

**FUNDAÇÃO ESCOLA DE COMÉRCIO ÁLVARES PENTEADO –
FECAP**

MESTRADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

MATHEUS DOS SANTOS BASTOS

**ADERÊNCIA DOS ARTEFATOS DA CONTABILIDADE
GERENCIAL SOB A PERSPECTIVA DA TEORIA DO CICLO
DE VIDA DAS ORGANIZAÇÕES: UM ESTUDO DE CASO EM
UMA EMPRESA DIGITAL QUE APRESENTOU
CRESCIMENTO ACELERADO**

São Paulo

2016

MATHEUS DOS SANTOS BASTOS

**ADERÊNCIA DOS ARTEFATOS DA CONTABILIDADE GERENCIAL
SOB A PERSPECTIVA DA TEORIA DO CICLO DE VIDA DAS
ORGANIZAÇÕES: UM ESTUDO DE CASO EM UMA EMPRESA
DIGITAL QUE APRESENTOU CRESCIMENTO ACELERADO**

Dissertação apresentada à Fundação Escola de
Comércio Álvares Penteado - FECAP, como requisito
para a obtenção do título de Mestre em Ciências
Contábeis.

Orientador: Prof. Dr. Cláudio Parisi

São Paulo

2016

FUNDAÇÃO ESCOLA DE COMÉRCIO ÁLVARES PENTEADO – FECAP

Reitor: Prof. Dr. Edison Simoni da Silva

Pró-reitor de Graduação: Prof. Dr. Ronaldo Frois de Carvalho

Pró-reitor de Pós-graduação: Prof. Dr. Edison Simoni da Silva

Diretor da Pós-Graduação Lato Sensu: Prof. Alexandre Garcia

Coordenador de Mestrado em Ciências Contábeis: Prof. Dr. Cláudio Parisi

Coordenador do Mestrado Profissional em Administração: Prof. Dr. Heber Pessoa da Silveira

FICHA CATALOGRÁFICA

B327a	<p>Bastos, Matheus dos Santos</p> <p>Aderência dos artefatos da Contabilidade Gerencial sob a perspectiva da teoria do ciclo de vida das organizações: um estudo de caso em uma empresa digital que apresentou crescimento acelerado / Matheus dos Santos Bastos. - - São Paulo, 2016.</p> <p>114 f.</p> <p>Orientador: Prof. Dr. Cláudio Parisi.</p> <p>Dissertação (mestrado) – Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado - FECAP - Mestrado em Ciências Contábeis.</p> <p>1. Contabilidade Gerencial. 2. Contabilidade – Estudos de caso. 3. Comércio eletrônico.</p> <p>CDD 658.1511</p>
-------	--

MATHEUS DOS SANTOS BASTOS

**ADERÊNCIA DOS ARTEFATOS DA CONTABILIDADE GERENCIAL SOB A
PERSPECTIVA DA TEORIA DO CICLO DE VIDA DAS ORGANIZAÇÕES: UM
ESTUDO DE CASO EM UMA EMPRESA DIGITAL QUE APRESENTOU
CRESCIMENTO ACELERADO**

Dissertação apresentada à Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado - FECAP, como requisito para a obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

BANCA EXAMINADORA

Prof. (a). Dr.(a) Carlos Alberto Pereira

Universidade de São Paulo - USP

Prof. (a). Dr.(a) Tiago Nascimento Borges Slavov

Centro Universitário Álvares Penteado – FECAP

Prof. Dr. Cláudio Parisi

Centro Universitário Álvares Penteado – FECAP

Professor Orientador – Presidente da Banca Examinadora

São Paulo, 26 de setembro de 2016.

DEDICATÓRIA

A meus filhos Rayssa Campana dos Santos, Matheus Campana dos Santos e Maria Eduarda Campana dos Santos, por serem fonte de inspiração para que eu possa superar todos os desafios.

AGRADECIMENTOS

*A **Deus**, por me possibilitar esta oportunidade jamais vislumbrada em minha vida.*

*À **minha família**, em especial minha esposa Bruna e meus filhos Rayssa, Matheus e Maria Eduarda, que me apoiaram nesta grande caminhada.*

*A realização de um projeto de pesquisa como este somente foi possível graças à estrutura fornecida pela FECAP, juntamente com a equipe de professores, em especial o **professor orientador** Dr. Cláudio Parisi, por acreditar e direcionar esta pesquisa para que os objetivos fossem alcançados.*

*À **empresa** Central Ar, pela disponibilidade e atendimento às solicitações, e ao Diretor Executivo João Riquena Neto e demais Diretores e Gerentes, que não mediram esforços em apoio a esta pesquisa.*

Resumo

O dinamismo e a velocidade com que as empresas se transformam estão aumentando de forma significativa, interferindo nas ferramentas utilizadas pelos gestores para a tomada de decisão. Neste sentido, a presente pesquisa possui como objetivo identificar as evidências da aderência dos artefatos da contabilidade gerencial em relação ao estágio do ciclo de vida atual de uma empresa digital que apresentou um crescimento acelerado. A metodologia utilizada para a obtenção dos resultados foi o estudo de caso único, justificado pela alta complexidade, e sua importante contribuição para a compreensão da utilização de tais artefatos em determinado estágio do ciclo de vida de uma firma. A pesquisa foi realizada em uma empresa líder no segmento em que atua – venda de mercadorias pela internet – e que apresentou um crescimento de 911% no período de 2007 a 2015. O modelo utilizado para identificação do ciclo de vida organizacional foi desenvolvido por Lester, Parnell e Carreher (2003), e para obtenção de dados foram utilizados análise documental, entrevistas e questionários, gerando múltiplas fontes de evidências que foram trianguladas por meio de uma análise descritiva dos dados. Os resultados apontaram que: a) a empresa estudada se encontra em uma fase de transição entre o estágio de existência e declínio (Decline); b) os artefatos da Contabilidade Gerencial classificados como tradicionais e utilizados pela empresa são Planejamento Estratégico, Orçamento (*Budget*), e Análise de Variações Orçamentárias - Rentabilidade por Produtos e Painéis de Indicadores (*Tableau de Bord*). O cruzamento das informações indicou a utilização de artefatos coerentes com os empregados por outras organizações, e um estágio de ciclo de vida atual divergente em relação aos artefatos de contabilidade gerencial. O trabalho apresenta propostas para a redução da lacuna entre essas duas variáveis. Durante a realização desta pesquisa não foram encontrados estudos desta natureza aplicados em empresas atuantes no comércio eletrônico, o que reforçou a contribuição do presente trabalho para futuras pesquisas relacionadas ao tema proposto.

Palavras-chave: Ciclo de vida organizacional; Contabilidade gerencial; Crescimento acelerado.

Abstract

The dynamism and the speed at which companies transform themselves is increasing significantly, interfering in the tools used by managers to take decision. In this sense, the present research has as objective to identify the evidence of adherence of the artifacts of managerial accounting in relation to the stage of the life cycle of a digital company that showed an accelerated growth. The methodology used to obtain the results was the single case study, justified by the high complexity and important contribution to the understanding of the use of artifacts of management accounting in a given stage in the cycle of life. The survey was conducted in a company leader in the segment in which it operates by selling goods over the internet which showed a growth of 911% between 2007 to 2015. The model used for identification of the organizational life cycle was developed by Lester, Parnell and Carreher (2003) and for obtaining data were used documentary analysis, interviews and questionnaires, generating multiple sources of evidence were examined through a descriptive analysis of the data. The results showed that: (a) company studied is in a transition phase between the stage of existence and decline (decline); b) the artifacts of managerial accounting are classified as traditional tests used by the company are Strategic Planning, Budget, and analysis of budget : Profitability by Products and Panels of Indicators (*Tableau de Bord*). The intersection between the information indicated the use of artifacts that are consistent with those used by other organizations and a stage of life cycle of divergent current in relation to the artifacts of managerial accounting, timely proposals were submitted for the reduction of the gap between these two variables.

Keywords: Organizational life cycle; Management accounting; Accelerated growth.

Lista de Figuras

Figura 1 - Fases do Ciclo de Vida Organizacional	25
Figura 2 - As Cinco Fases do Crescimento.....	25
Figura 3 - Estágios Evolutivos da Contabilidade Gerencial	36
Figura 4 - Dimensões dos Sistemas de Controle Gerencial	38
Figura 5 - Previsão do faturamento do <i>e-commerce</i> em 2016.....	50
Figura 6 - Visão geral da pesquisa	55
Figura 7 - Primeira etapa do questionário	64
Figura 8 - Gráfico cronograma de recepção dos questionários.....	69
Figura 9 - Gráfico cargo ocupado pelos respondentes na estrutura organizacional da empresa.....	70
Figura 10 - Gráfico nível de formação dos participantes.....	71
Figura 11 - Gráfico tempo de empresa	71
Figura 12 - Missão, visão, valores e pilares	73

Lista de Tabelas

Tabela 1 - Modelo sumário do ciclo de vida.....	23
Tabela 2 - Estágios do ciclo de vida	26
Tabela 3 - Critérios de classificação	28
Tabela 4 - Estudos sobre as fases do ciclo de vida	28
Tabela 5 - Cinco fases do ciclo organizacional	30
Tabela 6 - Estágios da contabilidade	32
Tabela 7 - Conceitos da contabilidade gerencial	33
Tabela 8 - Funções da contabilidade gerencial	34
Tabela 9 - Artefatos classificados por estágios	35
Tabela 10 - Técnicas tradicionais e contemporâneas de sistema de controle gerencial	38
Tabela 11 - Objetivos dos Artefatos de Contabilidade Gerencial	39
Tabela 12 - Seleção e apresentação das informações	46
Tabela 13 - Seis fontes de evidências: pontos fortes e fracos	58
Tabela 14 - Primeira etapa da entrevista	61
Tabela 15 - Segunda etapa da entrevista	62
Tabela 16 - Terceira etapa da entrevista	63
Tabela 17 - Segunda etapa do questionário	65
Tabela 18 - Terceira etapa do questionário	66
Tabela 19 - EXAME PME - As Pequenas e Médias Empresas que mais Crescem no Brasil - 2015.....	72
Tabela 20 - Crescimento da receita líquida de 2007 a 2015	73
Tabela 21 - Distribuição das respostas para identificação da fase do CVO segundo o ambiente	75
Tabela 22 - Distribuição das respostas para identificação da fase do CVO segundo o modelo de decisão	76
Tabela 23 - Quadro distribuição das respostas para identificação da fase do CVO segundo a estrutura organizacional.....	77
Tabela 24 - Distribuição das respostas para identificação da fase do CVO segundo o processamento de informações	78
Tabela 25 - Distribuição das respostas para identificação da fase do CVO segundo a distribuição de poder	79
Tabela 26 - Percepção geral do questionário	80

Tabela 27 - Artefatos de contabilidade gerencial na percepção dos diretores	81
Tabela 28 - Artefatos de contabilidade gerencial na percepção dos gerentes	82
Tabela 29 - Artefatos de contabilidade gerencial na percepção dos entrevistados	83
Tabela 30 - Artefatos de contabilidade gerencial na percepção geral de todos os respondentes.....	85
Tabela 31 - Ciclo de vida organizacional e artefatos plenamente utilizados	87

Lista de Abreviaturas e Siglas

BSC	<i>Balanced Scorecard</i>
B2B	<i>Business-to-Business</i>
B2C	<i>Business-to-Consumer</i>
CE	Comércio eletrônico
DES	Documento eletrônico seguro.
EVA	<i>Economic Value Added</i>
OIE	<i>Old Institutional Economics</i>
IBM	<i>International Business Machine</i>
JIT	<i>Just-in-Time</i>
NEF	<i>New Economy Firms</i>
NIS	<i>New Institutional Sociology</i>
TI	Tecnologia da Informação

SUMÁRIO

1 Introdução	13
1.1 Contextualização	13
1.2 Problema	17
1.3 Objetivo geral	17
1.4 Objetivos específicos	17
1.5 Justificativas	17
1.6 Contribuições	18
1.7 Delimitações do estudo	19
1.8 Estrutura do trabalho	20
2 Fundamentação Teórica	21
2.1 Ciclo de vida organizacional	21
<i>2.1.1 Modelos de ciclo de vida organizacional</i>	22
<i>2.1.2 Modelo de Lester, Parnell e Carraher (2003)</i>	29
<i>2.1.3 Críticas ao modelo do ciclo de vida organizacional</i>	31
2.2 Contabilidade gerencial	32
<i>2.2.1 Artefatos da contabilidade gerencial</i>	34
2.3 Abordagem empírica dos estudos relacionando a contabilidade gerencial e ciclo de vida organizacional	42
3 Metodologia	48
3.1 Apresentação da empresa	50
<i>3.1.1 Características do mercado em que a empresa está inserida</i>	51
3.2 Abordagem e características do estudo de caso	53
3.3 Protocolo do estudo de caso	54
<i>3.3.1 Visão geral do projeto</i>	54
<i>3.3.2 Procedimentos de campo</i>	55
<i>3.3.3 Questões do estudo de caso</i>	56
<i>3.3.4 Estratégia da pesquisa</i>	58
<i>3.3.4.1 Análise documental</i>	59
<i>3.3.4.2 Entrevistas</i>	60
<i>3.3.4.3 Questionário</i>	63
3.4 Análise e triangulação dos dados	67
3.5 Limitações da pesquisa	67

3.6 Guia para o relatório	68
4 Coleta e Análise de Dados	69
4.1 Análise dos respondentes	69
4.2 Caracterização da empresa	72
4.3 Caracterização e análise da fase do ciclo de vida	74
4.4 Artefatos da contabilidade gerencial	81
4.5 Evidências da aderência dos artefatos de contabilidade gerencial na fase do ciclo de vida atual	86
4.6 Proposta direcionada à empresa	88
5 Conclusões e Considerações Finais	91
Referências	94
Apêndice A - Autorização da Pesquisa	100
Apêndice B – Relação de Documentos e Entrevistas	102
Apêndice C - Questionário Completo	103
Apêndice D - Respostas Consolidadas do Questionário Relacionadas ao Ciclo de Vida e Artefatos da Contabilidade Gerencial	110
Anexo A - Estrutura Organizacional	114

1 Introdução

A presente pesquisa apresenta as evidências dos artefatos de contabilidade gerencial em uma empresa digital que exibiu um crescimento acelerado, com base no estágio atual de seu ciclo de vida. O objetivo foi estudar essas variáveis em uma estrutura de negócio cujo ambiente externo é caracterizado por mudanças rápidas e crescimento acelerado, características estas que diferenciam tais empresas das empresas tradicionais (Catelli & Santos, 2001; Granlund & Taipaleenmäki, 2005).

1.1 Contextualização

As organizações inseridas no cenário de negócios, atualmente, estão cada vez mais orientadas para o aumento da eficiência com otimização de tempo e melhoria dos processos. A alta competitividade entre as organizações, de proporções internacionais, faz com que as elas demonstrem um rápido poder de adaptação a um ambiente mutável, impactando diretamente a economia e as empresas (Catelli & Santos, 2001). Com um ambiente de negócios cada vez mais disputado pelas empresas, ao longo dos anos, vem aumentando a necessidade de informações para tomada de decisão, o que afetou diretamente a Contabilidade Gerencial e fez com que ela passasse a ser objeto de estudos, com o intuito de desvincular a visão de um modelo neoclássico, que buscava prescrições ideais para controle e tomada de decisão sob uma ótica puramente racional (Souza, Neczyk, & Frezatti, 2008).

A busca por informações gerenciais nas empresas sempre existiu; no entanto, em um cenário tecnológico que proporciona informações em tempo real, aproximando empresas parceiras ou concorrentes, e que resulta em um maior volume de participantes e dados a serem analisados, tal cenário resultou em aumento na complexidade das análises necessárias para a tomada de decisões nas organizações (Adizes, 2001), potencializando a necessidade de inovações constantes para que as empresas se mantenham vivas e competitivas no mercado. Com a introdução de novas tecnologias no mundo dos negócios, as empresas viram a necessidade de rever seus processos, de modo a aumentar a velocidade e reduzir os custos de comercialização (Kotler, 2005). Estudo realizado pela *Bain & Company* (2015) relata que as empresas buscam reduzir o uso de práticas de gestão, uma vez que a complexidade das organizações conflita com a velocidade do mercado operante. Também afirma que as tecnologias digitais vêm transformando a economia mundial há décadas, mas o ritmo da mudança está se acelerando. Ainda segundo o estudo, produtos inovadores e serviços

proporcionados pela área de TI (Tecnologia da Informação) estão levando os executivos a melhorar sua performance digital, sendo que 64% dos executivos, em uma análise global, irão aumentar seus investimentos em TI, o que resultará em uma velocidade de transformação das empresas cada vez maior.

Os avanços tecnológicos possibilitaram o surgimento de novas empresas, que apresentaram ritmo de crescimento diferente das empresas tradicionais: são as empresas digitais que operam através da internet. Essa expansão digital da comunicação possibilitou o surgimento de inúmeros negócios, dentre eles o comércio eletrônico conhecido como *e-commerce*. Catelli e Santos (2001, p. 83) já identificaram os impactos dessas novas empresas, afirmando que “a busca por uma visão de empresa adequada às organizações da nova economia parte da consideração do ambiente econômico e social, que está emergindo por força da internet e das características das empresas cujo objetivo é atuar neste ambiente”. Esse cenário permite uma interação muito grande com todos os envolvidos no negócio, beneficiando-os na cadeia comercial (Trepper, 2000). Essas negociações, quando voltadas apenas para o negócio entre empresas, são conhecidas como *Business-to-Business* - B2B; já as transações realizadas no varejo são conhecidas como *Business-to-Consumer* – B2C. Uma das primeiras empresas a implantar o *e-commerce* foi a *International Business Machine* (IBM) em 1997 (Amor, 2000), e, desde então, a curva de crescimento do comércio eletrônico está em ascensão, mesmo com um cenário desafiador. Segundo o *E-bit* (2016), o crescimento do faturamento do comércio eletrônico neste segmento foi de 15,3% no ano de 2015, em relação ao ano de 2014, chegando a 41,3 bilhões de reais; para o ano de 2016 esperava-se um crescimento de 8% em relação a 2015, chegando a 44,6 bilhões de reais. O Brasil ocupa a 10ª posição no mundo em volume de vendas pela internet, segundo o eMarketer (2015), e estima-se que em 2015 o *e-commerce* global tenha faturado US\$ 1.672 trilhões, 7,3% do faturamento global do varejo. Esse novo mercado gerado pela internet eleva a disputa entre os participantes por consumidores mais exigentes, levando as empresas a atuar cada vez mais com inteligência e estratégia para obtenção de resultados, o que induz a questionar se a contabilidade gerencial acompanhou o surgimento dos negócios digitais. Catelli e Santos (2001) já apontavam o surgimento da internet como um desafio para os sistemas de informação contábil e gerencial, questionando se as empresas da internet teriam uma representatividade maior em relação às empresas industriais do século XX, o que se confirma nos dados apresentados, sendo que a teoria contábil deve inovar frente à prática contábil tradicional para atender as demandas específicas destas novas empresas.

Os instrumentos de gestão utilizados a partir da contabilidade gerencial fornecem

informações úteis para a tomada de decisão e controle dentro e fora das empresas (Frezatti, Guerreiro, Aguiar, & Gouvêa, 2007). Com o tempo, as informações geradas pela contabilidade deixaram de atender as necessidades do governo, passando a ser utilizadas como importante ferramenta estratégica. Atkinson, Banker, Kaplan e Young. (2000, p. 81) defendem que “[...] um sistema de contabilidade gerencial não pode ser esboçado sem considerar o contexto organizacional no qual ele deve operar e ser usado. Assim, é impossível desenvolver um sistema padrão de contabilidade gerencial para todas as empresas”. Nesse contexto, os gestores devem analisar não somente os dados internos como os externos para a melhor utilização das informações gerenciais, já que estas não seguem um padrão. Face à grande necessidade de aprimoramento da gestão das empresas nas últimas décadas, houve um aumento das pesquisas voltadas para a contabilidade gerencial vinculadas a teorias organizacionais, com uma abordagem das práticas contábeis utilizadas (Souza et al., 2008). O início destes trabalhos se deu após a Segunda Guerra mundial, momento em que se identificou uma concentração significativa de estudos que buscavam entender o processo de práticas contábeis gerenciais com base em diversas teorias organizacionais (Necyk, 2008). A Teoria Neoclássica utilizada até então era voltada para o entendimento e explicação de resultados racionais, não considerando os processos que levam as organizações a um estado de equilíbrio (Scapens & Anorld, 1986). Essa lacuna remete aos estudos voltados às teorias organizacionais.

A busca pelo entendimento das práticas de Contabilidade Gerencial fez com que o Ciclo de Vida das organizações se tornasse objeto de muitos estudos, uma vez que é identificável uma brecha a ser preenchida ou entendida quando se observa o desenvolvimento das organizações longitudinalmente; esta lacuna está relacionada com o desenvolvimento e maturidade dos níveis gerenciais intrínsecos ao ambiente de tomada de decisão da organização, sejam estes vinculados aos gestores ou aos processos (Grapeggia, 2008).

As organizações tendem a nascer, crescer, atingir um nível de maturidade, passar por uma renovação e, conseqüentemente, entrar em declínio; esta sequência é explicada pela Teoria do Ciclo de Vida Organizacional e discutida por diversos estudiosos que buscam entender qual o impacto desta teoria nos modelos e controles de gestão utilizados nas organizações. Essa correlação está mencionada no artigo de Moores e Yuen (2001), que buscou identificar as variações encontradas no sistema de gestão contábil em relação ao ciclo de vida das organizações. Outros estudos (Auzair & Langfield-Smith, 2005; Davila, 2005; Granlund & Taipaleenmaki, 2005; Hanks & Chandler, 1994; Kallunki & Silvola, 2008; Lester, Parnell, & Carraher, 2003; Miller & Friesen, 1984; Quinn & Cameron, 1983) buscaram explicar as mudanças nos padrões de estratégia e de estrutura para a tomada de

decisão, conforme as etapas evolutivas das organizações.

À medida que as empresas avançam nas etapas do ciclo de vida juntamente com as alterações do ambiente, o processo de gerenciamento das informações deve seguir a mesma linha evolutiva, pois elas tendem a buscar novos objetivos, o que é enfatizado também por Horngren, Sundem e Stratton (2004, p. 319): “metas diferentes criam ações diferentes e alvos relacionados, bem como níveis de referência diferentes para a avaliação de desempenho”. A contabilidade gerencial deve acompanhar os estágios evolutivos para oferecer elementos necessários para a tomada de decisão, mas certamente esta evolução contínua não garante o sucesso das organizações. Johnson e Kaplan (1993, p. 225) explicam que “o sistema de contabilidade gerencial por si só não levará a organização ao fracasso. Tampouco sistemas de contabilidade gerencial excelentes irão assegurar o sucesso”. Esta passagem deixa muito clara a importância de que seja analisado o contexto, já que todas as partes da empresa devem interagir para alcançar o sucesso.

Diante de tantas mudanças ocorridas no ambiente de negócios atual em que as empresas estão inseridas, evidencia-se a necessidade de a contabilidade gerencial amparar cada vez mais a tomada de decisão dos *stakeholders* internos, sendo de suma importância o entendimento dos estágios de ciclo de vida vivenciados pela organização e as ferramentas de gestão a serem utilizadas, principalmente em ambientes altamente dinâmicos e relevantes para a economia. Logo, a presente pesquisa busca identificar e ampliar o conhecimento sobre as evidências que indicam a utilização dos artefatos da contabilidade gerencial na fase do ciclo de vida atual em uma organização que apresentou um crescimento acelerado. Este estudo, diferente das pesquisas já realizadas anteriormente, focaliza em um modelo de negócio contemporâneo (*e-commerce*), agregando relevância e contribuição aos estudos organizacionais, bem como para as práticas relacionadas à utilização dos artefatos de Contabilidade Gerencial. Para alicerçar a presente pesquisa, foi utilizado o modelo de ciclo de vida desenvolvido por Lester et al. (2003). Baseado no modelo de Miller e Friesen (1983; 1984), sua utilização ocorreu pela fácil adaptação de seus estudos a vários tipos de empresas, bem como seu emprego em pesquisas recentes relacionadas ao Ciclo de Vida Organizacional – CVO. Quanto aos artefatos de contabilidade gerencial analisados neste estudo, foram baseados nos trabalhos de Ferreira e Otley (2006) e Russo (2015).

1.2 Problema

Baseado na Teoria do Ciclo de Vida Organizacional, o presente trabalho pretende responder à seguinte questão: Quais são as evidências da aderência dos artefatos de contabilidade gerencial ao estágio de ciclo de vida atual de uma empresa digital que apresentou um crescimento acelerado?

1.3 Objetivo geral

Os sistemas de informações gerenciais tendem a mudar conforme o estágio do CVO, segundo a visão de Horngren et al. (2004); desta forma os sistemas assumem o pressuposto de que os artefatos de contabilidade gerencial utilizados pelas empresas para tomada de decisão devem atender a suas necessidades conforme a evolução no ciclo de vida, independente do formato de negócio. Portanto, o objetivo geral desta pesquisa é identificar as evidências da aderência dos artefatos de contabilidade gerencial em relação ao estágio de ciclo de vida atual de uma empresa digital que apresentou um crescimento acelerado.

1.4 Objetivos específicos

Para que seja atendido o objetivo geral do presente estudo, este foi estruturado em três objetivos específicos, sendo eles:

- a) Definir o modelo do estágio de ciclo de vida a ser estudado na presente pesquisa, e classificar a empresa objeto do estudo;
- b) Identificar os artefatos de contabilidade gerencial e comparar com os utilizados pela organização estudada para tomada de decisão baseada nas evidências encontradas;
- c) Evidenciar a aderência dos artefatos de contabilidade gerencial baseado no ciclo de vida atual da empresa estudada.

1.5 Justificativa

A competitividade é um dos grandes temas em pauta quando se trata do sucesso no ambiente empresarial. As grandes transformações tecnológicas e a acirrada concorrência pela qualidade versus o baixo preço de produtos e serviços são desafios cada vez mais presentes

nas organizações. Neste novo contexto são necessários instrumentos que atendam o processo de gestão, garantindo a permanência destas empresas no mercado (Raupp, Martins, & Beuren, 2006).

Questões como diferenciação e otimização de custos e processos operacionais, que visam à excelência no desenvolvimento de trabalhos que não constituem a atividade-fim do negócio têm sido o grande foco nas empresas. É nesse contexto que se insere a atual busca das corporações por soluções que representem uma nova forma de organizar seus processos, tendo sempre em vista a meta de assegurar eficiência e ganhos de escala. O estudo dos estágios do CVO irá corroborar o entendimento da aderência dos artefatos de Contabilidade Gerencial na fase atual do CVO da empresa estudada, podendo ser identificada, a partir dos dados coletados, a utilização ou não de tais artefatos na atualidade, complementando diversas pesquisas já realizadas no âmbito das teorias organizacionais, como as de Greiner (1972), Quinn e Cameron (1983), Miller e Friesen (1984), Hanks e Chandler (1994), Adizes (2001), Moores e Yuen (2001), Lester et al. (2003), Auzair e Langfield-Smith (2005), Granlund e Taipaleenmäki (2005), Davila (2005), Souza et al. (2008), Silvola (2008), Kallunki e Silvola (2008), Necyk (2008), Correia (2010), Antonovz, Panucci e Espejo (2010), Prudencio (2015), Paiva (2011), e Beuren, Rengel e Rodrigues (2015). Pesquisas nesta área se justificam pela relevante contribuição ao desenvolvimento, manutenção e aprimoramento dos arranjos produtivos locais das organizações e da própria sociedade, possuindo também em seu conteúdo a contabilidade gerencial, que efetivamente participa e contribui para o desenvolvimento organizacional, em alguma medida. Este trabalho se justifica também pela presença de poucas pesquisas em estudos vinculados aos artefatos de contabilidade gerencial e ao CVO. Fato é que, diante das mudanças ocorridas nas empresas, não se sabe se tais artefatos suportam as necessidades destas organizações, o que poderá contribuir para novas pesquisas que visem desenvolver as práticas de contabilidade gerencial adotadas pelas empresas.

1.6 Contribuições

Embora se verifique uma evolução nas pesquisas realizadas, vinculando a contabilidade gerencial à teoria do CVO, seu número ainda é insuficiente, segundo estudos de Cunha, Klann e Lavarda (2013). Ao realizar uma pesquisa empírica com o objetivo de analisar, em nível internacional, os artigos sobre a abordagem do ciclo de vida organizacional associada aos controles gerenciais, os autores identificaram apenas sete artigos. Já a pesquisa

de Beuren e Pereira (2013), que contemplou o período de 2005 a 2009, apresentou uma produção emergente, porém reduzida. O levantamento realizado por Carvalho, Saraiva, Frezatti e Costa (2010) identificou seis artigos mediante uma análise bibliométrica na base de dados ProQuest®, e em suas conclusões foi evidenciada uma concentração de trabalhos oriundos das universidades do Canadá principalmente vinculados aos autores Danny Miller e Peter Friesen. Já a pesquisa de Costa e Boente (2012), que teve como objetivo analisar a produção científica vinculada a CVO no período de 2000 a 2011 no Brasil, apontou uma maior divulgação destes temas em eventos com maior concentração de pesquisas produzidas nas regiões Sul e Sudeste, com forte referência a pesquisas estrangeiras. Logo, esses dados reforçam a necessidade de estudos sobre o CVO devido à carência de estudos desta natureza. Esta pesquisa foi realizada por meio de um estudo de caso único, para a compreensão da utilização dos artefatos de contabilidade gerencial em determinado estágio do CVO, e se estes são utilizados pelas empresas que apresentam um crescimento acelerado. Com isso testamos a Teoria do CVO segundo Lester et al. (2003), e contribuimos com o entendimento da aderência ou não dos artefatos de contabilidade gerencial em empresas com estas características, como base para futuras pesquisas que busquem entender, validar e criticar a base teórica vinculada à contabilidade gerencial e sua utilização em empresas dinâmicas, com crescimento acelerado.

1.7 Delimitações do estudo

A presente pesquisa tem como foco o CVO, não sendo objeto de estudo a cultura organizacional, bem como outras teorias organizacionais, como a institucional e a contingencial. O objeto de pesquisa está alicerçado no estudo de Lester et al. (2003), que aumenta a legitimidade da influência do CVO nos artefatos de contabilidade gerencial, delimitando a presente pesquisa a estas abordagens.

A abordagem da contabilidade como ferramenta de gestão já foi objeto de estudo muito antes dos cenários desafiadores da atualidade, diferente das décadas passadas, e as informações geradas por ela deixaram de ser estritamente de conhecimento técnico e passaram a ser utilizadas ao longo do tempo por diversos usuários, denominados *Stakeholders*, definidos nos estudos de Clarkson (1995) como acionistas, investidores, empregados, fornecedores, clientes e governo, enfim, uma gama enorme de interessados no desempenho das empresas. A presente pesquisa, no entanto, buscará capturar a percepção dos *Stakeholders* internos, excluindo os usuários externos dos artefatos de contabilidade gerencial.

Inúmeras são as ferramentas disponibilizadas pela Contabilidade Gerencial; no entanto, as técnicas avaliadas na presente pesquisa estão limitadas aos artefatos de contabilidade gerencial apresentados nos estudos de Ferreira e Otley (2006) e Russo (2015).

1.8 Estrutura do trabalho

A pesquisa está estruturada em cinco capítulos conforme segue:

a) Capítulo 1: neste capítulo é apresentado o universo da pesquisa, introdução, problema, objetivo geral, objetivos específicos, justificativa, contribuições, resumo da metodologia da pesquisa e delimitações do estudo.

b) Capítulo 2: o referencial teórico traz consigo o entendimento e revisão das proposições ligadas aos estudos aplicados à contabilidade gerencial e à teoria do ciclo de vida das organizações, identificando a relação entre esses dois temas. Embora este capítulo aborde vários estudos sobre o ciclo de vida, o modelo adotado foi o de Lester et al. (2003), buscando a sua validação em um modelo de negócio com características mais dinâmicas. As características relacionadas às empresas que apresentam um crescimento acelerado também são evidenciadas neste capítulo. Em relação à Contabilidade Gerencial, é dada ênfase aos artefatos abordados na presente pesquisa.

c) Capítulo 3: a metodologia apresenta a estratégia e técnicas de pesquisa utilizadas para coleta de dados, que contribuem para o tema abordado e o sucesso na realização do estudo de caso.

d) Capítulo 4: neste são apresentados os resultados e a sua discussão frente ao referencial teórico.

e) Capítulo 5: as conclusões e considerações finais constituem o conteúdo deste capítulo.

2 Fundamentação Teórica

Neste capítulo é abordada a base teórica da pesquisa, que está estruturada em três partes. A primeira apresenta o ciclo de vida organizacional, contemplando conceitos, estudos e críticas relacionados à abordagem, enfatizandoos estudos realizados com uma maior profundidade por Lester et al. (2003). Na segunda parte é abordada a Contabilidade Gerencial, com uma análise dos seus artefatos. Por fim, são apresentadas pesquisas anteriores que vinculam o CVO à Contabilidade Gerencial - CG.

2.1 Ciclo de vida organizacional

O ciclo de vida organizacional advém de uma adaptação do conceito desenvolvido inicialmente no campo das ciências biofisiológicas, que, com o passar do tempo, passou a ser aplicado em outras áreas, sendo uma delas as Ciências Sociais (Carvalho et al., 2010). A partir dessa ramificação a Teoria do Ciclo de Vida passou a ser estudada por diversos pesquisadores, como Adizes (1979), Quinn e Cameron (1983), Miller e Friesen (1984), e Lester et al. (2003), entre outros. Nas últimas décadas vários estudiosos buscaram entender a influência do ciclo de vida na variação dos sistemas de controles gerenciais (Moore & Yuen, 2001), e por que as organizações passam por transformações ao longo de sua vida, na busca por crescimento e expansão dos negócios, ou até mesmo por variáveis não controláveis que impactam o curso das empresas. Neste sentido, Catelli (2001) afirma que as organizações existentes são classificadas como sistemas abertos, sofrendo constantes influências tanto do ambiente externo quanto do interno.

Estudiosos como Adizes (1979), Quinn e Cameron (1983) e Miller e Friesen (1984) identificaram estas alterações nos estilos de estrutura, estratégia, liderança e tomadas de decisões. O conceito de ciclo de vida organizacional é citado por vários pesquisadores nacionais e internacionais.

[...] a teoria do ciclo de vida não se restringe apenas a produtos, ela pode alcançar dimensões mais amplas e seus conceitos podem ser aplicados a empresas e até a setores. Supõe-se que o ciclo de vida de um setor é resultado da agregação dos ciclos de vida das empresas que o compõem. (Kayo, Kimura, Martin & Nakamura, 2006, p. 1984).

O ciclo de vida funciona como etapas que sofrem uma progressão baseada nos eventos que resultam em uma mudança organizacional, sendo que as características adquiridas em uma das fases anteriores são relevantes para a constituição da fase atual; é admitido que o

ambiente externo pode influenciar, mas que as mudanças sempre ocorrerão por uma necessidade evidente de regras ou programas que direcionem o ritmo do desenvolvimento organizacional (Van de Ven & People, 1995, citados por Beuren et al., 2015). Para Drake (2013), o ciclo de vida permite analisar e avaliar a empresa, e como as variações nos incentivos, restrições e estratégias se relacionam com as decisões dos gestores e o desempenho da empresa.

O estudo do ciclo de vida das organizações aborda a questão de como as organizações se desenvolvem no tempo. Autores que adotam essa abordagem defendem que as mudanças organizacionais ocorrem em padrões previsíveis caracterizados por estágios de desenvolvimento. Transições típicas são esperadas, na medida em que as organizações simples, jovens e pequenas se tornam mais complexas, velhas e grandes (Souza et al., 2008, p. 11)

Conforme afirmação dos autores, o ciclo de vida não está relacionado apenas a um contexto de vida biológica; sua amplitude vai além destas barreiras, podendo ser compreendido por meio do ciclo das empresas, o que possibilita o entendimento de fenômenos sob várias dimensões, antes não possível.

2.1.1 Modelos de ciclo de vida organizacional

É de conhecimento de todos que os organismos vivos estão submetidos a um fenômeno denominado ciclo de vida, ou seja, eles nascem, crescem, envelhecem e morrem. Durante esse processo, eles sofrem mudanças, revelando padrões previsíveis de comportamento, que constituem um tipo de desafio que os leva a um processo de transição. Às vezes é possível que o indivíduo consiga solucionar o problema sozinho, em outros momentos é necessária uma intervenção externa. Nas organizações isto acontece da mesma forma que nos organismos vivos, pois elas possuem um ciclo de vida e enfrentam dificuldades em cada estágio vivenciado (Adizes, 2001).

Os estudos relacionados ao ciclo de vida organizacional obtiveram grandes avanços ao longo das últimas décadas, porém foi necessária a realização de muitas pesquisas sobre as organizações e o entendimento dos estágios em cada etapa de sua vida. Chandler (1962) foi um dos precursores desta linha, ao discutir as variações estratégicas do negócio face às mudanças na estrutura, com base em uma configuração da Teoria do Ciclo de Vida, propondo quatro fases: a) acumulação de recursos; b) racionalização dos recursos; c) expansão do uso dos recursos; e d) racionalização da utilização dos recursos.

A partir do modelo desenvolvido por Chandler (1962), reconhecido por diversos estudiosos como clássico, houve maior ênfase no desenvolvimento de estudos que buscavam explicar as mudanças na estratégia, estrutura, liderança e tomada de decisões com base na teoria. Assim fizeram Miller (1986) e Quinn e Cameron (1983), que estudaram a ligação entre os estágios de desenvolvimento do ciclo de vida organizacional e a eficácia das organizações, mediante a revisão de nove modelos. Com base nesses estudos, elaborou-se um quadro com quatro estágios, com a finalidade de integrar as fases caracterizadas no ciclo de vida, sendo eles: a) empreendedor; b) de coletividade; c) de formalização e controle; e d) de formação de estrutura, sendo que para cada período vivenciado a empresa apresenta algumas características específicas, conforme a Tabela 1.

Tabela 1
Modelo sumário do ciclo de vida

Estágio empreendedor	Estágio de coletividade	Estágio de formalização e controle	Estágio de Formação de estrutura
Mobilização de recursos	Comunicação e estrutura informal	Formalização das regras	Elaboração de estrutura
Muitas ideias	Senso de coletividade	Estrutura estável	Descentralização
Atividades empreendedoras	Longas horas de trabalho	Ênfase na eficiência	Expansão do domínio
Pouco planejamento e coordenação	Senso de missão	Conservadorismo	Adaptação
Formação de nicho	Inovação contínua	Instituição dos processos	Renovação
Importância de ser o primeiro a chegar no mercado	Alto comprometimento		

Nota. Fonte: Quinn, R. E., & Cameron, K. (1983). Organizational life cycles and shifting criteria of effectiveness: Some preliminary evidence. *Management Science*, 29(1), p. 34.

A utilização dos estágios da vida humana, que não se afastam de sua origem, em comparação com os estágios das organizações, é bem enfatizado por Adizes (2001). Seus estudos abordaram os estilos de liderança e a cultura predominante em cada fase do CVO, buscando apresentar uma relação com os ciclos da vida humana.

A fase denominada “namoro” é a fase anterior à da existência física da empresa, na qual há muita empolgação por parte do fundador, e o compromisso com a empresa nesse momento é igual aos riscos assumidos no futuro negócio. Quando tais riscos são assumidos, a empresa passa para a fase da infância, e neste ponto a busca passa a ser por resultados e vendas; as organizações não podem permanecer jovens para sempre, e nesse momento há uma grande concentração de energia para que o negócio decole, resultando em muito trabalho e controle da organização. Caso isso não ocorra, a empresa poderá ser fechada, passando para a fase da mortalidade infantil. Caso a empresa consiga superar a fase inicial, ela passará para a

fase do “toca-toca”. Nessa fase o resultado da empresa é surpreendente e o fundador dá pouca importância aos riscos, basicamente direcionando seus holofotes para as oportunidades, e há poucos investimentos sendo realizados para assegurar o futuro da organização. Neste ponto a empresa já possui um tamanho considerável, e o dono pode não conseguir mais gerir a empresa sozinho, podendo levar a empresa a um estágio denominado “cilada do fundador”, no qual há grande impasse entre a confiança nos sistemas de controle existentes e a delegação de autoridade do fundador para seus gestores. O estágio organizacional seguinte é o da adolescência - agora, longe de seus fundadores, a empresa renasce e busca sua independência, mas apresenta um ambiente conflituoso e com muita inconsistência nos processos de remuneração e incentivos. A empresa passa por um grande desafio vinculado à delegação de autoridade, mudança de liderança e transposição de metas. A fase seguinte denomina-se plenitude. Neste ponto a organização atinge um ápice de equilíbrio e autocontrole, apresentando características como sistemas e estruturas funcionais, visão institucionalizada, orientação para resultados, planejamento, aumento das vendas, e lucratividade e expansão, criando novas organizações. Após a experimentação da plenitude, no estágio superior, a estabilidade, a entidade perde a flexibilidade, o espírito de criatividade e a inovação, apresentando expectativas menores de crescimento. A fase posterior é a aristocracia. Nesta etapa a organização apresenta certos padrões, como o investimento em sistemas de controle, os relacionamentos são revestidos de formalidades, o baixo nível de inovação está presente. Ao entrar na fase de burocracia incipiente, os conflitos internos passam a ser intensos, levando insatisfação para os clientes, a demanda passa a ser inelástica e, em geral, a participação no mercado é reduzida. O estágio da burocracia apresenta um baixo nível de controle, vínculos, e o relacionamento do cliente com a empresa passa ser lento. A consequência deste declínio generalizado é a morte, na qual os clientes não são mais o foco da empresa e sim a gestão política e os interesses internos (Adizes, 2001). A Figura 1 apresenta todos as fases do ciclo de vida vivenciadas pelas organizações, conforme estudos deste autor.



Figura 1. Fases do ciclo de vida organizacional

Nota. Fonte: I. Adizes (2001). *Os ciclos de vida das organizações: como e por que as empresas crescem e morrem e o que fazer a respeito* (p. 223). São Paulo: Pioneira.

A evolução dos estágios entre o crescimento e o amadurecimento, vivenciados pelas empresas, foi objeto de estudo de Greiner (1972); seu entendimento é que as empresas sofrem alterações em seus estágios a partir do momento em que passam por uma crise e, conseqüentemente, a superam, sendo que estes ciclos alternados de revolução e superação de um evento ruim culminavam em um longo e rápido crescimento. Isto pode ser visto na Figura 2.

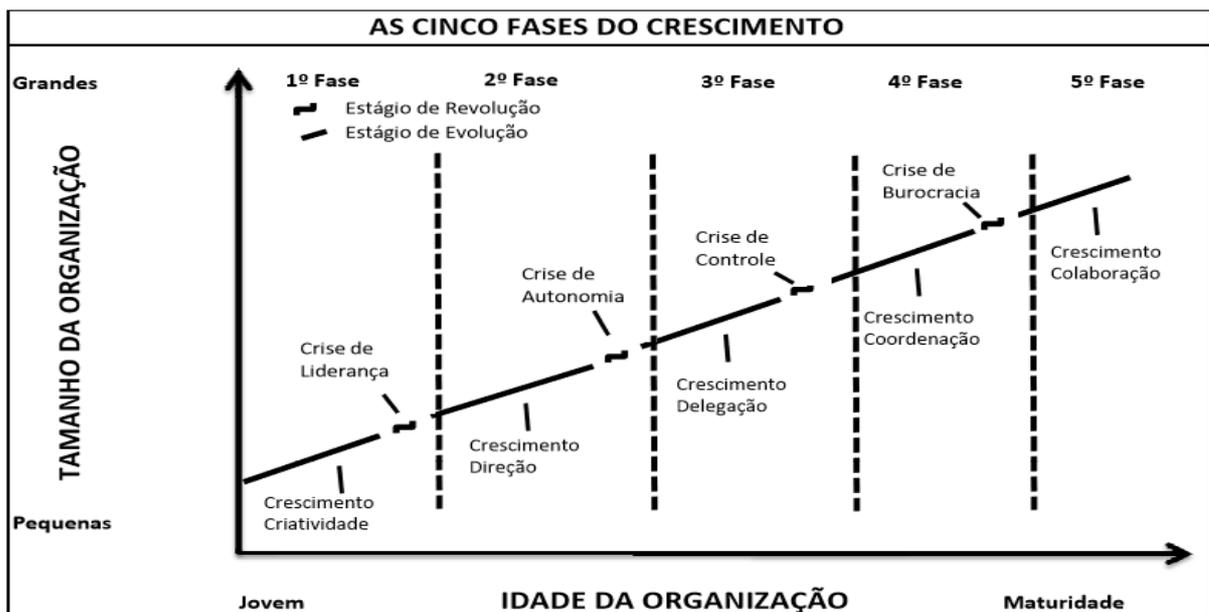


Figura 2. As cinco fases do crescimento

Nota. Fonte: Adaptado de L. E. Greiner (1972). *Evolution and revolution as organizations grow*. *Harvard Business Review*, 50(4), p. 41.

A fase de Criatividade é marcada pelo nascimento da empresa, com foco nos produtos

e um baixo nível de gestão, muito trabalho e esforço para colocar a organização em funcionamento. A crise de liderança vivenciada nesta fase leva a empresa ao próximo estágio, de Direção. Neste estágio, a estrutura funcional é organizada e profissionalizada. Incentivos, orçamentos e padrões de trabalho passam a ser adotados. A transição para a próxima fase é determinada pela crise de autonomia. Na fase de Delegação a estrutura já se tornou complexa, com unidades descentralizadas. Os gerentes destas plantas possuem mais autonomia, o que facilita a penetração no mercado devido à proximidade com a operação e a região em que se encontram. A crise de controle leva a empresa para a quarta fase, a de Coordenação. Esta fase é caracterizada pelo uso de sistemas formais para alcançar uma maior coordenação, e por altos executivos que assumem a responsabilidade pela implantação e administração destes novos sistemas. A crise burocrática leva a organização para o último estágio, o de Colaboração, enfatizado por maior espontaneidade nas ações de gestão. Por meio de equipes, controle e autodisciplina, o foco passa a ser a resolução de problemas de forma rápida, com menos processos burocráticos (Greiner, 1972).

Miller e Friesen (1984), em sua pesquisa *A longitudinal study of corporate life cycle*, que teve como objetivo o estabelecimento de parâmetros que pudessem prever diferenças nas organizações ou no ambiente em diferentes estágios de desenvolvimento das empresas, e como justificativa a falta de estudos longitudinais, obtiveram um modelo que é bastante referenciado. Seus resultados indicaram que as organizações solucionam seus desafios por meio de mudanças estruturais voltadas ao estilo de liderança e à estratégia.

Em um estudo realizado por Miller e Friesen (1984) que visou caracterizar as perspectivas teóricas na abordagem da Teoria do CVO, a profundidade conceitual, a importância do estudo empírico nas abordagens organizacionais e os estágios identificados em seus estudos estão apresentados na Tabela 2.

Tabela 2

Estágios do ciclo de vida

ESTÁGIO	SITUAÇÃO	ORGANIZAÇÃO	INOVAÇÃO E ESTRATÉGIA
NASCIMENTO	- Empresa pequena; - Jovem; - Dominada pelo fundador; - Ambiente homogêneo.	- Estrutura informal; - Indiferenciada; - Poder altamente centralizado; - Métodos primitivos de processamento de informação e de tomada de decisão.	- Inovação considerável nas linhas de produto; - Estratégia de nicho; - Assume riscos substanciais.

CRESCIMENTO	<ul style="list-style-type: none"> - Empresa com tamanho médio; - Mais velha; - Múltiplos acionistas; - Ambiente mais heterogêneo e competitivo. 	<ul style="list-style-type: none"> - Alguma formalização da estrutura; - Base organizacional funcional; - Diferenciação moderada; - Algo menos centralizado; - Desenvolvimento inicial de formalização de processamento de informações e de métodos de tomada de decisão 	<ul style="list-style-type: none"> - Ampliação do escopo de produtos e mercados em áreas relacionadas; - Inovações incrementais nas linhas de produto; - Crescimento rápido.
MATURIDADE	<ul style="list-style-type: none"> - Empresa maior; - Continua velha; - Propriedade dispersa; - Ambiente ainda mais heterogêneo e competitivo. 	<ul style="list-style-type: none"> - Estrutura formal e burocrática; - Base organizacional funcional; - Diferenciação moderada; - Centralização moderada; - Processamento de informações e tomada de decisão como na fase de crescimento. 	<ul style="list-style-type: none"> - Consolidação da estratégia de produtos e mercados; - Foco no suprimento; - Mercados bem definidos de forma eficiente; - Conservadorismo; - Crescimento menor.
REASCIMENTO	<ul style="list-style-type: none"> - Muito grande; - Ambiente muito heterogêneo, competitivo e dinâmico. 	<ul style="list-style-type: none"> - Base organizacional divisional; - Alta diferenciação; - Controles, monitoramento, comunicação e processamento de informação sofisticados; - Análise mais formal na tomada de decisão. 	<ul style="list-style-type: none"> - Estratégia de diversificação de produtos e mercados; - movimentação para alguns mercados não relacionados; - Alta propensão a riscos e planejamento; - Inovação substantiva; - Rápido crescimento.
DECLÍNIO	<ul style="list-style-type: none"> - Tamanho de mercado; - Ambiente homogêneo e competitivo. 	<ul style="list-style-type: none"> - Estrutura formal e burocrática; - Base organizacional funcional em geral; - Diferenciação e centralização moderadas; - Sistemas de processamento de informação e métodos de tomada de decisão menos sofisticados. 	<ul style="list-style-type: none"> - Baixo nível de inovação; - Corte de preços; - Consolidação de produtos e mercados; - Liquidação de subsidiárias; - Aversão a risco e conservadorismo; - Crescimento lento.

Nota Fonte: Miller, D., & Friesen, P. H. (1984). A longitudinal study of the corporate life cycle. *Management Science*, 30(10), p. 1163.

Seus estudos se basearam em dados históricos de várias organizações, e para a obtenção de resultados desenvolveram um método que possibilitou a classificação das organizações em cada fase, com base nos dados históricos coletados.

O desejo de estudar numerosas organizações em uma abordagem longitudinal por longos períodos de tempo torna necessário fazer uso de uma base de dados bastante heterodoxa. Foram utilizadas como base de estudos 36 corporações que viveram por um longo tempo, pelo menos 20 anos. As informações foram baseadas em livros, relatórios anuais das

empresas, série de artigos da revista *Fortune* em várias publicações anuais, e de reportagens sobre as empresas. A validação das informações foi realizada mediante o envio de questionários aos altos executivos da época. Os autores desenvolveram uma heurística buscando subdividir a história de cada empresa em períodos que totalizaram 171. Miller e Friesen (1984) estabeleceram critérios para a classificação dos períodos em cada estágio do ciclo de vida, conforme a Tabela 3.

Tabela 3

Critérios de classificação

ESTÁGIOS	CRITÉRIOS
NASCIMENTO	-Inferior a 10 anos de idade, estrutura informal e dominada pelo proprietário-gerente.
CRESCIMENTO	-Crescimento de vendas superior a 15% e estrutura funcionalmente organizada (início da formalização).
MATURIDADE	-Crescimento de vendas inferior a 15% e organização com nível maior de burocratização.
RENASCIMENTO	-Crescimento de vendas superior a 15%, diversificação das linhas de produto, divisionalização e uso de controles sofisticados e sistemas de planejamento.
DECLÍNIO	-Sem crescimento (estagnado), baixa taxa de inovação de produtos e queda da rentabilidade.

Nota. Fonte: D. Miller, & P. H. Friesen (1984). A longitudinal study of the corporate life cycle. *Management Science*, 30(10), p. 1166

Dentre os resultados, foram classificados 12 períodos de nascimento, 61 na fase de crescimento, 45 na fase de maturidade e 16 na fase de declínio, e 10 não puderam ser classificados em nenhum dos estágios. Um dos achados importantes dos estudos realizados por Miller e Friesen (1984) foi que, embora as fases sejam progressivas, as sequências podem ser reversíveis.

Outros autores importantes, apresentados na Tabela 4, fizeram contribuições sobre o ciclo de vida organizacional, esclarecendo os estágios vivenciados pelas empresas, segundo suas pesquisas.

Tabela 4

Estudos sobre as fases do ciclo de vida

Autores	Fases do ciclo de vida organizacional
Lippit e Schmidt (1967)	Nascimento, Juventude e Maturidade
Torbert (1974)	Fantasia, Investimento, Experimento, Estrutura Escolhida, Determinação, Produtividade Predefinida, Comunidade Fundacional e Disciplinas Libertadoras
Churchill e Lewis (1983)	Existência, Sobrevivência, Sucesso, Progressão e Maturidade.

Scott e Bruce (1987)	Início, Sobrevivência, Crescimento, Expansão e Maturidade.
Kaufman (1990)	Nascimento, Crescimento, Maturação e Institucionalização, Renovação.
Bridges (1993)	Sonho, Empreendimento de risco, Como conseguir organizar-se, Sucesso e como transformar-se em instituição, A empresa fecha, e Morte.
Marques (1994)	Estágio conceitual, Estágio organizativo, Estágio produtivo, Estágio caçador, Estágio administrativo, Estágio normativo, Estágio participativo, Estágio adaptativo e Estágio inovativo.
Machado-da-Silva, Vieira e Dellangelo (1998)	Estágio de Empreendimento, Estágio de Formalização e Estágio de Flexibilização.
Hanks , Watson, Jansen e Chandler (1993)	<i>Start-up</i> , Expansão, Maturidade e Diversificação

Um ponto a ser destacado em todas as pesquisas levantadas neste estudo é que, embora as nomenclaturas e quantidade de fases existentes sejam diferentes, as características são muito similares quando comparadas, sendo que empresas menores apresentam uma alta taxa de crescimento e baixo nível de burocracia nas fases iniciais, e um alto nível de burocratização, vinculado a uma baixa ou inexistente taxa de crescimento e inovação nas fases finais.

2.1.2 Modelo de Lester, Parnell e Carraher (2003)

O modelo de CVO de Lester et al. (2003) foi desenvolvido em sua pesquisa *Organizational life cycle: a five-stage empirical scale*, baseado principalmente nos estudos de Miller e Friesen (1984). Diferentemente dos modelos de CVO apresentados até então, que variavam de três a dez estágios, este possui cinco, sendo que uma de suas vantagens é a possibilidade de aplicação a todas as empresas, independente de suas características. Isso porque os autores desenvolveram um questionário com vinte perguntas, não se restringindo às características particulares de cada negócio (será apresentado no próximo capítulo, de metodologia). O questionário teve como objetivo capturar a percepção dos entrevistados sobre a fase do CVO, levando em consideração elementos importantes como o ambiente, o modelo de decisão, a estrutura organizacional, o processamento de informações e a distribuição do poder. A base para a formulação dos cinco estágios foram estudos realizados anteriormente, que reuniram os principais aspectos sobre o tema. Outra característica do modelo proposto é a alta proximidade com a análise gerencial das empresas, criando uma relação importante

para discussão de pesquisas na área. Estas características levaram à escolha deste modelo, além de sua fácil aplicação. As cinco fases do modelo de CVO desenvolvido por Lester *et al.* (2003) estão apresentadas na Tabela 5.

Tabela 5

Cinco fases do ciclo organizacional

Estágio	Descrição
Existência	Conhecido como empreendedor ou fase de nascimento, sua existência marca o início do desenvolvimento organizacional. O foco é a viabilidade, ou simplesmente identificar um número suficiente de clientes para apoiar a existência da organização. Propriedade e tomada de decisão estão nas mãos de um, ou alguns. As organizações neste estágio tendem a criar seus próprios ambientes.
Sobrevivência	Quando as empresas passam para esta fase de sobrevivência, elas procuram crescer. Desenvolvem uma formalização na estrutura e estabelecem suas próprias competências distintas. Objetivos são formulados rotineiramente neste estágio, o foco principal é a geração de receitas suficientes para continuar as operações e crescimento suficiente para se manter competitivas. A fase de sobrevivência fornece diversas alternativas interessantes: algumas organizações crescem e prosperam o suficiente para entrar na fase três, outras não conseguem gerar receitas suficientes para sobreviver.
Sucesso	Comumente chamada de maturidade, a fase de sucesso representa uma forma de organização na qual há predominância do controle e formalização da burocracia. Descrições, políticas e procedimentos, relatórios e hierarquia tornam-se muito mais formais. Essas organizações passaram pela fase de sobrevivência, crescendo a um ponto que elas podem tentar proteger o que ganharam em vez de procurar território novo. A equipe de gestão de topo centra-se no planejamento e estratégia, deixando as operações diárias para gerentes de nível médio.
Renovação	A organização renovadora exhibe o desejo de retornar a um tempo em que a colaboração e trabalho em equipe promoviam a criatividade e inovação. Esta criatividade às vezes é facilitada pelo uso de uma estrutura matricial, e a tomada de decisões é muito descentralizada. A organização ainda é grande e burocrática, mas membros organizacionais são incentivados a trabalhar dentro da burocracia. As necessidades dos clientes são colocadas acima das dos membros organizacionais.
Declínio	Embora as empresas possam sair de qualquer fase do ciclo de vida, a fase de declínio pode provocar o seu desaparecimento. A fase de declínio caracteriza-se por política e poder, os membros da organização tornam-se mais preocupados com objetivos pessoais do que com os objetivos organizacionais. Para algumas organizações, a incapacidade de atender às demandas externas de uma fase anterior levou-os para um período de declínio no qual experimentam falta de lucro e perda de quota de mercado. Controle e tomada de decisão tendem a ser centralizados novamente.

Nota. Fonte: D. L. Lester, J. A. Parnell, & S. Carraher (2003). Organizational life cycle: A five-stage empirical scale. *International Journal of Organizational Analysis*, 11(4), pp. 342-343.

O resultado da pesquisa, realizada com 242 gestores de indústrias do sul do Estados Unidos em relação ao CVO e à estratégia competitiva utilizada pelas empresas, indicaram que empresas que se encontravam na fase de existência eram pequenas, com uma estrutura simples e informação altamente dependente do fundador. Na fase de sobrevivência havia mais proprietários, e sistemas de informação para monitoramento do desempenho já estavam presentes. Na fase de sucesso as empresas geralmente eram maiores que seus concorrentes, e já havia estrutura formal com processamento de informações de forma sofisticada. Na fase de

renovação a estrutura era divisional, e o processamento de informações era muito complexo. Lester et al. (2003) defendiam que os gestores deveriam conhecer os estágios do CVO de suas empresas, o que os auxiliaria a reverter situações críticas por meio de uma escolha estratégica proativa. Um ponto fraco deste modelo é que ele não consegue capturar os vários subestágios do ciclo de vida organizacional das pequenas empresas, apresentados por outros modelos de CVO.

2.1.3 Críticas ao modelo do ciclo de vida organizacional

As críticas ao modelo da teoria do CVO advêm dos modelos que apresentam fases sequenciais de forma determinística, como o ciclo de vida biológico: o fato é que a identificação de um estágio do ciclo de vida de uma organização não garante que ela irá migrar para a fase seguinte. Dentre os modelos de ciclo de vida, os únicos a estudar essa fase de transição foram Miller e Friesen (1984), que mostraram que as organizações tendem a permanecer por muito tempo na mesma fase do ciclo de vida e que, diferentemente da maioria dos estudos, a transição não ocorre necessariamente de forma sequencial, como era entendido até a publicação do seu trabalho (Souza et al., 2008).

Diversamente das fases determinísticas descritas em vários modelos do CVO, a apresentação de fases evolutivas poderia ser uma alternativa (Necyk, 2008), e, embora existam alguns modelos de estudos do CVO que se destacaram devido à vinculação com estudos posteriores, é possível identificar vários modelos disponíveis na literatura, que exigem do pesquisador um alto grau de atenção na escolha de um deles para avaliar organizações que possuem características internas e externas diferentes daquelas nas quais os modelos foram testados. Grapeggia (2008) afirma que “não existe, evidentemente, um modelo único para lidar com essa realidade. Existe, sim, um ou mais modelos, escolhidos entre muitos outros que podem ser aplicados, na tentativa de se antecipar aos problemas e prolongar o ciclo de vida das empresas”.

Um modelo alternativo chamado *Life Course* foi apresentado por Aldrich (2004), que critica a determinação das fases do ciclo de vida com base em variáveis como idade das empresas. Segundo o autor, a alteração das fases do ciclo de vida está relacionada a um contexto que pode variar, desvinculando a idade de uma fase do ciclo de vida, corroborando as críticas apresentadas nos parágrafos anteriores (Aldrich, 2004, citado por Necyk, 2008, p. 28).

Embora o modelo de Lester et al. (2003), juntamente com outros modelos, tenha

servido de referência para estudos posteriores (Correia, Gomes, Bruni, & Albuquerque, 2011), devido a sua fácil adaptação, os próprios autores apontam como crítica a seu modelo a impossibilidade de capturar as várias subfases das pequenas empresas, como outros modelos que abordam o CVO.

2.2 Contabilidade gerencial

As organizações estão inseridas em um ambiente altamente competitivo e com constantes alterações, que se intensificaram nas últimas décadas do século XX, reflexo da quebra de paradigmas econômicos, políticos, tecnológicos e sociais. Tais alterações passaram a exigir dos gestores a necessidade de rápida adaptação ao ambiente e reação às novas condições competitivas (Megliorini, Rodrigues, & Pereira, 2011). A contabilidade passou a ser um centro de informações, sendo utilizada pelos usuários para tomada de decisões. Nesse contexto, a contabilidade gerencial subsidia os gestores para o direcionamento das organizações, sendo um produto gerado a partir dos dados contábeis vinculados ao sistema de informações gerenciais, que passou por vários estágios ao longo dos anos, como descrito na Tabela 6.

Tabela 6
Estágios da contabilidade

Período	Estágios da Contabilidade Gerencial
Antes de 1950	Foco no controle financeiro e determinação dos custos, por meio da utilização de ferramentas orçamentárias e contabilidade de custos
Em 1965	Fornecimento de informações para o controle e planejamento gerencial, por meio da utilização de tecnologias e contabilidade por responsabilidades
Em 1985	Seu objetivo é concentrado na redução de recursos e desperdícios utilizados nos processos empresariais, através do gerenciamento de custos
Em 1995	Geração e criação de valor para clientes, acionistas e organização com base na utilização eficaz dos recursos e emprego de tecnologia

Nota. Fonte: Adaptado de E. Megliorini, R. N. Rodrigues, & A. C. Pereira (2011). Contabilidade gerencial. In C. Parisi, & E. Megliorini (Orgs.). *Contabilidade Gerencial* (p. 11). São Paulo: Atlas.

A contabilidade gerencial consiste em um sistema de identificação, mensuração, reporte e análise das informações resultantes dos eventos financeiros e econômicos das empresas. Esse subsídio gerado é fonte primária de informação para a condução do negócio pelos funcionários, gerentes e executivos, melhorando cada vez mais os processos e desempenho das organizações (Atkinson et al., 2000). Para Warren, Reeve e Fess (2001), ela

auxilia a administração na condução das operações diárias e planejamentos futuros. Com base em dados históricos e estimados, esse suporte fica evidenciado de forma clara na obra de Horngren (1985, p.4) “A contabilidade administrativa (gerencial) se interessa pela acumulação, pela classificação e pela interpretação de informações que ajudem os executivos a atingir objetivos organizacionais, explícita ou implicitamente, definidos pela direção”. Sob a ótica da informação, quanto esta é fornecida pelo sistema de contabilidade gerencial de forma tempestiva e precisa, gera a possibilidade de implementação e controle do planejamento estratégico das organizações (Frezatti et al., 2007).

O foco da contabilidade gerencial está voltado para o processo de planejamento, controle e avaliação de desempenho, gerando informações oportunas, com relevância e flexibilidade nos dados, para tomada de decisões futuras (Garrison & Noreen, 2001), pois toda condição econômica vinculada a custos, lucratividade dos produtos e serviços, seja por clientes seja por atividades, encontra-se disponível nos sistemas de contabilidade gerencial (Atkinson et al., 2000). E esta não se limita apenas a números e médias financeiras, pois busca complemento de dados no ambiente físico e operacional, podendo estes também exercer forte influência sobre as decisões dos usuários (Hong, 2006). As referências citadas na Tabela 7 apresentam vários conceitos acerca da contabilidade gerencial, sob a ótica de distintos autores.

Tabela 7

Conceitos da Contabilidade Gerencial

Fontes	Conceito/objetivo sobre Contabilidade Gerencial
Anderson, Needles e Caldwell (1989)	Processo de identificação, mensuração, acumulação, análise, preparação, interpretação e comunicação da informação financeira usada pelos gestores para planejamento, avaliação e controle. A informação financeira possibilita aos gestores, de um lado, o uso apropriado de recursos; de outro lado, a prestação de contas (<i>accountability</i>) decorrente desse uso.
Louderback, Holmen e Dominiak (2000)	Prover informações para dar apoio às necessidades dos gestores internos da organização.
Anthony e Welsch (1981)	Fornecer informações úteis para os gestores, que são pessoas que estão dentro da organização
Hansen e Mowen (1997)	Identificar, coletar, mensurar, classificar e reportar informações que são úteis para os gestores no planejamento, controle e processo decisório.
Horngren, Foster e Datar (2000)	Medir e reportar as informações financeiras e não financeiras que ajudam os gestores a tomar decisões, para atingir os objetivos da organização.
Horngren, Sundem e Stratton (2004)	Processo de identificar, mensurar, acumular, analisar, preparar, interpretar e comunicar informações que auxiliem os gestores a atingir objetivos organizacionais.

Nota. Fonte: F. Frezatti, R. Guerreiro, B. Aguiar, & M. A. Gouvêa (2007). Análise do relacionamento entre a contabilidade

gerencial e o processo de planejamento das organizações brasileiras. *Revista de Administração Contemporânea*, 11(2a ed. esp.), p.130.

Na Tabela 7 fica evidente a contribuição das informações geradas pela contabilidade gerencial, isto porque, à medida que as empresas vão se profissionalizando e os mercados se tornam mais competitivos, os gestores necessitam cada vez mais de dados para tomada de decisão e planejamento estratégico. Nesta mesma linha Beuren, Utzig e Kloeppel (2013, p. 273) descrevem que “o Sistema de Controle Gerencial (SCG) deve subsidiar os gestores com informações que conduzam a organização ao alcance de seus objetivos”. Para Pereira (1999, p. 199) “a mensuração do desempenho planejado poderia ser entendida como uma quantificação de planos, expressa na forma de orçamentos ou padrões, fornecendo bases comparativas para avaliação de desempenhos”. Isso somente é possível graças à tecnologia, que gerou maior acessibilidade às informações e ao conhecimento (Guerreiro, Frezatti, & Casado, 2006). A Tabela 8 apresenta as funções da contabilidade gerencial.

Tabela 8

Funções da contabilidade gerencial

Controles	Funções
Controle Operacional	Fornecer informações (<i>feedback</i>) sobre a eficiência e a qualidade das tarefas executadas.
Custeio do produto e do cliente	Mensurar os custos dos recursos para se produzir, vender e entregar um produto ou serviço aos clientes.
Controle Administrativo	Fornecer informação sobre o desempenho de gerentes e de unidades operacionais
Controle Estratégico	Fornecer informações sobre o desempenho financeiro e competitivo de longo prazo, condições de mercado, preferências dos clientes e inovações tecnológicas.

Nota. Fonte: Atkinson et al. (2000). *Contabilidade gerencial* (A. O. M. Du Chenoy Castro, Trad.) (p. 45). São Paulo: Atlas.

2.2.1 Artefatos da contabilidade gerencial

Os artefatos da contabilidade gerencial proporcionam informações para orientação dos gestores. Buscando evidenciar a utilização de tais artefatos, Guerreiro, Cornachione e Soutes (2011) apresentaram os artefatos de contabilidade gerencial, com base em vários estudos, classificando-os em modernos e tradicionais, conforme mostra a Tabela 9.

Tabela 9
Artefatos classificados por estágios

Artefatos	1º e 2º Estágios Tradicionais	3º e 4º Estágios Modernos
Custeio por absorção	X	
Custeio variável	X	
Custeio padrão	X	
Preço de transferência	X	
Moeda Constante	X	
Valor Presente	X	
Orçamento	X	
Custeio baseado em Atividades		X
Custeio Meta (<i>Target Costing</i>)		X
<i>Benchmarking</i>		X
<i>Kaizen</i>		X
<i>Just in Time</i> (JIT)		X
Teoria das Restrições		X
Custo Financeiro dos Estoque		X
<i>Economic Value Added</i> (EVA)		X
Simulações		X
<i>Balanced Scorecard</i> (BSC)		X

Nota. Fonte: adaptado de R. Guerreiro, E. B. Cornachione, Junior, & D. O. Soutes (2011). Empresas que se destacam pela qualidade das informações a seus usuários externos também se destacam pela utilização de artefatos modernos de contabilidade gerencial? *Revista de Contabilidade e Finanças*, 22(55), p. 95.

A classificação em estágios foi apresentada pela *International Federation of Accountants* (IFAC) em 1998. Após a atualização de um trabalho publicado em 1989, esse estudo discute a conceituação e a utilização da contabilidade gerencial e as diferenças apresentadas em seus estágios, conforme a Figura 3.

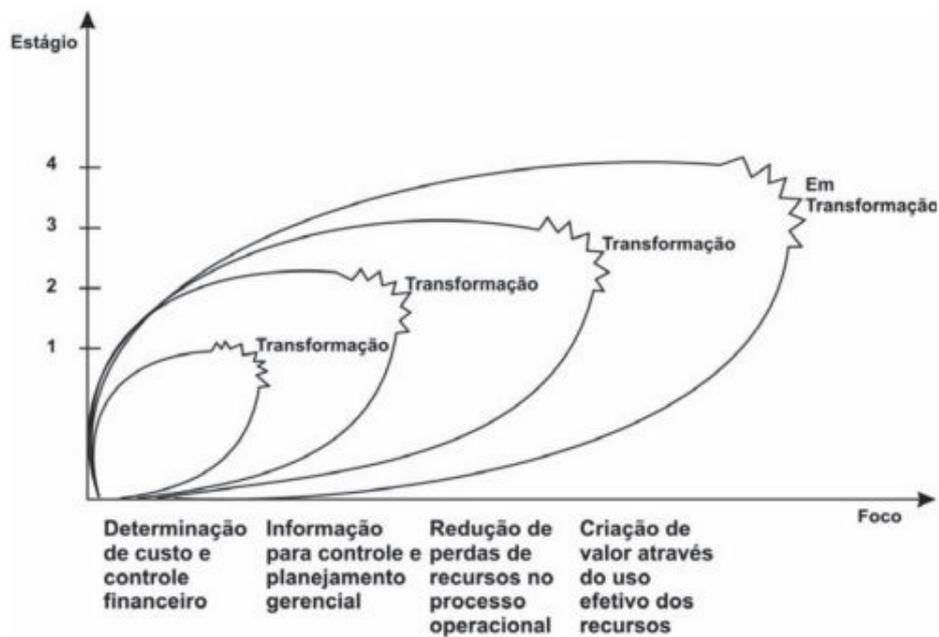


Figura 3. Estágios evolutivos da contabilidade gerencial

Fonte: International Federation of Accountants (1998). *International Management Accounting Practice 1* (IMAP 1).

O primeiro estágio se estendeu até 1950, e o foco era o controle financeiro através do controle orçamentário e contabilidade de custos; o segundo estágio se estendeu de 1950 a 1965, e neste período a contabilidade gerencial estava direcionada à disponibilização de informações para o planejamento e controle gerencial; o terceiro estágio contemplou o período de 1965 a 1985, no qual o gerenciamento de custos se fez muito presente e o foco era a revisão dos processos com o objetivo de reduzir perdas de recursos; finalmente, o quarto e último estágio iniciou em 1985 e dura até os dias atuais. Neste estágio, o foco principal é a geração de valor para clientes e acionistas e a inovação organizacional, por meio da utilização efetiva dos recursos. Com base nos estudos de Soutes e De Zen (2005) e Sulaiman, Ahmad & Alwi (2004), são classificados como artefatos tradicionais o custeio por absorção, o custeio variável, o custeio padrão, o preço de transferência, o retorno sobre o investimento, a moeda constante, o valor presente, o orçamento e a descentralização. E como artefatos modernos são citados o custeio baseado em atividades (ABC), o custeio meta (*target costing*), *benchmarking*, *kaizen*, *just in time* (JIT), a teoria das restrições, o planejamento estratégico, a gestão baseada em atividades (ABM), EVA (*Economic Value Added*), a simulação, *Balanced Scorecard* e a gestão baseada em valor (VBM). Os estudos relacionados aos artefatos da Contabilidade Gerencial abordados e classificados pela *International Federation of*

Accountants (IFAC, 1998) passaram a ser bastante utilizados após a sua publicação.

Ferreira e Otley (2006), a partir dos estudos de Simons (1995), buscaram analisar as dimensões desenho e uso dos Sistemas de Controle Gerencial. Os estudos foram realizados a partir de uma base de dados extraídos das 1.000 maiores empresas portuguesas não classificadas como financeiras. Para a obtenção dos dados, foram utilizados questionários enviados para 330 profissionais. Após a aplicação de alguns critérios, restaram 122 respostas para a análise, e os resultados foram obtidos pela aplicação de regressão estatística. Os resultados demonstram que o conceito de Simons (1995) de controle interativo está dividido em dois conceitos distintos: utilização interativa e controles de validade estratégica. A adição de novas ferramentas de pesquisa proporcionou um quadro expandido para o estudo do funcionamento dos sistemas de controle e gestão de desempenho, e mostra algumas práticas de controle de gestão em Portugal, sem dúvida, uma área subdesenvolvida para a implantação de sistemas de controle.

Para categorização das dimensões, Ferreira e Otley (2006) se basearam no trabalho de Simons (1995). Em relação à dimensão uso, ela está vinculada à forma de utilização das informações pelos gestores, possuindo três classificações: diagnóstico, interativo e disfuncional. O diagnóstico acontece quando o Sistema de Controle Gerencial monitora o desempenho organizacional e corrige os desvios ocorridos em relação às metas de desempenho. O uso interativo possui como objetivo monitorar as incertezas estratégicas, identificando os pontos fortes e fracos. O uso disfuncional está vinculado a um comportamento que não se enquadra em nenhum dos dois itens anteriores.

A dimensão desenho é composta por duas características, as informações e as técnicas. As informações estão vinculadas à tempestividade e ao escopo relacionado às necessidades dos usuários. Já as técnicas estão direcionadas à mensuração do desempenho econômico e financeiro por meio das práticas dos Sistemas de Controle Gerencial, conforme mostra a Figura 4.

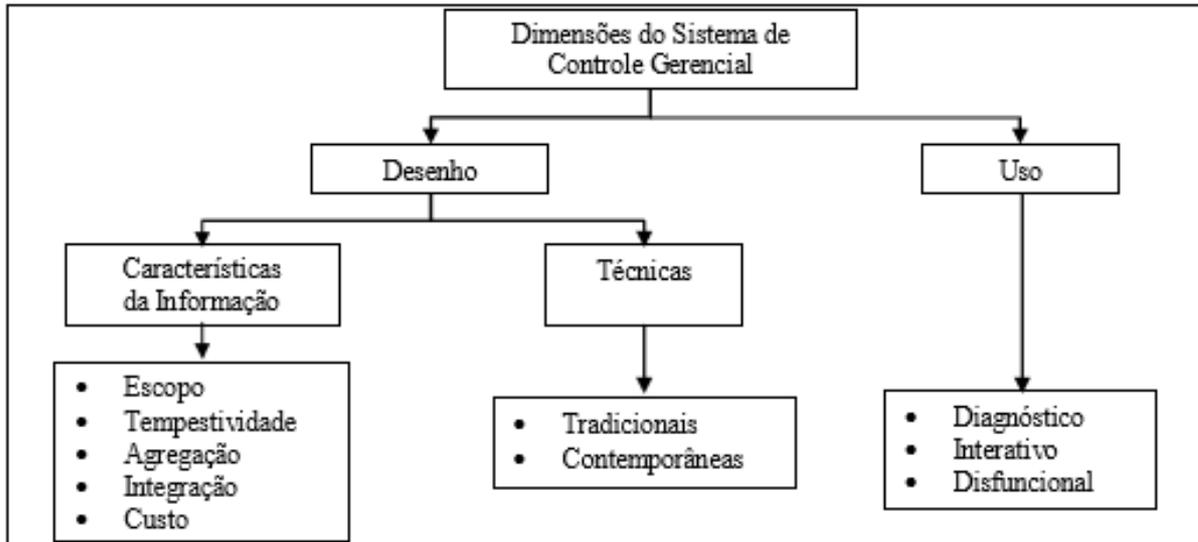


Figura 4. Dimensões dos sistemas de controle gerencial

Nota. Fonte: A. B. Aguiar, E. S. U. Pace, & F. Frezatti (2009). Análise do Inter-relacionamento das Dimensões da Estrutura de Sistemas de Controle Gerencial: um Estudo Piloto, *RAC-Eletrônica*, 31, p.7.

A Figura 4 apresenta o organograma das dimensões do sistema de controle gerencial. Nesta pesquisa, a abordagem é feita com os artefatos da contabilidade gerencial classificados por Ferreira e Otley (2006) como técnicas tradicionais e contemporâneas, de acordo com a Tabela 10. As características da informação não foram objeto de estudo.

Tabela 10

Técnicas tradicionais e contemporâneas de sistema de controle gerencial

TRADICIONAIS	CONTEMPORÂNEAS
✓ Planejamento Estratégico	✓ <i>Balanced Scorecard</i>
✓ Orçamento	✓ Orçamento Baseado em Atividades
✓ Análise de Variação Orçamentária	✓ Custeio Baseado em Atividades
✓ Técnicas Tradicionais de Custeio	✓ Custeio Alvo
✓ Análise de Lucratividade do Produto	✓ Análise de Lucratividade de Cliente
✓ <i>Tableau de Bord</i>	✓ <i>Economic Value Added</i> (EVA)
✓ Lucro Residual	✓ Análise do Ciclo de Vida do Produto
✓ Retorno sobre o Investimento	✓ <i>Benchmarking</i>
✓ Análise Custo-Volume-Lucro	
✓ Técnicas de Pesquisa Operacional	

Nota. Fonte: Adaptado de A. Ferreira, & D. Otley, (2006). The design and use of management control systems: An Extended Framework for Analysis. *Proceedings of the American Accounting Association Annual Meeting*, Washington, DC.

O objetivo das técnicas de controle gerencial é auxiliar e influenciar os gestores na tomada de decisão. As técnicas apresentadas na Tabela 10 foram objeto de vários estudos, na busca por uma maior eficiência nas informações que auxiliem os gestores nas decisões estratégicas (Aguiar et al., 2009). A Tabela 11 apresenta o objetivo de cada técnica, seja ela tradicional ou contemporânea.

Tabela 11

Objetivos dos Artefatos de Contabilidade Gerencial

Artefato	Objetivo
Planejamento estratégico	É uma metodologia gerencial que permite estabelecer a direção a ser seguida, visando maior grau de interação desta como seu ambiente
Orçamento	É um plano de ação expresso em termos financeiros
Análise de variações orçamentárias	É o processo contínuo entre valores orçamentários planejados e realizados, visando ações para correção dos desvios identificados
Técnicas tradicionais de custeio	São técnicas tais como custo padrão, custeio variável, custeio por absorção
Análise de rentabilidade por produtos	São as metodologias que visam identificar, por produto, aqueles que são mais rentáveis, e as contribuições marginais geradas por cada um
Tableau de Bord	É um conjunto de indicadores que possibilita a um gestor acompanhar resultados, desvios em relação aos valores de referência, focando no que é significativo para a organização
Lucro residual	É a diferença entre o resultado operacional e o mínimo de retorno necessário (em unidades monetárias) sobre os ativos operacionais de uma empresa
Retorno sobre o investimento	São índices que expressam o resultado em relação à média dos ativos. São exemplos o ROI e o ROCE
Técnicas de pesquisa operacional	São técnicas para a resolução de problemas de ordem real por meio de estatísticas, tais como: amostragem, regressões, análise discriminante, séries temporais, etc.
Análise Custo, Volume e Lucro	São técnicas relacionadas ao ponto de equilíbrio, margem de segurança operacional e alavancagem operacional
Balanced Scorecard	É um sistema de monitoramento do desempenho estratégico desenvolvido por Kaplan e Norton, sob quatro dimensões: aprendizado e crescimento, processos internos, clientes e finanças; seus componentes são mapa estratégico, objetivo estratégico, indicador e meta
Orçamento baseado em atividades	É um plano de ação expresso em termos de custos financeiros por atividades
Custeio baseado em atividades	Metodologia de custeio que atribui custos para objetos de custos; primeiramente rastreia os custos para as atividades e depois rastreia os custos para objetos de custeio através de centros de custos
Custeio alvo	É um método que determina o custo de um produto ou serviço baseado no preço que os consumidores estão dispostos a pagar
Análise de rentabilidade de clientes	É uma metodologia para identificar a rentabilidade total de um cliente para uma determinada organização
Valor econômico adicionado (EVA)	É o lucro operacional após os impostos, menos o total dos custos de capital
Análise de ciclo de vida de produto	Conceito de cálculo do custo de ciclo de vida (CCV); tem como foco a vida de um produto e avalia as alternativas de produtos que possuem o menor custo total, custos de produção, e os custos de utilização do produto ao longo do tempo, até o fim da sua vida
Benchmarking	É a metodologia de identificar as melhores práticas dos concorrentes como padrão para avaliar e melhorar o desempenho da empresa

Nota. Fonte. Adaptado de P. T. Russo (2015). *O comportamento do uso de práticas de contabilidade gerencial sob a ótica institucional* (Tese de Doutorado, p. 232). Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil.

Os estudos mencionados na sequência reforçam a busca pelo entendimento das práticas de contabilidade e seus artefatos, corroborando os trabalhos apresentados neste capítulo e contribuindo de forma consistente para esta pesquisa.

Soutes (2006) buscou verificar se as empresas brasileiras utilizam os artefatos

modernos de Contabilidade Gerencial, mediante um *survey* aplicadas nas empresas indicadas ao Prêmio ANEFAC-FIPECAFI-SERASA, ao Troféu Transparência, e aquelas que constam da relação das 500 maiores e melhores da revista EXAME, no ano base de 2004. O objetivo foi observar se as empresas que utilizam artefatos, tanto tradicionais quanto modernos, possuem desempenho e porte diferenciados das que não os utilizam, e, por último, examinar se existe relação entre a utilização dos artefatos e algum setor econômico, e com o controle acionário. Seus achados indicaram que 52% das empresas utilizam artefatos modernos de contabilidade gerencial, e tais empresas apresentam um desempenho melhor do que as classificadas como tradicionais. Quanto ao porte das empresas em relação aos artefatos não houve diferença, e não foi possível relacionar o setor econômico com a utilização dos artefatos de Contabilidade Gerencial e com o controle acionário. A obra de Soutes (2006) serviu de base para vários estudos posteriores, que não apresentaram críticas aos artefatos utilizados até então.

Guerreiro et al. (2011), com base nos estudos de Soutes (2006), buscaram identificar se as empresas que se destacam pelo porte na economia brasileira utilizam artefatos modernos da contabilidade gerencial, e se as empresas que sobressaem pela qualidade de suas informações aos usuários externos também se destacam pela maior utilização desses artefatos de apoio interno. Os resultados apontaram a utilização dos artefatos modernos de contabilidade gerencial, sendo que as empresas que se destacam pela qualidade das informações aos usuários externos não se diferenciam das demais.

Teixeira, Gonzaga, Santos, e Nossa (2011), a partir de uma análise empírico-analítica, buscaram identificar se as empresas do Espírito Santo utilizam ferramentas modernas de Contabilidade Gerencial, e verificar uma possível associação entre a utilização destas ferramentas modernas e tradicionais e o desempenho. Foi utilizada uma amostra de 200 empresas, classificadas como as maiores do Estado segundo dados da FUCAPE *Business School*, referente aos anos de 2008 e 2009. Os resultados apontaram a utilização de ferramentas tradicionais e modernas pelas empresas estudadas, havendo uma associação muito fraca entre o seu desempenho financeiro e a utilização dos artefatos. Estes resultados, embora não permitam uma generalização, podem indicar uma baixa eficiência das ferramentas de Contabilidade Gerencial.

Santos, Bennert, Figueiredo e Beuren (2014) buscaram examinar os instrumentos de contabilidade gerencial utilizados pelas micros, pequenas e médias empresas na tomada de decisão, e a disponibilização destes instrumentos por parte das empresas de serviços contábeis, em uma amostra de 39 empresas, sendo entrevistados também o Diretor, a Gerente

e a Gestora do escritório de contabilidade. Os resultados apontaram uma predominância das demonstrações contábeis e do planejamento tributário como as ferramentas oferecidas pelos escritórios, e, quanto aos clientes, uma maior predominância dos controles operacionais, como contas a pagar e contas a receber. Outros artefatos da contabilidade gerencial apresentaram baixa utilização e, em alguns casos, desconhecimento por parte das empresas, o que parece indicar ignorância de tais artefatos até por parte dos escritórios contábeis. Já a pesquisa realizada por Moraes, Coelho e Holanda (2014) apresentou resultados diferentes, indicando uma associação positiva entre a utilização dos artefatos de contabilidade gerencial e o desempenho operacional das empresas. Eles buscaram examinar a associação existente entre o uso dos artefatos da Contabilidade Gerencial e a maximização de valor, estimado pelo incremento do desempenho operacional das empresas de capital aberto no Brasil. O estudo contemplou o período de 2000 a 2009, sendo aplicado um questionário aos *controllers* das empresas para identificar os artefatos de contabilidade gerencial utilizados pelas empresas listadas na BM&FBovespa. Além dos resultados indicados anteriormente, o trabalho aponta que não basta apenas a implantação de tais artefatos, e sim uma modernização constante dos mesmos. Considerando que as amostras utilizadas nesses estudos foram não probabilísticas, existe a limitação para sua replicação em outras empresas; no entanto, eles contribuem e reforçam a abordagem desta pesquisa, ao demonstrar a relevância do tema proposto.

Russo (2015) realizou um estudo com o objetivo de conhecer a percepção dos gestores sobre o comportamento de uso das práticas de contabilidade gerencial mais utilizadas nas organizações, como resposta ao ambiente de pressão a que elas estão submetidas, e também identificar os fatores que levam ao uso cerimonial ou instrumental das práticas de contabilidade gerencial mais utilizadas na organização, relacionadas ao contexto institucional e relacional do processo de institucionalização. Para a obtenção dos dados foi realizada um *survey* com a participação de 102 pessoas, entre *controllers*, diretores, gerentes e superintendentes de empresas de grande porte não financeiras; para a análise dos dados coletados foi utilizada a técnica estatística de análise de correspondência e equações estruturais. Os resultados apontaram que 69% dos gestores percebem as práticas de contabilidade gerencial como um comportamento instrumental, 26% como um comportamento misto (cerimonial e instrumental), e 5% como comportamento exclusivamente cerimonial. Foi possível constatar que o comportamento instrumental das práticas de contabilidade gerencial está diretamente associado às pressões externas impostas à organização. Tais resultados ainda permitiram afirmar que o valor dado às práticas de contabilidade gerencial está associado a um fundo de conhecimento, e que este sustenta a

base, confirmando de forma empírica que Valor é o responsável por conceder significado ao uso das práticas de contabilidade gerencial.

2.3 Abordagem empírica dos estudos relacionados à contabilidade gerencial e ao ciclo de vida organizacional

Dentre os principais estudos que vinculam a contabilidade gerencial ao ciclo de vida organizacional Granlund e Taipaleenmäki (2005) buscaram explicar as práticas de contabilidade gerencial nas empresas classificadas como NEF — *New Economy Firms*, empresas da nova economia que possuem como característica um crescimento rápido em relação aos demais negócios, e que geralmente operam nos ramos da indústria de tecnologia de informação, comunicações de negócios e biotecnologia. Os setores de pesquisa e desenvolvimento demandam alto nível de investimento, sendo estes geralmente financiados por capital de risco. O estudo exploratório baseou-se no modelo de ciclo de vida de Victor e Boynton (1998) para a obtenção de dados. Foi realizada uma pesquisa em nove empresas, porém as entrevistas foram feitas apenas com controllers e executivos. Os achados evidenciaram que, à medida que estas empresas crescem, há uma pressão muito grande dos agentes externos sobre os processos de gestão, aumentando a formalidade das empresas.

Auzair e Langfield-Smith (2005) direcionaram seu estudo a 121 empresas vinculadas ao ramo de serviços, localizadas na Austrália. Como contribuição, foi identificado que empresas na fase de maturidade possuem mais formalidade no MCS que empresas que se encontram na fase de crescimento.

Kallunki e Silvola (2008) adotaram a abordagem de Miller e Friesen (1984) para identificar se um sistema de contabilidade por centros de custos sofre alterações em decorrência da fase vivenciada em seu ciclo de vida. O resultado da pesquisa, com uma amostra de 105 empresas de diversos segmentos, indicou que as características da empresa que afetam o uso de sistemas de contabilidade de custos avançados diferem entre as fases do ciclo de vida, conforme relatado na literatura sobre o tema, ou seja, as firmas nas fases de maturidade e revitalização têm maior tamanho organizacional, e menor lucratividade.

Silvola (2008) descreveu e explicou o MACS nas fases de crescimento e renascimento. O estudo foi realizado em uma única empresa, a *Electro Corporation*, e os resultados indicaram que uma empresa em fase de crescimento ou renascimento desenvolve MACS por razões gerenciais e organizacionais internas da empresa, tais como estratégia de negócios e estrutura mais diversificadas, e também por razões externas. O ambiente de

negócios é mais desafiador, aumentando a exigência dos investidores. Nesta abordagem, os investidores asseguraram que a empresa estava usando a formalidade do MACS na fase de crescimento, sendo necessária informação mais detalhada da contabilidade gerencial, para melhorar os retornos de seus investimentos em um estágio de renascimento. A contribuição deste estudo foi a abordagem das duas fases do ciclo de vida pouco exploradas por trabalhos anteriores, servindo de referência para pesquisas posteriores desta natureza.

No Brasil existem pesquisas importantes relacionadas ao ciclo de vida organizacional. O nível de aderência dos artefatos de contabilidade gerencial com base na teoria do ciclo de vida foi abordado no trabalho de Antonovz et al. (2010), no qual os autores buscaram demonstrar a evolução do uso dos artefatos de contabilidade gerencial de acordo com o modelo delineado por Miller e Friesen (1984) e confirmado por Moores e Yuen (2001). A pesquisa foi realizada no polo industrial de confecções do oeste do Paraná, e seus resultados mostraram uma relação direta entre a evolução da entidade e o efetivo uso dos artefatos de contabilidade; no entanto, não há necessariamente uma evolução no uso dos artefatos aliada à evolução da entidade em relação ao estágio de vida em que ela se encontra.

Necyk (2008) realizou um estudo referenciado em pesquisas com a abordagem da teoria do ciclo de vida, e seu objetivo foi a ampliação do entendimento de como a contabilidade gerencial se desenvolve ao longo do tempo em uma organização, pressupondo que em cada estágio do ciclo de vida a organização assume características particulares, com necessidades de informações específicas que impactam diretamente as práticas de contabilidade gerencial. Sua base teórica principal foram Miller e Friesen (1984) e Moores e Yuen (2001). Ele utilizou como metodologia um estudo de caso em uma única empresa, com mais de 40 anos. Sua análise longitudinal começou em 1994 e terminou em 2006. Em seus resultados foi possível constatar a ligação entre a evolução dos estágios do ciclo de vida e o desenvolvimento da contabilidade gerencial, e o autor identificou que o processo de transição não é linear no estabelecimento de um novo estágio, gerando alterações nos atributos de contabilidade gerencial. Os achados sustentaram na totalidade as proposições de Miller e Friesen (1984), e parcialmente as de Moores e Yuen (2001).

Frezatti, Relvas, Nascimento, Junqueira e Bido (2010) utilizaram o modelo de Lester, et al. (2003) em sua pesquisa, cujo objetivo foi analisar o perfil das empresas brasileiras quanto à estruturação do planejamento, associada aos estágios do ciclo de vida organizacional, com foco no planejamento estratégico. Foi utilizada uma amostra de 111 empresas e os resultados indicaram a existência de uma correlação entre os estágios do CVO e o perfil de planejamento nas empresas pesquisadas; no entanto, não foi identificada a

utilização do orçamento nas fases de nascimento e de declínio, o que levou os autores a uma reflexão relevante, uma vez que na fase de declínio o orçamento pode ser uma grande alavanca de recuperação.

Correia (2010) investigou a relação existente entre os estágios do ciclo de vida organizacional e instrumentos de gestão. Foi aplicado um questionário em 51 empresas baianas, e os resultados apontaram que 26 se encontravam no estágio de nascimento, seis no estágio de crescimento, cinco no estágio de renovação, sete no estágio de declínio, sete sem identificação de estágio, e nenhuma na fase de maturidade. Com base nas evidências foi possível identificar a relação entre os estágios do ciclo de vida e os seguintes instrumentos de gestão: *Balanced Scorecard* (BSC), Custeio Baseado em Atividades (ABC), *Economic Value Added* (EVA), Gestão Baseada em Atividades (ABM), Gestão Baseada em Valor (VBM - *Value Based Management*), Orçamento e Planejamento Estratégico. Não foi identificada relação entre os estágios do ciclo de vida das organizações e os seguintes instrumentos de gestão: Custeio por Absorção, Custeio de Ciclo de Vida do produto e Retorno sobre o Investimento. De modo geral, o autor concluiu que, embora haja limitações na pesquisa, os resultados indicaram fortes evidências de que as organizações se desenvolvem por meio de estágios ou fases distintas.

Os estágios da gestão logística foram estudados por Paiva (2011). Seu objetivo foi investigar a relação entre os estágios dos modelos de maturidade da gestão logística e do ciclo de vida organizacional, a classificação das empresas nestes estágios e a quantidade média de artefatos de controle gerencial. Foi utilizada como metodologia a coleta de dados por meio de questionários aplicados em profissionais que atuam na gestão logística, abrangendo uma amostra final de 213 empresas. Para análise dos dados foi empregado como método estatístico a análise de correspondência. Os resultados apontaram a existência de associações não aleatórias entre os estágios de maturidade da gestão logística e o ciclo de vida organizacional, e mostraram que as empresas classificadas em um estágio mais elevado de maturidade da gestão logística utilizam uma quantidade média maior de artefatos de controle gerencial. Como sugestão para novos estudos e aprofundamento do tema o autor sugere investigar se o estágio atual de maturidade da gestão logística das empresas está relacionado com o nível de complexidade da cadeia de suprimentos, e buscar entender a baixa utilização da gestão de custos interorganizacionais, como um caminho para o aumento de eficiência da cadeia de suprimentos.

Valeriano (2012) aplicou o modelo de Lester et al. (2003) em sua pesquisa, com o objetivo de ampliar o conhecimento sobre as teorias do CVO e da contabilidade gerencial,

com foco nas PME's, pouco exploradas em estudos desta natureza. A amostra final contou com 37 empresas. Os resultados apontaram 26 empresas na fase de nascimento, oito no estágio de crescimento, uma no estágio de maturidade, e duas no estágio de declínio. Dentre os artefatos escolhidos, 12 apresentaram relação com o CVO, sendo este um achado importante da pesquisa. Outra contribuição relevante é que as PME's devem adotar artefatos que façam mais sentido com relação a seu CVO, gerando um melhor controle da operação, além de uma base de dados valiosa para futuras pesquisas desta natureza.

O trabalho de Prudencio (2015) teve como objetivo ampliar o conhecimento sobre a gestão e controle do fluxo de caixa no setor bancário, justificado pelo baixo volume de pesquisas sobre o tema; para tanto ele utilizou como metodologia de pesquisa o estudo de caso, que foi aplicado a um banco brasileiro, capturando a percepção do processo de gestão do fluxo de caixa de diversos gestores e colaboradores da empresa, concentrados nas áreas de finanças, risco e tesouraria. O procedimento para a coleta de dados foi o questionário; em um primeiro momento o objetivo foi capturar a visão das equipes diretamente vinculadas ao processo de gestão e controle do fluxo de caixa, para entendimento das variáveis corporativas e das variáveis contextuais por meio da abordagem do ciclo de vida organizacional, analisando aspectos relevantes como convergência ou divergência entre as equipes. Os resultados foram cruzados com as entrevistas realizadas com os gestores de cada área, de modo a triangular as percepções e construir as características dominantes do processo de gestão e controle do fluxo de caixa e do ciclo de vida organizacional. Este trabalho também buscou entender a relação entre este processo e o orçamento. A contribuição resultante da pesquisa foi um constructo teórico para a análise do problema, demonstrando a existência de relação entre o processo de gestão e controle do fluxo de caixa e o estágio do ciclo de vida organizacional, e que serviu de base e referência para pesquisas posteriores.

Beuren et al. (2015) verificaram se havia relação entre o uso dos atributos da contabilidade gerencial e os estágios do ciclo de vida organizacional. Os atributos da contabilidade gerencial foram baseados no estudo de Moores e Yuen (2001), e os estágios do ciclo de vida organizacional na proposição de Lester et al. (2003). A amostra da pesquisa foi composta por 40 empresas do segmento de máquinas, aparelhos e materiais elétricos listados na Secretaria da Fazenda do Estado de Santa Catarina. Os resultados indicaram que os atributos da contabilidade gerencial se encontram mais presentes nas empresas que estão no estágio de crescimento e rejuvenescimento do que naquelas que se encontram nos estágios de nascimento e declínio. Estes achados reforçam a relação entre os atributos de contabilidade gerencial e evolução nos estágios do ciclo de vida, corroborando estudos já realizados sob

essa perspectiva.

Silva, Cecon e Marques (2016) buscaram relacionar o estágio do ciclo de vida organizacional com o uso dos artefatos de contabilidade gerencial. A abordagem compreendeu todas as 66 empresas listadas na Bolsa de Valores de São Paulo, e foram excluídas empresas que não possuíam informações na base de dados Economática® e aquelas que não apresentaram o relatório da administração e artefatos da contabilidade gerencial utilizados, resultando em amostra final de 44 empresas. Os resultados apontaram uma utilização dos artefatos listados como modernos por empresas que se encontram na fase de crescimento; já empresas na fase de maturidade utilizam os artefatos classificados como tradicionais, não sendo encontrada relação com o estágio de declínio.

O estudo de Miller e Friesen (1984) serviu de base para a construção da pesquisa de Moores e Yuen (2001). Em sua abordagem, estes estudiosos buscaram identificar as variações encontradas no sistema de gestão contábil em relação ao ciclo de vida das organizações, mediante pesquisas em empresas do setor de vestuário e calçados. Eles foram os primeiros pesquisadores a relacionar as variações na estratégia, estrutura e liderança com base nos artefatos de contabilidade gerencial. Seus resultados indicaram que os sistemas de informações gerenciais sofrem alterações em decorrência das necessidades das organizações em cada fase do ciclo de vida. Nas dimensões apresentação e seleção das informações foram utilizados os atributos da contabilidade gerencial aplicados em cada fase do ciclo de vida organizacional, conforme descrito na Tabela 12.

Tabela 12

Seleção e apresentação das informações

Seleção de informação

Dependência de

1. Demonstração de resultado mensal
2. Balanço mensal
3. Demonstrações dos Fluxos de Caixa
4. Contabilidade de Custos
5. Orçamento autoritário
6. Orçamento Participativo
7. Orçamento de capital
8. O planejamento de longo prazo e previsões
9. Contabilidade por responsabilidade (Centros de custos)
10. Controle de qualidade
11. Análise ambiental
12. A informação financeira de avaliação de desempenho
13. Critérios de longo prazo para a avaliação de desempenho

Apresentação das informações

Agregação e integração

1. Modelos de análise ou decisão
2. Combinação de dados ao longo do tempo
3. Combinação de dados sobre as áreas funcionais
4. Relatórios de transações entre unidades

Âmbito

1. Interno
2. Externo
3. Financeiro
4. Não-financeira
5. Orientado ao passado
6. Orientado ao futuro

Pontualidade

1. Velocidade de comunicação
2. Informação automática
3. Frequência de comunicação
4. Tempo para disponibilização de informações

Nota. Fonte: K. Moores, & S. Yuen (2001). Management accounting systems and organizational configuration: A life-cycle perspective. *Accounting, Organizations and Society*, 26(4), p.369.

As propostas de Moores e Yuen (2001) foram estudadas e referenciadas em vários estudos voltados para a gestão das organizações. Beuren e Rengel (2012) apresentaram a utilização dos atributos de contabilidade gerencial, segundo os propósitos de Moores e Yuen (2001), em empresas do segmento industrial de máquinas, aparelhos e materiais elétricos de Santa Catarina. Concluíram que nas empresas estudadas ocorreu maior proporção do tipo apresentação de informação do que seleção.

As pesquisas descritas anteriormente apontaram resultados que indicam uma forte relação, necessária para a sobrevivência das empresas, entre os instrumentos de contabilidade gerencial e os estágios do ciclo de vida em que as organizações se encontram, corroborando os objetivos desta pesquisa. Embora haja uma evolução significativa nos estudos voltados à teoria do ciclo de vida organizacional, existem poucos estudos empíricos com esta abordagem relacionando os artefatos da contabilidade gerencial e o ciclo de vida organizacional em empresas.

3 Metodologia

Neste capítulo é abordada a base metodológica utilizada para se alcançar os resultados propostos na presente pesquisa. A justificativa, a importância da realização do estudo de caso, o protocolo da pesquisa e suas limitações estão presentes no primeiro capítulo desta pesquisa.

Esta pesquisa possui como objetivo identificar as evidências de aderência dos artefatos de contabilidade gerencial ao estágio de ciclo de vida vivenciado pela empresa objeto do estudo, no momento da análise. O trabalho tem como base o modelo de ciclo de vida organizacional de Lester et al. (2003). O estudo de caso único foi aplicado em uma empresa com um modelo de negócio voltado para a comercialização de produtos por meio de uma plataforma *web*. A escolha desta empresa se deu pelo rápido crescimento apresentado e pela diferente curva de resultados alcançados ao longo de sua trajetória, que difere tanto de empresas tradicionais como daquelas que possuem as mesmas características e atuam por meio da internet, as quais operam muitas vezes com resultados negativos. No cenário brasileiro temos vários exemplos: um deles é o caso do grupo B2W, responsável pelos comércios eletrônicos Americanas.com, Submarino.com.br, Shoptime.com.br, Soubarato.com.br, e apontado como o maior comércio eletrônico pela Revista Exame.com em 2015. Com faturamento em 2014 de R\$ 9 bilhões, apresentou prejuízo de mais de R\$ 163 milhões no mesmo período, segundo informações disponíveis no site da BM&FBovespa. Nosso estudo de caso também reúne ingredientes relevantes que podem enriquecer a presente pesquisa, como a utilização pela empresa estudada de técnicas relacionadas à contabilidade gerencial em um curto espaço de tempo, desde a sua criação até a data da pesquisa, apresentando um modelo de negócio sustentável. Assim, para atingir os objetivos propostos foi utilizado o método de estudo de caso. Segundo Yin (2010), para a utilização do estudo de caso não existe fórmula, mas a escolha depende em grande parte da questão de pesquisa. Quanto mais se procura explicar alguma circunstância presente por meio das perguntas “como” ou “por que”, mais o método de estudo de caso é relevante. Este método é o escolhido quando suas questões exigirem uma descrição ampla e profunda de algum fenômeno social (Yin, 2010, p. 24).

Os estágios das organizações estão diretamente relacionados ao processo de mudança organizacional, podendo este ser analisado, descrito e observado diretamente mediante as ações, sejam elas individuais ou coletivas. Diferente das abordagens quantitativas, as

pesquisas baseadas em estudos de caso permitem a análise de uma situação sustentada por um referencial teórico. Martins (2006, p. 9) descreve que o “[...] estudo de caso possibilita a penetração em uma realidade social, não conseguida plenamente por uma realidade amostral e avaliação exclusivamente quantitativa”.

Pesquisas baseadas em estudos de caso podem demandar várias técnicas para que um evento real seja explicado. Estas técnicas permitem ao pesquisador abordar um evento já ocorrido ou presente, não permitindo controle sobre ele; seu foco maior são os eventos contemporâneos, buscando entender fenômenos da vida real (Yin, 2010).

A escolha da empresa para aplicação deste estudo de caso foi baseada nas características apresentadas, dentre elas o crescimento acelerado obtido a partir da adesão a um modelo de negócio *online*, que trouxe mudanças consideráveis à estrutura da companhia, que anteriormente seguia uma linha de varejo tradicional, com lojas físicas. O *e-commerce* surgiu graças à internet e está cada vez mais influenciando o comportamento dos indivíduos, principalmente no que tange à compra no varejo *online*, um tipo de mercado que vem recebendo investimentos expressivos nos últimos anos (Farias, Kovacs, & Silva, 2008). A aproximação do consumidor a empresas do mundo inteiro auxilia as organizações a conquistarem crescimento expressivo. Segundo a *World Stats* (2014), em 30 de novembro de 2015 57,6% da população brasileira utilizava a internet, levando o comércio eletrônico (CE) a ocupar a terceira posição em usuários conectados à internet, proporcionalmente, em relação ao número de habitantes. O E-bit (2016) apontou uma receita oriunda de bens de consumo no ano de 2014 de R\$ 35, 8 bilhões, em 2015 de R\$ 41,3 bilhões, e projetava um crescimento para 2016 de 8%, chegando ao valor de R\$ 44,6 bilhões.

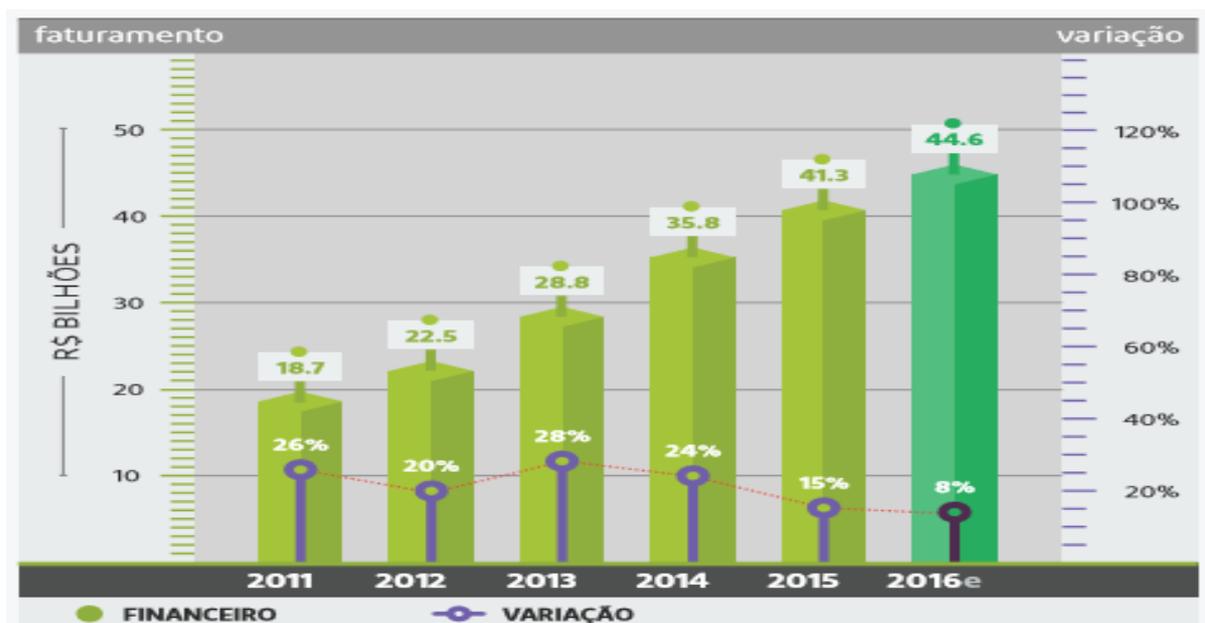


Figura 5. Previsão do faturamento do e-commerce em 2016

Fonte: E-bit (2016). *Relatório Webshoppers* (p. 35).

Os fatos descritos estimularam a escolha da empresa a ser estudada, já que ela está inserida em um mercado altamente relevante para economia mundial, que vem crescendo ano a ano e impactando o hábito das pessoas e empresas. Isto colabora diretamente para os objetivos desta pesquisa, já que este modelo de negócio pode afetar tanto o ciclo de vida destas empresas quanto a utilização dos artefatos de contabilidade gerencial.

3.1 Apresentação da empresa

A empresa objeto de estudo foi constituída em setembro de 2006, fruto de uma reestruturação societária. O sócio fundador já estava no ramo há vinte e dois anos, tendo o projeto iniciado por meio de lojas físicas situadas nas cidades de Araçatuba, São José do Rio Preto, Presidente Prudente, Votuporanga e Birigui, todas no interior de São Paulo. O formato de negócio era o mesmo praticado pelo empresário até então. No momento do estudo, a empresa se dedicava 100% ao comércio através de uma plataforma digital, seja através da internet ou do *call center*, sendo que esta alteração na estrutura de vendas começou em 2008. Em uma entrevista realizada para o IG sobre economia, em 2015, o proprietário da empresa assim expressou a decisão de ter iniciado suas operações no *e-commerce*:

Ninguém acreditava que dava para vender ar-condicionado pela internet, já que é um produto com muitas especificações técnicas. Um pessoal mais jovem, colegas e amigos, me convenceram de que poderia dar certo, aliando minha experiência com o produto e com o varejo (Mause, 2015).

Com o lançamento do *site* de vendas em 2008, foram evidenciadas as oportunidades trazidas pelo comércio eletrônico e os altos investimentos em tecnologia passaram a fazer parte do dia a dia da empresa. O período de transição para o *e-commerce* foi finalizado em maio de 2011, momento em que todas as lojas físicas foram fechadas. A partir de então, o foco das vendas passou a ser direcionado basicamente à plataforma de vendas *online* e televendas. Atualmente a empresa possui 186 colaboradores e vem registrando crescimento significativo, acima da média do mercado.

Em paralelo com a velocidade de crescimento, a organização sentiu rapidamente a necessidade de controles e informações gerenciais para acompanhar seu crescimento, passando, a partir do ano de 2013, a direcionar atenção e esforço para os sistemas de controles e informações gerenciais. Artefatos da contabilidade gerencial como orçamento passaram a ser utilizados em 2011, de forma participativa e envolvendo todas as áreas em 2015. Programas que buscam a excelência em gestão foram implantados a partir de 2013, com base na percepção do fundador da empresa, após um crescimento expressivo do negócio que chegou a 911%, entre 2006 e 2015. A empresa buscou se estruturar, criando políticas e procedimentos, lançando em 2014 um ambicioso projeto alicerçado pela Missão, Visão, Pilares e Valores, baseado em uma metodologia de melhoria contínua. A empresa identificou a necessidade de mudança pois a estrutura de uma empresa tradicional não suportava mais o crescimento agressivo.

3.1.1 Características do mercado em que a empresa está inserida

A Central Ar está inserida em um ambiente altamente dinâmico, com grande influência da tecnologia e com alterações constantes no mercado de que a empresa participa, a partir dos negócios gerados pela internet. Esses ingredientes, quando aproveitados como oportunidades, podem gerar um crescimento altamente acelerado, como o que ocorreu na empresa estudada. Alguns autores consideram as empresas que atuam no chamado *e-commerce* como NEF - *New Economic Firms*. Essas empresas possuem como característica um crescimento rápido em relação aos demais negócios, e geralmente operam nos ramos da indústria de tecnologia de informação, comunicações de negócios e biotecnologia. Vários são os estudiosos que identificaram esse novo mercado, como Argandona (2003); Audretsch e Thurik (2001); Burton-Jones (1999); Castells (1996); Fransman (2002); Wigand, Picot, & Reichwald, (1999). A nova economia é uma revolução tecnológica envolvendo as tecnologias de informação e comunicação e que afeta quase todos os setores, abrangendo o ambiente de

negócios e nossa vida pessoal. Os problemas trazidos por ela para as empresas não são radicalmente novos. No entanto, merecem uma devida atenção, principalmente agora, quando estamos sentindo o impacto total das mudanças trazidas por esta revolução tecnológica (Argandona, 2003). A conceituação dos mercados como um ambiente imaturo caracterizado por mudanças rápidas é feita por Moores e Yuen (2001). Este ambiente operacional fornece um contexto frutífero para estudar, entre outras coisas, problemas de contabilidade, mudança/estabilidade em geral, e o efeito de diferentes fatores internos e externos no desenvolvimento de sistemas de contabilidade (Granlund & Taipaleenmäki, 2005).

Nesse contexto, a internet passou a contribuir para os negócios de forma considerável. “A busca por uma visão de empresa adequada à organização da nova economia parte da consideração do ambiente econômico e social, que está emergindo por força da internet, e das características das empresas cujo objetivo é atuar nesse ambiente” (Catelli & Santos, 2001, p. 83). Essa adoção permitiu à Central Ar, a partir de 2008, atingir grande escala de vendas em todo o Brasil, como evidenciado nas entrevistas. O mundo digital se tornou uma grande alavanca para demandas reprimidas e para o surgimento de inovações tecnológicas em produtos e serviços. Os colaboradores destas empresas passaram a ser denominados “trabalhadores do conhecimento”, podendo potencializar a rentabilidade da empresa com um baixo custo de ativos. Essas características começaram a ser absorvidas pelas empresas tradicionais não em toda a sua magnitude, porém buscando acompanhar as empresas da nova economia, que atuam em um ambiente altamente dinâmico (Catelli & Santos, 2001).

Nos últimos tempos a tecnologia tem sido um ponto de extrema atenção, servindo de âncora para o desenvolvimento e sustentabilidade de muitas organizações. Juntamente com todo este processo tecnológico, a internet se tornou uma grande aliada para expansão e crescimento, uma vez que não é necessária a presença física, muito menos horários para atendimento, podendo assim atingir proporções mundiais (Costa et al., 2012). A utilização do comércio eletrônico ou *e-business* para os negócios se tornou uma aliada para o crescimento das atividades e reflete uma maior necessidade de utilização das ferramentas voltadas à gestão para a tomada de decisão. Para Catelli e Santos (2001), as empresas que atuam na internet veem seu sucesso associado a uma juventude inexperiente e irreverente, e a formalidade trazida pelos sistemas de controle passa a ser a ruptura com os padrões comportamentais anteriormente estabelecidos.

O CE está muito evidente nos últimos anos, auxiliando as empresas a atingir proporções mundiais com a expansão dos seus negócios, vinculando sua cadeia de fornecedores e clientes e facilitando o desenvolvimento e crescimento de suas operações

comerciais. Essa visão foi apresentada no trabalho de Maya e Otero (2002), que apontaram as perspectivas do comércio eletrônico no contexto da revolução da informação, indicando uma necessidade de mudança e adaptação das pessoas e empresas frente a este novo cenário. Leal e Rolt (2013) fizeram um estudo para identificar o nível e os impactos na adoção do documento eletrônico seguro – DES – por organizações usuárias de sistemas de compras eletrônicas, através do qual realizam virtualmente o cadastramento de fornecedores, orçamentos, negociações, contratos e pedidos.

A internet vem sendo crescentemente utilizada como canal para a realização de negócios, em nível mundial, e esse crescimento expressivo leva os gestores a aprimorar as ferramentas da contabilidade para que as informações sejam mais precisas e tempestivas, como mostrado por Saccol (2005), que buscou identificar os impactos do comércio eletrônico na formulação estratégica e no planejamento, no contexto brasileiro, através de um estudo de caso em duas grandes empresas de varejo. Já em 2002, época em que o comércio eletrônico se iniciava no Brasil, estudos vinculavam o seu potencial à vantagem competitiva (Balarine, 2002), buscando identificar os impactos do crescimento da utilização da internet para os negócios. A relevância desse mercado, somada a poucos estudos direcionados a empresas com características distintas das empresas tradicionais, levou a Central Ar a se tornar objeto deste estudo.

3.2 Abordagem e características do estudo de caso

Na busca para testar a teoria sobre CVO foi utilizado um estudo de caso único. Para obtenção de resultados sobre um determinado fenômeno, diferente dos estudos de casos múltiplos, o estudo de caso único pode ser considerado relevante por conta de cinco justificativas (Yin, 2010, p. 70).

- a) Quando ele representa o caso crítico no teste de uma teoria bem formulada, podendo os seus resultados confirmar, desafiar ou ampliar a teoria;
- b) Quando representa um caso peculiar, em um paralelo com a psicologia clínica, podendo ser comparado com uma lesão ou transtorno específico raro que deve ser documentado e analisado com a devida atenção;
- c) De forma inversa, o estudo de caso pode representar uma situação crônica em uma determinada empresa, que pode se repetir em outras empresas em circunstâncias parecidas;

- d) Pode ter um caráter revelador, ocorrendo quando o pesquisador tem a oportunidade de observar e analisar um fenômeno, que seria inacessível se utilizadas outras técnicas de pesquisa;
- e) A abordagem longitudinal permitida por um estudo de caso permite observar dois ou mais pontos diferentes em um espaço de tempo, explicando como determinadas condições podem ser alteradas pelo tempo.

Com o objetivo de buscar resposta para a seguinte pergunta de pesquisa: “Quais são as evidências da aderência dos artefatos de contabilidade gerencial em relação ao estágio de ciclo de vida atual de uma empresa digital que apresentou um crescimento acelerado?”, a abordagem utilizada foi qualitativa para a análise dos dados de documentos e entrevistas, e quantitativa para a identificação das percepções dos respondentes dos questionários, mediante estatística descritiva. Embora esta pesquisa utilize métodos estatísticos, a predominância será a abordagem qualitativa. Para Collis e Hussey (2005), a abordagem qualitativa exige uma análise e percepção do pesquisador sobre os fatos e dados. A característica da pesquisa será descritiva, conforme Cervo e Bervian (1996, p. 66): “a pesquisa descritiva observa, analisa e correlaciona fatos ou fenômenos (variáveis) sem manipulá-los”.

3.3 Protocolo do estudo de caso

Segundo Yin (2010), o protocolo é uma ferramenta importante, que eleva o nível de confiabilidade da pesquisa de estudo de caso, e orienta e direciona o investigador na realização da coleta de dados de um caso único. O protocolo serve de instrumento para que o pesquisador atinja os objetivos propostos e obtenha sucesso. Em linhas gerais, o protocolo deve conter as seguintes seções conforme Yin (2010, p. 106):

- a) Visão geral do projeto;
- b) Procedimentos de campo;
- c) Questões do estudo de caso;
- d) Guia para o relatório do estudo de caso.

3.3.1 Visão geral do projeto

A visão geral do projeto contém assuntos do estudo de caso e leituras relevantes sobre o objeto de investigação Yin (2010, p. 109) afirma que “a visão geral deve cobrir a informação geral antecedente sobre o projeto, as questões substantivas sendo investigadas e as leituras relevantes sobre as questões”. A maior parte do conteúdo abordado na visão geral remete à justificativa para a seleção do caso. Estes itens foram mencionados no capítulo 1 deste trabalho. Em seguida, o capítulo 2 contém todo o embasamento teórico que sustenta esta pesquisa. As etapas da pesquisa ocorreram conforme a Figura 6.

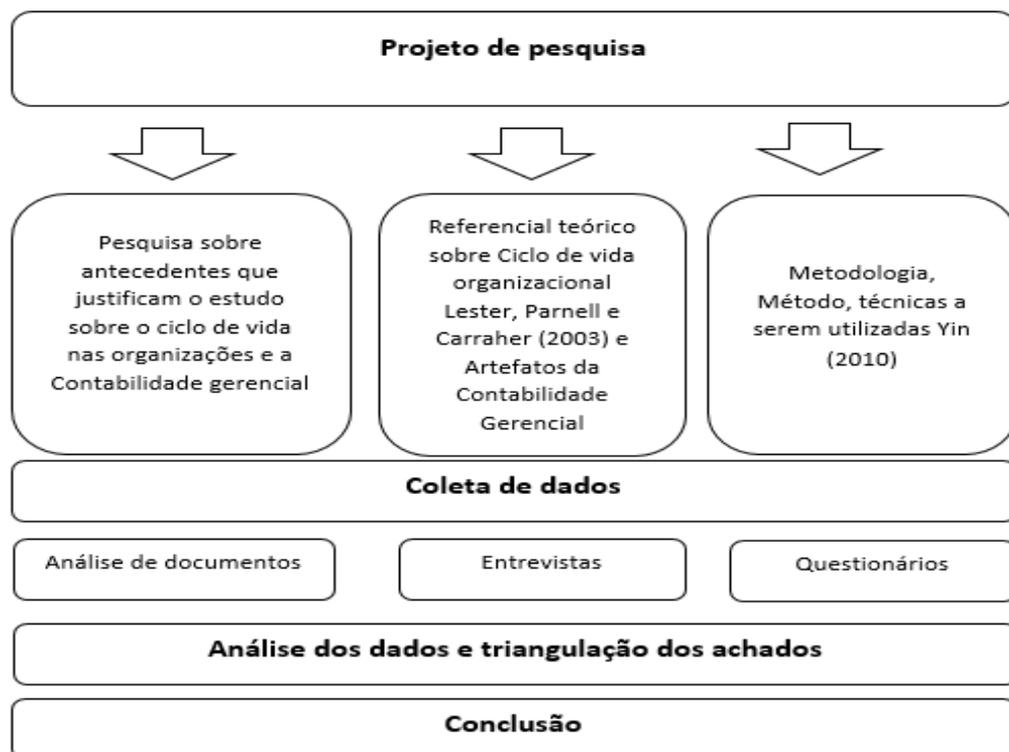


Figura 6. Visão geral da pesquisa

Esse procedimento foi adotado para que os objetivos e resultados desta pesquisa possam ser apresentados com a melhor qualidade possível, transparecendo para o leitor a realidade e contribuindo para o entendimento das práticas de contabilidade gerencial adotadas e para futuras pesquisas relacionadas ao tema.

3.3.2 Procedimentos de campo

Os procedimentos de campo, em que são abordados a linguagem, a proteção dos participantes, os locais do estudo de caso, as fontes de dados e advertências relativas ao

procedimento (Yin, 2010) devem enfatizar as seguintes tarefas importantes na coleta de dados, que incluem:

- a) Obter acesso à organização a ser estudada e aos entrevistados. Este estudo foi previamente autorizado pelo sócio fundador da companhia, conforme o Apêndice A;
- b) Possuir recursos suficientes para suportar a pesquisa no campo, como computador e instrumentos de redação. Os instrumentos para a realização do estudo foram previamente revisados e checados, inclusive aqueles relacionados ao ambiente externo, como equipamentos para colher as informações de áudio no momento da entrevista;
- c) Desenvolver procedimentos para solicitação de assistência ou orientação necessária de outros pesquisadores. Nesta abordagem, foram mencionadas várias pesquisas com características próximas ao presente estudo de caso, e seus principais autores;
- d) Realizar uma programação clara das atividades de coleta de dados, possibilitando-a de forma tempestiva. Para o sucesso deste estudo foi estabelecido um cronograma alinhado com os principais fornecedores de informações da organização estudada, evidenciados no capítulo seguinte e nos tópicos deste capítulo, como documentos, entrevistas e questionários;
- e) Tomar as providências para que os eventos não antecipados, incluindo as mudanças na disponibilidade dos entrevistados, assim como na mudança de humor e na motivação do pesquisador do estudo de caso, possam ser corrigidos. O presente estudo possui como alicerce o planejamento, uma vez que contratemplos aconteceram no seu decorrer devido ao dinamismo e aos compromissos que surgiram durante o período de coleta de dados. Tais contratemplos foram principalmente vinculados à agenda do sócio fundador, devido ao alto volume de compromissos durante aquele período.
- f) Nesta pesquisa, a utilização de artigos e dissertações foi de suma importância, mediante informações consistentes baseadas nos estudos realizados. Quanto às referências estrangeiras, a maioria dos artigos foi encontrada na base de pesquisas EBSCOhost®, disponibilizada pela biblioteca da FECAP.

3.3.3 Questões do estudo de caso

Questões do estudo de caso são as perguntas específicas que o investigador deve ter em mente no momento da coleta de dados, e a estrutura de tabelas para uma série específica de dados e fontes de informações. Yin (2010, p. 113) menciona “[...] as questões *para você*, o

investigador, não para o entrevistado”. Cada questão deve ser fonte provável de evidência, podendo ser dividida em cinco níveis (Yin, 2010, p. 113):

- a) Nível 1: Questões feitas sobre entrevistados específicos;
- b) Nível 2: Questões sobre casos individuais;
- c) Nível 3: Questões feitas sobre o padrão das descobertas;
- d) Nível 4: Questões feitas sobre todo o estudo;
- e) Nível 5: Questões normativas relacionadas às recomendações e às conclusões políticas, podendo ir além do escopo estrito do estudo.

Para este estudo de caso, houve uma maior concentração nas questões relacionadas ao nível 2 desses tópicos.

Conforme descrito no protocolo do estudo de caso, as questões de pesquisa voltadas para o investigador têm o intuito de lembrar os principais pontos a serem abordados no momento da pesquisa. Yin (2010, p.113) afirma que “[...] a principal finalidade das questões de protocolo é manter o pesquisador no rumo, à medida que ocorre a coleta de dados”, seja por meio de uma entrevista, análise de documentos, questionários, entre outros métodos de coleta de dados.

As bases do trabalho são a teoria do ciclo de vida organizacional e a contabilidade gerencial, sendo que as fases descritas por Lester et al. (2003) foram verificadas e testadas nesta pesquisa. Com o objetivo de identificar a fase do ciclo de vida atual da organização, bem com a aderência aos artefatos de contabilidade, foram listadas perguntas que foram feitas no momento da coleta de dados:

- a) Quais os níveis hierárquicos da organização que mais se utilizam das informações contábeis?
- b) Quais as características que definem o modelo de negócio utilizado pela empresa?
 - a. Existem evidências que comprovem o crescimento acelerado da empresa, como volume de vendas, *market share*, quantidade de colaboradores etc.?
- c) Os processos de informações gerenciais sofreram algum tipo de mudança durante a alteração das fases do ciclo organizacional?
- d) Houve investimentos em tecnologia para suportar o crescimento da empresa e a geração de informações gerenciais?
- e) Existem evidências que esclarecem a utilização dos artefatos de contabilidade gerencial no ciclo de vida organizacional da empresa?

Essas perguntas estiveram sempre presentes no momento da coleta de dados, para que os objetivos da pesquisa pudessem ser alcançados por meio de uma coleta de dados mais assertiva, sem que houvesse a perda de informações importantes para a qualidade da pesquisa.

3.3.4 Estratégia da pesquisa

Existem inúmeras fontes de evidências que podem ser utilizadas para busca de informações para subsidiar um estudo de caso. Yin (2010, p. 129) elenca seis destas fontes como relevantes no processo de coleta de dados, conforme abordado na Tabela 13.

Tabela 13
Seis fontes de evidências: pontos fortes e fracos

Fonte de evidência	Pontos fortes	Pontos Fracos
Documentação	<ul style="list-style-type: none"> * Estável - pode ser revisada repetidamente * Discreta - não foi criada em consequência do estudo de caso * Exata - contém nomes, referências e detalhes exatos de um evento * Ampla cobertura - longo período de tempo, muitos eventos e muitos ambientes 	<ul style="list-style-type: none"> * Recuperabilidade —pode ser difícil de se encontrar * Seletividade parcial, se a coleção for incompleta * Parcialidade do relatório - reflete a parcialidade (desconhecida) do autor * Acesso - pode ser negado deliberadamente
Registro em arquivos	<ul style="list-style-type: none"> * <i>(Igual à documentação)</i> * Precisos e geralmente quantitativos 	<ul style="list-style-type: none"> * <i>(Igual à documentação)</i> * Acessibilidade devido a razões de privacidade
Entrevistas	<ul style="list-style-type: none"> * Direcionadas - focam diretamente os tópicos do estudo de caso * Perceptíveis - fornecem inferências e explicações causais percebidas 	<ul style="list-style-type: none"> * Parcialidades devido a questões mal articuladas * Parcialidade das respostas * Incorreções devido à falta de memória * Reflexividade - o entrevistado dá ao entrevistador o que ele quer ouvir.

Observações Diretas	<ul style="list-style-type: none"> * Realidade - cobrem eventos em tempo real * Contextual — cobrem o contexto do “caso” 	<ul style="list-style-type: none"> * Consomem tempo * Seletividade - ampla cobertura é difícil sem uma equipe de observadores * Reflexibilidade — evento pode prosseguir diferentemente porque está sendo observado * Custo - horas gastas pelos observadores humanos.
Observações do participante	<ul style="list-style-type: none"> * (Igual aos das observações diretas) * Discernível ao comportamento e aos motivos interpessoais 	<ul style="list-style-type: none"> * (Igual aos das observações diretas) * Parcialidade devido à manipulação dos eventos pelo observador participante
Artefatos físicos	<ul style="list-style-type: none"> * Discerníveis as características culturais * Discerníveis nas operações técnicas 	<ul style="list-style-type: none"> * Seletividade * Disponibilidade

Nota. Fonte: R. K. Yin (2010). *Estudo de caso: Planejamento e métodos* (4a ed., p. 130). Porto Alegre: Bookman.

Para a maximização dos resultados durante o processo de coleta de dados, foi necessária a utilização de múltiplas evidências. Segundo Yin (2010, p. 143), “a utilização de múltiplas fontes de evidência nos estudos de caso permite que o investigador aborde uma variação maior de aspectos históricos e comportamentais”. Seguindo esta orientação, o estudo utilizou múltiplas fontes de evidência, aumentando a validade e realizando assim uma triangulação entre a análise documental, entrevistas focais e questionários, com o objetivo de identificar quais evidências indicam a aderência dos artefatos de contabilidade gerencial utilizados pela organização atualmente. A coleta de dados ocorreu no período de 01/06/2016 a 31/07/2016.

3.3.4.1 Análise documental

Para obtenção dos resultados, foram analisados vários documentos disponibilizados pela empresa, sendo que este levantamento procurou buscar evidências que justificassem e comprovassem o crescimento da empresa e evidenciassem a aderência de artefatos de contabilidade gerencial no período de 2006 a 2016. A coleta ocorreu *in loco* na organização e via e-mail, previamente agendada para o período de 01/06/2016 a 31/07/2016. O levantamento de documentos foi possível devido à colaboração de diversos departamentos da empresa, como Orçamento e Desempenho, Gente e Gestão, Recursos Humanos,

Contabilidade, Financeiro, Tecnologia da Informação e demais setores. O fato de o pesquisador participar do quadro de colaboradores facilitou a coleta de documentos importantes para a conclusão desta etapa. Após a recepção dos documentos, eles mesmos foram catalogados conforme Apêndice B e utilizados conforme a identificação de evidências que contribuíssem para o objetivo desta pesquisa. Os documentos analisados foram: dois contratos sociais (o de constituição e aquele que marca o encerramento das lojas físicas), quatro demonstrações contábeis auditadas referentes ao período de 2011 a 2015, dois documentos direcionados ao alinhamento estratégico da organização, metas organizacionais referentes aos anos de 2015 e 2016, Diretrizes orçamentárias referentes aos anos de 2015 e 2016, Cronograma Orçamentário 2016, Carta de Diretriz Orçamentária 2016, calendários corporativos de 2015 e 2016, indicadores de quantidade de colaboradores e *turnover*, além de vinte e um treinamentos, seis políticas e seis apresentações coordenadas pela universidade corporativa da empresa. As informações contábeis foram de suma importância para o registro da evolução da empresa no período analisado, registrando o crescimento da receita líquida ao longo deste período.

3.3.4.2 Entrevistas

A entrevista foi o instrumento mais importante utilizado nesta pesquisa. Com base nas informações e dados coletados nesta etapa, foi possível identificar a percepção dos entrevistados sobre as características da empresa, informações relevantes para identificar o estágio do ciclo de vida atual e artefatos de contabilidade gerencial. De modo geral, as entrevistas fornecem dados essenciais para o estudo de caso, uma vez que a maioria deles se relaciona a assuntos humanos ou comportamentais (Yin, 2010). Foram realizadas duas entrevistas com pessoas estratégicas da organização, sendo elas o Sócio fundador, abordado nesta pesquisa como entrevistado A, e o Diretor de Operações, identificado como entrevistado B. O Diretor foi escolhido por estar presente desde o início da organização, sendo o mais antigo colaborador a ocupar um cargo estratégico na empresa, tendo passado por vários setores como Financeiro, Contábil, Recursos Humanos, Orçamento e Desempenho, e Tecnologia da Informação, quando ocupou o cargo de Gerente Geral administrativo da empresa. O objetivo da entrevista foi identificar a percepção do sócio fundador e pessoa-chave sobre as práticas de contabilidade gerencial, o nível de inovação da empresa, o grau de sua influência sobre a empresa, e eventos que caracterizem a fase do ciclo de vida atual da empresa. As questões sobre CVO tiveram como fonte a pesquisa de Lester et al. (2003), já as

questões relativas aos artefatos de contabilidade gerencial tiveram como fonte os trabalhos de Ferreira e Otley (2006) e Russo (2015).

As entrevistas foram previamente agendadas com os participantes, sendo realizadas no dia 05/07/2016 com o entrevistado B e em 16/07/2016 com o entrevistado A. Para a coleta de dados dos participantes, foi elaborado um roteiro caracterizando-as como entrevistas semiestruturadas. Este tipo de entrevista é utilizado quando existe a necessidade de entendimento do constructo utilizado pelo entrevistado na formação de sua visão e opiniões, o entendimento do mundo do respondente (Collis & Hussey, 2005). Para a questão número 12, contudo, foram utilizadas perguntas fechadas, em que o respondente indicou a utilização ou não dos artefatos de contabilidade abordados na pesquisa. As entrevistas foram realizadas pelo pesquisador, permitindo uma interação maior com os entrevistados. No início, o pesquisador apresentou o objetivo e a importância da pesquisa, entregando aos entrevistados o roteiro completo da entrevista.

Com base nos objetivos, foram elaboradas perguntas para a coleta de dados dos entrevistados, perguntas estas relacionadas ao referencial teórico da pesquisa e relacionadas aos estudos mais importantes, apresentados no Capítulo 2. A entrevista compreendeu três etapas, sendo que na primeira foram apresentadas perguntas relacionadas às características do negócio.

Tabela 14

Primeira etapa da entrevista

Identificar as características do negócio

Perguntas

Autores

1) Na sua opinião, a empresa atua no ramo de venda de produtos e serviços em um ambiente digital conhecido como *e-commerce* ou comércio eletrônico? Você considera esta organização uma empresa comercial tradicional ou de tecnologia?

Catelli e Santos (2001)

2) A inovação tecnológica se faz presente, de modo a reduzir os custos e expandir os negócios?

Kotler (2005);Trepper (2000)

3) É possível identificar investimentos tecnológicos com enfoque na geração de informações gerenciais para nortear os gestores da companhia?

Beuren e Rengel (2012);
Atkinson et al. (2000, p. 81);
Argandona (2003); Guerreiro et al. (2006).

4) Você está no ramo comercial há mais de duas décadas? Sob a sua perspectiva, qual foi a importância da adesão ao *e-commerce* em relação aos resultados obtidos pela empresa até a presente data?

Catelli e Santos (2001)

A segunda etapa da entrevista, apresentada na Tabela 15, buscou capturar informações relacionadas à fase do ciclo de vida atual da organização, relacionando as informações obtidas com as demais fontes de evidências.

Tabela 15

Segunda etapa da entrevista

Identificar, através da percepção do entrevistado, o estágio atual do ciclo de vida organizacional da empresa

Perguntas**Autores**

5) Pela sua percepção, como você considera o tamanho da empresa em relação aos concorrentes? Eles exercem influência sobre a empresa ou a empresa exerce influência sobre eles? Lester et al. (2003)

6) Na sua opinião, como a organização sofre influência externa dos competidores, clientes, fornecedores e tecnologia? E como ela influencia o seu ambiente externo? Lester et al. (2003)

7) A organização procura inovar constantemente seu modelo de negócio/produtos/serviços? Ela acompanha as tendências de mercado e os principais competidores? Lester et al. (2003)

8) Como funciona o processo de decisão da organização (centralizado no topo ou há envolvimento de toda as áreas impactadas)? Lester et al. (2003)

9) Na sua visão, a estrutura organizacional da empresa pode ser considerada simples ou complexa? Lester et al. (2003)

10) As informações processadas pela empresa atendem à necessidade da organização? Há muita sofisticação e complexidade para sua geração? Lester et al. (2003)

11) Você considera a sua influência necessária para o desenvolvimento e sustentabilidade da empresa? Miller e Friesen (1984); Adizes (2001); Lester et al. (2003)

Na terceira etapa o objetivo foi identificar os artefatos de contabilidade gerencial utilizados e as causas de sua utilização ou não. Para que os entrevistados pudessem responder à questão número 12, foi disponibilizado um questionário juntamente com a definição de cada artefato, conforme a Tabela 11, apresentada no capítulo 2, para que o respondente pudesse analisar a utilização dos artefatos de acordo com a realidade da empresa.

Tabela 16
Terceira etapa da entrevista

Identificar quais artefatos de contabilidade gerencial são utilizados pela organização	
Perguntas	Autores
12) Dentre os artefatos de contabilidade listados a seguir, quais são aqueles reconhecidos pela empresa como ferramenta de gestão, servindo de base para a tomada de decisão? Planejamento estratégico, Orçamento (<i>Budget</i>), Análises de variações orçamentárias, Técnicas tradicionais de custeio, Rentabilidade por produtos, Painéis de indicadores (Tableau de Bord), Lucro residual, Retorno sobre os investimentos, Técnicas de pesquisa operacional, , <i>Balanced Scorecard</i> , Orçamento baseado em atividades, Custeio baseado em atividades (ABC), Custeio alvo (<i>target costing</i>), Rentabilidade por cliente, <i>Economic Value Added</i> (EVA), Ciclo de vida dos produtos, <i>Benchmarking</i> .	Ferreira e Otley (2006); Soutes (2006); Guerreiro et al., (2011); Russo (2015)
13) A empresa considera os artefatos listados na questão 12 e classificados como “sim” essenciais para o desenvolvimento e crescimento da organização?	Ferreira e Otley (2006); Soutes (2006); Guerreiro et al., (2011); Russo (2015)
14) Os artefatos da contabilidade gerencial listados na questão 12 e classificados como “não” não foram utilizados por desconhecimento da organização ou por não apresentar utilidade para a empresa atualmente?	Ferreira e Otley (2006); Soutes (2006); Guerreiro et al. (2011); Russo (2015)

Após a realização da entrevista, as informações gravadas foram transcritas e posteriormente validadas pelos respondentes; esse procedimento foi adotado para que as informações coletadas pudessem refletir, realmente, a percepção dos entrevistados.

3.3.4.3 Questionário

As perguntas do questionário foram embasadas nos trabalhos de Lester et al. (2003), Ferreira e Otley (2006), e Russo (2015), e tiveram como objetivo identificar a aderência dos artefatos de contabilidade gerencial na fase atual do ciclo de vida organizacional. Esta técnica de coleta de dados possibilitou entender a percepção dos demais colaboradores no momento de análise da organização. Inicialmente, após a análise da estrutura organizacional da empresa, foram identificados 26 respondentes, e desta base foram excluídos o gerente de contabilidade, que possuía relação direta com a pesquisa, e o Diretor de Operações, que participou de entrevista. A divulgação da pesquisa ocorreu no dia 01 de julho de 2016, por meio de um e-mail institucional encaminhado pela área de comunicação interna da empresa, sob a supervisão do departamento de Gente e Gestão. O questionário foi encaminhado a todos os gerentes e diretores da empresa, compreendendo uma amostra de 21 participantes, inclusive aqueles que estavam presentes na organização no período de 01 de janeiro de 2016 a 30 de junho de 2016, documento este solicitado à área de Recursos Humanos e analisado

conforme o Apêndice B.

O questionário foi elaborado e viabilizado através da ferramenta Google DOC's, e disponibilizado aos respondentes por meio de *link* de acesso à internet, e foi endereçado via e-mail a todos os colaboradores elegíveis. A conclusão do questionário por parte dos respondentes somente seria possível se todas as questões tivessem uma de suas opções marcada. A estrutura do questionário foi dividida em três fases distintas: a primeira, com a classificação e identificação dos respondentes, contendo nove questões como idade, escolaridade, tempo de empresa e cargo ocupado, conforme a Figura 7.

Grupo 1 - Classificação dos respondentes

1. Nome: *

.....

2. Sexo: *

Marque todas que se aplicam.

- Feminino
 Masculino

3. Idade: *

Marcar apenas uma oval.

- De 0 a 20 anos
 De 21 a 30 anos
 De 31 a 40 anos
 Acima de 40 anos

4. Nível de formação: *

Marque todas que se aplicam.

- Ensino médio
 Graduação
 Pós Graduação Latu Senso (Ex MBA e Especialização)
 Pós Graduação Stricto Senso (Ex Mestrado e Doutorado)

5. Cargo ocupado na estrutura organizacional da empresa: *

Marque todas que se aplicam.

- Gerência
 Diretoria

6. Descrição do cargo: *

.....

7. Tempo de empresa: *

Marque todas que se aplicam.

- Menos de 1 ano
 De 2 a 5 anos
 Acima de 5 anos

8. Participa atualmente do quadro de colaboradores da empresa estudada *

Marque todas que se aplicam.

- Sim
 Não

9. Endereço eletrônico para contato: *

Figura 7. Primeira etapa do questionário

A segunda etapa teve como objetivo identificar a fase do ciclo de vida atual da organização. O questionário de perguntas fechadas foi desenvolvido com base em Lester et al. (2003). Os respondentes, a partir de suas percepções, indicaram em uma escala de 0 a 10 o nível de concordância em relação à questão. O questionário pode ser visualizado na íntegra no Apêndice C. Esse modelo desenvolvido pelos autores permite que o pesquisador possa analisar a empresa em relação a cinco variáveis: ambiente, modelo de decisão, estrutura organizacional, processamento de informações e distribuição do poder, sendo que a questão que apresenta o maior nível de concordância entre os respondentes em relação a cada variável indica o estágio do ciclo de vida atual da organização. Para tanto foi utilizada a estatística descritiva para identificação da maior média apurada entre cada grupo de questões conforme a tabela 17.

Tabela 17
Segunda etapa do questionário

	Ciclo de Vida Organizacional	Estágio	Referências
	10. Nossa empresa é pequena tanto, em tamanho quanto em comparação com nossos concorrentes.	Existência	Lester et al. (2003)
	11. Como uma empresa, nós somos maiores do que a maioria de nossos concorrentes, mas não tão grandes como poderíamos ser.	Sucesso	Lester et al. (2003)
Ambiente	12. Somos uma grande empresa, com um grande conselho de diretores e acionistas.	Reativação	Lester et al. (2003)
	13. O processo decisório é centralizado no topo da organização e não é considerado muito complexo.	Declínio	Lester et al. (2003)
	14. A maioria das decisões da nossa empresa é tomada por um grupo de gestores que empregam algumas análises sistemáticas, mas que não são suficientemente ousadas.	Sobrevivência	Lester et al. (2003)
Modelo de decisão	15. A maioria das decisões da nossa empresa é tomada por gerentes, força tarefa, e equipes de projetos que tentam promover o crescimento através da participação.	Reativação	Lester et al. (2003)
	16. A estrutura organizacional de nossa empresa poderia ser descrita como simples.	Existência	Lester et al. (2003)
	17. Nossa estrutura é departamental e funcional e se tornou muito formal.	Sucesso	Lester et al. (2003)
	18. A estrutura de trabalho em nossa empresa é divisional ou matricial, com sistemas de controle altamente sofisticados.	Reativação	Lester et al. (2003)
	19. Nossa estrutura é centralizada, com apenas alguns sistemas de controle.	Declínio	Lester et al. (2003)
Estrutura Organizacional	20. Na nossa organização, há certo nível de especialização (contadores possivelmente engenheiros, por exemplo) e estamos de alguma forma nos tornando diferenciados.	Sobrevivência	Lester et al. (2003)
	21. O processamento de informações pode ser mais bem descrito como sendo simples, muitas vezes informal.	Existência	Lester et al. (2003)
	22. O processamento de informações monitora o desempenho e facilita a comunicação entre os departamentos.	Sobrevivência	Lester et al. (2003)
	23. O processamento de informações é sofisticado e necessário para gerar uma produção eficiente e lucratividade adequada.	Sucesso	Lester et al. (2003)
	24. O processamento de informações é bastante complexo, utilizado para coordenar diversas atividades e para melhor servir o mercado.	Reativação	Lester et al. (2003)
Processamento de informações	25. O processamento de informações não é muito sofisticado, mas altamente necessário.	Declínio	Lester et al. (2003)

	26. O processamento de informações não é utilizado de maneira plena.	Declínio	Lester et al. (2003)
	27. O poder em nossa empresa está concentrado principalmente nas mãos do fundador.	Existência	Lester et al. (2003)
	28. O poder na nossa empresa está dividido entre um grupo composto por vários proprietários/investidores.	Sobrevivência	Lester et al. (2003)
Distribuição de poder	29. O poder de decisão em nossa empresa está distribuído entre um grande número de acionistas.	Sucesso	Lester et al. (2003)

Nota Fonte: Adaptado de D. L. Lester, J. A. Parnell, & S. Carraher (2003). Organizational life cycle: A five-stage empirical scale. *International Journal of Organizational Analysis*, 11(4), p346

Na terceira e última etapa, o objetivo foi identificar a aderência dos artefatos de contabilidade gerencial utilizados na empresa. Conforme a percepção dos respondentes, o questionário se baseou nos artefatos estudados por Ferreira e Otley (2006) e utilizados por Russo (2015). O glossário utilizado também foi encaminhado por e-mail para que os respondentes pudessem consultar, em caso de dúvidas durante o preenchimento da pesquisa.

Tabela 18

Terceira etapa do questionário

	Artefatos da Contabilidade Gerencial	Referência
30.	Os gestores utilizam o planejamento estratégico para direcionamento da organização?	Ferreira e Otley (2006); Russo (2015)
31.	Os gestores utilizam orçamento (Budget) como base para tomada de decisão?	Ferreira e Otley (2006); Russo (2015)
32.	São realizadas análises de variações orçamentárias ?	Ferreira e Otley (2006); Russo (2015)
33.	A empresa utiliza técnicas tradicionais de custeio para tomada de decisão?	Ferreira e Otley (2006); Russo (2015)
34.	São realizadas análises de rentabilidade por produtos ?	Ferreira e Otley (2006); Russo (2015)
35.	Os gestores utilizam painéis de indicadores (Tableau de Bord) na gestão de suas áreas?	Ferreira e Otley (2006); Russo (2015)
36.	A análise do lucro residual é utilizada para mensurar o retorno mínimo dos ativos operacionais?	Ferreira e Otley (2006); Russo (2015)
37.	São utilizados indicadores que expressam o retorno sobre os investimentos ?	Ferreira e Otley (2006); Russo (2015)
38.	Na resolução de problemas são utilizadas técnicas de pesquisa operacional ?	Ferreira e Otley (2006); Russo (2015)
39.	O Balanced Scorecard é utilizado para monitoramento do desempenho da empresa?	Ferreira e Otley (2006); Russo (2015)
40.	A empresa utiliza o orçamento baseado em atividades ?	Ferreira e Otley (2006); Russo (2015)
41.	A empresa utiliza o custeio baseado em atividades (ABC) ?	Ferreira e Otley (2006); Russo (2015)
42.	A empresa utiliza o custeio alvo (target costing) para determinação dos custos dos produtos?	Ferreira e Otley (2006); Russo (2015)
43.	A empresa calcula rentabilidade por cliente , canal de distribuição, região, entre outros?	Ferreira e Otley (2006); Russo (2015)
44.	A empresa utiliza Economic Value Added (EVA) para avaliar o seu desempenho econômico?	Ferreira e Otley (2006); Russo (2015)
45.	A empresa realiza uma análise do ciclo de vida dos produtos ?	Ferreira e Otley (2006);

	Russo (2015)
A empresa acompanha alguns de seus indicadores com os de outras empresas	Ferreira e Otley (2006);
46. de outros setores (Benchmarking)?	Russo (2015)

Nota. Fonte: Adaptado de A. Ferreira, & D. Otley (2006). The design and use of management control systems: An Extended Framework for Analysis. *American Accounting Association Annual Meeting*; e de P. T. Russo (2015). *O comportamento do uso de práticas de contabilidade gerencial sob a ótica institucional* (Tese de Doutorado). FEA/USP, São Paulo, SP, Brasil.

Os respondentes tiveram de indicar, baseados em sua percepção, em uma escala de 0 a 10, o nível de utilização de cada artefato indicado nas questões de número 30 a 46. As técnicas relacionadas à estatística descritiva foram utilizadas com o objetivo de obter a maior média entre as respostas e seus respectivos desvios-padrão, para evidenciar o nível de dispersão. Os resultados serviram de base para a análise, juntamente com as respostas obtidas nos questionário e nos documentos levantados durante a pesquisa.

3.4 Análise e triangulação dos dados

Após o levantamento de todas as fontes de evidências, através das entrevistas realizadas com o Diretor de Operações e com o sócio fundador, dos questionários coletados de todos os demais gerentes e diretores da organização, além dos documentos e evidências fornecidos pela organização, que foram analisados e tabulados conforme o Apêndice B, foi possível capturar e validar as percepções de todos os envolvidos na pesquisa, por meio de uma triangulação de dados. Yin (2010) aponta a utilização de várias fontes de evidências como um ponto forte e importante para um estudo de caso, reforçando ainda que a vantagem mais importante que se apresenta no uso de várias fontes de evidências é o desenvolvimento de linhas convergentes de investigação, levando a um resultado mais consistente. Essa triangulação de dados permitiu identificar algumas percepções convergentes e divergentes entre a visão dos entrevistados e a dos respondentes dos questionários.

O que motivou a utilização desta técnica foi a busca por dados e evidências que embasassem os resultados descritos na conclusão, e com as preposições teóricas levando a resultados empíricos que refletissem a realidade da organização com relação ao ciclo de vida organizacional vivenciado e aos artefatos de contabilidade gerencial utilizados.

3.5 Limitações da pesquisa

Embora já tenham sido identificados vários benefícios da realização de estudos de casos únicos, inversamente, sua limitação se dá pela especificidade da análise do objeto de

estudo, uma vez que seus resultados não podem ser generalizados.

Outra limitação se dá quanto ao perfil dos respondentes dos questionários, tendo sido selecionados apenas o sócio fundador, diretores e gerentes. Os demais participantes da estrutura organizacional não foram incluídos nesta pesquisa.

A abordagem de Lester et al. (2003) é uma das mais referenciadas e conceituadas, tendo sido escolhida como base para este estudo, o que limita a presente pesquisa às características e técnicas de seu trabalho.

Quando consideramos as ferramentas de contabilidade gerencial, os artefatos pesquisados foram aqueles utilizados nas pesquisas de Russo (2015) e de Ferreira e Otley (2006), o que pode ser considerada outra limitação da pesquisa.

3.6 Guia para o relatório

De modo geral, o relatório de estudo de caso segue as seguintes etapas:

- a) Identificação das características da empresa;
- b) Posicionamento atual da empresa;
- c) Identificação e análise da fase do ciclo de vida atual da organização;
- d) Identificação e análise das evidências que indiquem a utilização dos artefatos pela organização;
- e) Validação das proposições teóricas.

O capítulo relacionado à empresa apresenta de forma sucinta questões relacionadas ao seu surgimento, com base em documentos e na entrevista com o sócio fundador. Em seguida é caracterizada a situação atual da empresa em relação ao contexto ambiental e organizacional, tendo como subsídio questionários e entrevistas que foram aplicados a gerentes e diretores da companhia. Para a identificação do estágio atual do ciclo de vida foi utilizado o questionário adaptado da pesquisa de Lester et al. (2003), e para a identificação dos artefatos de contabilidade gerencial utilizados pela empresa aplicou-se um questionário aos colaboradores selecionados conforme o Anexo A, com base nos artefatos mencionados por Russo (2015) e Ferreira e Otley (2006). A análise documental serviu para validar as percepções apresentadas nas entrevistas e nas respostas dos questionários.

4 Coleta e Análise de Dados

Neste capítulo são apresentadas as análises dos questionários eletrônicos e das entrevistas realizadas, conforme descrito no capítulo 3 (Metodologia). Este capítulo está estruturado em quatro partes: a) apresentação dos respondentes; b) características da organização; c) apresentação do estágio de ciclo de vida atual da organização; e d) artefatos utilizados pela organização segundo a percepção dos respondentes. Em vista dos resultados foi elaborada uma seção com propostas direcionadas à empresa, ao final deste capítulo.

4.1 Análise dos respondentes

O formulário utilizado para o questionário foi estruturado em três etapas; na primeira etapa o objetivo foi identificar as características dos respondentes. Conforme o Apêndice C, alguns desses dados puderam ser validados por meio de informações disponibilizadas pela empresa. A Figura 8 apresenta a evolução da recepção dos questionários através da ferramenta Google DOC's.

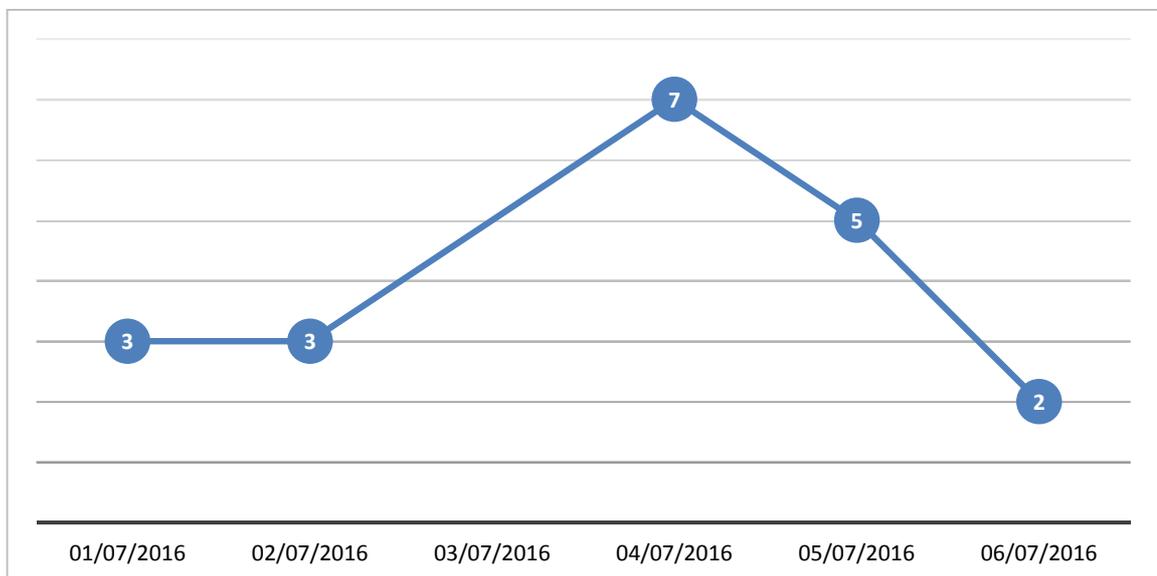


Figura 8. Gráfico cronograma de recepção dos questionários

Foi identificado um total de 23 respondentes, sendo que desta base foi retirada a resposta apresentada por um dos gerentes, por apresentar uma inconformidade nas respostas, sendo extremamente divergente das demais. Com o objetivo de não interferir nos resultados, foi excluído da pesquisa o Diretor de Operações, que foi selecionado para participar da

entrevista juntamente com o sócio fundador. Logo, a base válida para análise nesta pesquisa totalizou 20 respondentes do questionário, sendo que 20% são diretores e 80% ocupam cargos de gerência, conforme a Figura 9.

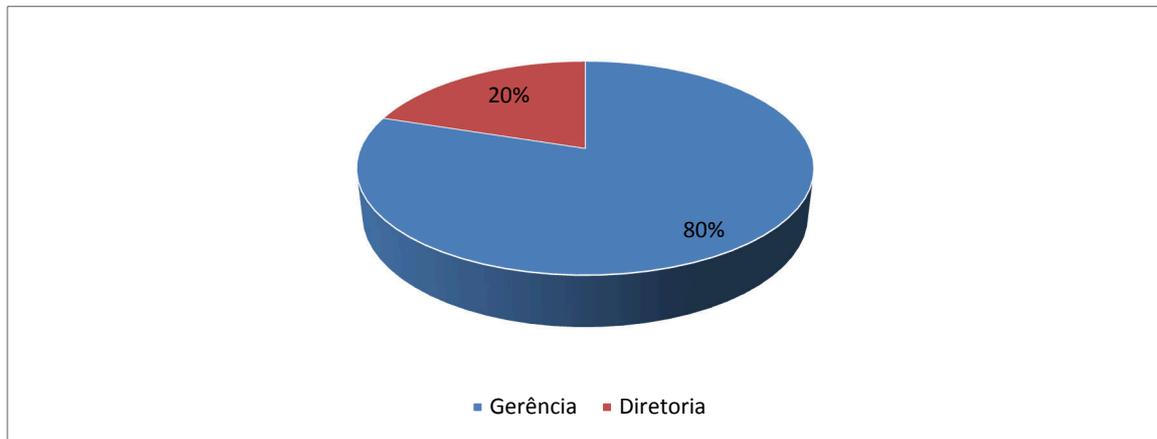


Figura 9. Gráfico cargo ocupado pelos respondentes na estrutura organizacional da empresa

Dessa estrutura, 85% dos respondentes do questionário representam o sexo masculino e apenas 15% o sexo feminino. Já a faixa etária que apresentou maior representatividade foi entre 31 e 40 anos, atingindo 75%. Nenhum dos entrevistados apresentou um nível de escolaridade abaixo da graduação, sendo que a base foi composta por 15% de graduados, 80% de pós-graduados lato sensu e 5% pós-graduados stricto sensu, indicando um alto nível de escolaridade dos colaboradores da empresa. Algumas evidências que justificam esse alto nível dos profissionais é a estrutura organizacional utilizada desde o ano de 2013, em que foi identificada a criação de vários cargos em funções estratégicas visando a sustentabilidade da empresa, juntamente com uma política de recrutamento e seleção que foi incorporada através da criação de um Departamento de Gente e Gestão, em 2014.

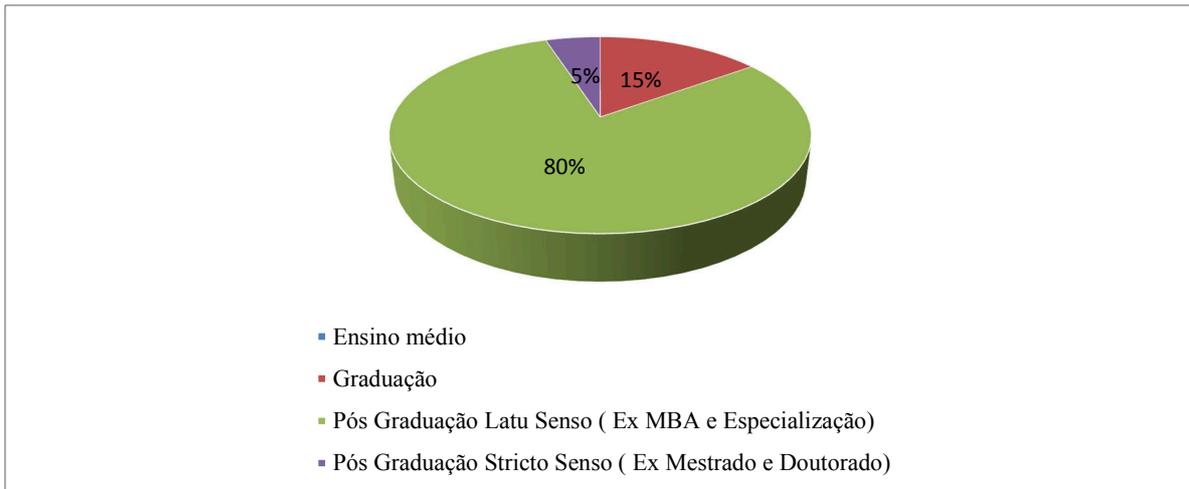


Figura 10. Gráfico nível de formação dos participantes

Um dado muito importante é o grande número de pessoas que ocupam o cargo de gerência ou diretoria com menos de um ano de empresa. Analisando os documentos levantados na empresa, não foi identificado um aumento da rotatividade de colaboradores através do indicador de *turnover*, e sim uma redução significativa nos últimos anos. Esse indicador passou a ser medido em 2013, quando atingiu 6%, e atualmente está em 1%. Essas informações indicam que existe uma rotatividade concentrada nos cargos de liderança. Quando perguntados sobre o tempo de empresa, 50% indicaram estar na empresa há menos de 1 ano, 45% estar entre 2 e 5 anos, e apenas 5% acima de cinco anos. Conforme descrito na metodologia, foram convidados também a responder o questionário os colaboradores que não fazem mais parte da empresa e que foram desligados entre 1º de janeiro de 2016 e 30 de junho de 2016, totalizando 25% dos respondentes.

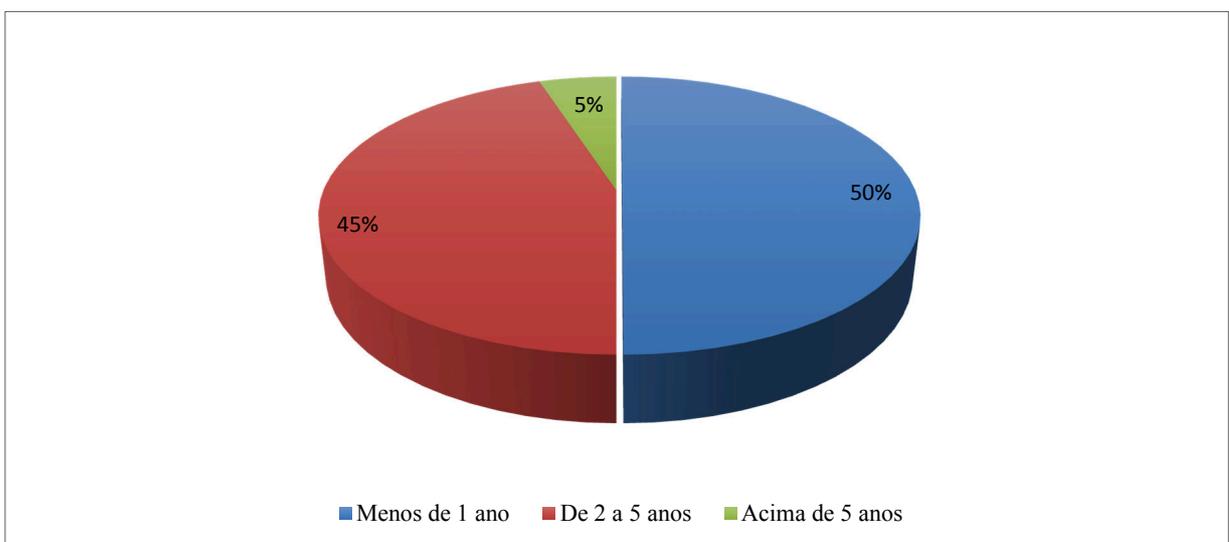


Figura 11. Gráfico tempo de empresa

Neste primeiro bloco foi possível identificar as características dos respondentes, informações importantes que contribuíram para o entendimento das etapas seguintes da pesquisa. Em uma análise geral, podemos concluir que os entrevistados, em sua maioria, são homens, que ocupam cargos gerenciais, possuem alto nível de instrução, e 50% deles estão na organização há menos de um ano.

4.2 Caracterização da empresa

As empresas estão crescendo de forma distinta das empresas tradicionais, muito ligadas aos avanços tecnológicos que possibilitam interações com maior velocidade. A edição da Revista Exame, dedicada às pequenas e médias empresas, relacionou as 200 PMEs que mais cresceram em 2015. Dentro deste grupo, 20 empresas atuam no ramo de comércio sendo que o crescimento mais relevante foi de 97,41%, e o menor 15,37%, conforme a Tabela 19.

Tabela 19

EXAME PME - As Pequenas e Médias Empresas que mais Crescem no Brasil - 2015

Posição	Nome	Segmento	Receita líquida em 2014 (R\$)	Crescimento 2014/2012	Estado
50	INTERUNION	Comércio	133.838.145	97,41%	SP
54	4BIO MEDICAMENTOS	Comércio	122.458.442	90,73%	SP
58	TELTEC SOLUTIONS	Comércio	68.767.948	86,80%	SC
62	IGLU PESCADOS	Comércio	88.298.960	79,71%	SP
70	INTERSUL PRODUTOS VETERINÁRIOS	Comércio	26.344.660	74,78%	RS
78	DIAMAJU	Comércio	147.845.850	65,72%	RS
102	VOGLER INGREDIENTS	Comércio	118.397.472	50,81%	SP
103	COMÉRCIO DE CEREAIS JRB	Comércio	80.233.854	49,92%	RS
115	AGRO 100	Comércio	268.237.633	45,20%	PR
121	COMID MÁQUINAS	Comércio	161.041.276	43,59%	MS
127	GZT COMERCIO E IMPORTAÇÃO	Comércio	39.804.556	40,58%	RS
134	BASSO&PANCOTTE	Comércio	201.561.755	37,15%	RS
142	SUPERMERCADOS RIGHI	Comércio	195.700.826	34,66%	RS
156	A5 SOLUTIONS	Comércio	28.545.334	31,19%	SP
165	COMFERRAL	Comércio	9.709.215	28,46%	AL
170	CASA MATTOS	Comércio	53.075.379	25,28%	MG
172	NUTRI 100 AGRO	Comércio	309.671.002	25,02%	PR
176	DAFEL FERRO E ALUMÍNIO	Comércio	32.650.783	22,55%	RJ
195	SET SISTEMAS	Comércio	13.986.282	17,38%	PE
198	PAPEIS BRAILE	Comércio	96.507.074	15,37%	RS

Nota. Fonte: Adaptado de EXAME PME (2015). *As Pequenas e Médias Empresas que mais crescem no Brasil*. São Paulo: Editora Abril.

Quando analisamos a empresa estudada no mesmo período, esta demonstrou um crescimento de 59,77%, com base nas análises dos demonstrativos contábeis. Essas informações comprovam a taxa de crescimento agressiva da empresa, que se torna ainda mais relevante quando analisada a sua taxa de crescimento de 2007 a 2015, que chegou a 911%, partindo de um faturamento de R\$ 17 milhões para alcançar R\$ 175 milhões, conforme a

Tabela 20.

Tabela 20
Crescimento da receita líquida de 2007 a 2015

Ano	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Receita líquida	17.319	22.747	26.700	63.149	84.162	147.316	215.323	235.368	175.137
Crescimento ano base 2007		31%	54%	265%	386%	751%	1143%	1259%	911%

Segundo informações coletadas, as vendas *online* iniciaram em 2008. Quando analisado o crescimento da empresa, este foi representativo principalmente a partir do ano de 2010, impulsionado pelo novo modelo de negócio adotado em 2008, que utiliza a internet como alavanca de resultados. Catelli e Santos (2001) apontam que as empresas que atuam na internet possuem seu sucesso associado a uma juventude inexperiente e irreverente. Os entrevistados apontaram a adoção de um modelo de negócio digital com vendas *online* como essencial para o sucesso da empresa, conforme percepção do entrevistado A:

[...] saímos de um modelo de lojas físicas onde a gente não conseguia escalar; [...] aquele modelo não possibilitava brigar com os grandes que já estavam consolidados, então era notório que era um modelo que já era saturado. Com o *e-commerce* e o conhecimento que tínhamos sobre o negócio no modelo tradicional, aplicado na plataforma de *e-commerce* no modelo digital, a gente conseguiu criar escala, obviamente, fazendo os ajustes necessários do modelo tradicional para esse novo modelo, onde a gente conseguiu falar com mais gente, com mais frequência, e em todo o território nacional. Isso gerou escala.

Na Figura 12 é possível identificar a visão da empresa, que é atingir um faturamento de R\$ 900 milhões até 2020, corroborando as afirmações dos entrevistados que apontaram a adoção do modelo digital de vendas como decisivo para o ganho de escala.



Figura 12. Missão, visão, valores e pilares

Fonte: Dados fornecidos pela empresa objeto de pesquisa

A adoção desse modelo de negócio impactou o direcionamento estratégico da empresa, cujas características digitais estão presentes na missão, visão, valores e pilares, diferenciando a mesma das empresas tradicionais. As informações encontradas apresentam uma empresa com crescimento agressivo desde sua criação, impulsionado agora pela internet.

4.3 Caracterização e análise da fase do ciclo de vida

O estágio atual do CVO vivenciado pela organização foi analisado levando em consideração cinco itens importantes, segundo Lester et al. (2003): ambiente, modelo de decisão, estrutura organizacional, processamento de informações e distribuição do poder. Para a determinação do estágio segundo a percepção dos respondentes, foi calculada e identificada a maior média entre cada grupo de perguntas que caracterizam a fase do ciclo de vida segundo suas percepções, conforme apresentado na Tabela 21. Ao analisar o ambiente onde a empresa está inserida, a maior média obtida entre as respostas foi a questão número Q11, que atingiu a média de 7,3. A percepção geral dos respondentes indicou que a empresa se encontra na fase de Sucesso. Esta fase, segundo Lester et al. (2003), é caracterizada por predominância da formalização, com controles, relatórios e hierarquia tornando-se muito mais formais. Nesta análise foi possível identificar uniformidade entre a percepção dos gerentes e diretores da organização, sendo possível capturar, na entrevista com A, sua visão sobre a empresa, que ele considera maior que os seus concorrentes, líderes de mercado. Conforme as palavras do entrevistado A: “[...] eu considero a empresa de médio porte, diante do mercado em geral, e uma empresa líder no segmento em que atua, olhando para o digital”; já para o entrevistado B é perceptível uma influência mútua, principalmente vinculada ao preço e estratégias que podem ser capturadas através do ambiente digital, em que a empresa, quando relacionada a clientes, fornecedores e tecnologia, se apresentou mais direcionada aos clientes, com ênfase na alta velocidade de mudança do perfil dos consumidores, do que para o entrevistado A. As respostas obtidas por meio da entrevista demonstram um alinhamento com as respostas obtidas nos questionários, mostrando a influência da empresa em relação ao mercado, menos agressiva quanto aos concorrentes.

Tabela 21

Distribuição das respostas para identificação da fase do CVO segundo o ambiente

Grupo	Questões	Estágio do Ciclo de Vida	Média Geral	Média Diretores	Média Gerentes
Q10	Nossa empresa é pequena, tanto em tamanho quanto em comparação com nossos concorrentes.	Existência	3,0	5,3	2,4
Q11	Como uma empresa, nós somos maiores do que a maioria de nossos concorrentes, mas não tão grandes como poderíamos ser.	Sucesso	7,9	7,0	8,1
Ambiente Q12	Somos uma grande empresa, com um grande conselho de diretores e acionistas.	Reativação	2,3	2,3	2,3

Quando questionados os gestores apontaram um processo de decisão centralizador e pouco complexo, atingindo uma média de 6,6. A mesma conclusão é tirada quando analisamos isoladamente a média dos diretores (8) e gerentes (6,3) apresentada na Tabela 22. Essa percepção indicou uma fase de declínio. Quando analisado o modelo de decisão da empresa, esta fase é caracterizada por poder e política. Os membros da organização tornam-se mais preocupados com objetivos pessoais do que com objetivos organizacionais. Para algumas organizações, a incapacidade de atender às demandas externas de uma fase anterior levou-os a um período de declínio em que experimentaram falta de lucro e perda de participação de mercado, portanto, controle e tomada de decisão tendem a ser centralizados novamente (Lester et al., 2003). Quando consideramos os entrevistados, fica perceptível que as decisões estão centralizadas no topo; no entanto, foi identificada uma movimentação, buscando uma descentralização das decisões. Segundo a visão do entrevistado A, existe sim uma centralização, porém tem-se adotado uma postura muito mais consultiva do que individualista para tomada de decisão. Outra evidência encontrada nos documentos foi a implantação da metodologia PDCA - *Plan, Do, Check, Act* em 2013; essa metodologia permite aos gestores uma melhoria contínua, levando-os a tomadas de decisão baseadas em uma análise mais detalhada. Outra informação coletada nos documentos é o calendário de reuniões corporativas da companhia, contendo a RMG - Reunião Mensal de Resultados, comitês criados em 2014 vinculados aos pilares da empresa, sendo eles: presença em todos os canais digitais; variedade e qualidade nos produtos e serviços; preço justo e competitivo; pontualidade nos prazos de entrega; gente de cultura forte; e a melhor experiência de consumo, em que os responsáveis pelos resultados são as áreas de negócio, reunião de projetos, orçamento participativo. Essas evidências apontam para um caminho de

descentralização, ainda não perceptível aos diretores e gerentes da organização, sendo os dados obtidos através dos questionários.

Tabela 22

Distribuição das respostas para identificação da fase do CVO segundo o modelo de decisão

Grupo	Questões	Estágio do Ciclo de Vida	Média Geral	Média Diretores	Média Gerentes	
	Q13	O processo decisório é centralizado no topo da organização e não é considerado muito complexo.	Declínio	6,6	8,0	6,3
	Q14	A maioria das decisões da nossa empresa é tomada por um grupo de gestores que empregam algumas análises sistemáticas, mas que não são suficientemente ousadas.	Sobrevivência	4,4	3,5	4,6
Modelo de decisão	Q15	A maioria das decisões da nossa empresa é tomada por gerentes, força tarefa, e equipes de projetos, que tentam promover o crescimento através da participação.	Reativação	4,2	3,3	4,4

A análise da estrutura organizacional segundo a percepção dos respondentes indicou a fase de Sobrevivência. Esta fase é caracterizada pela busca por crescimento e uma certa formalização na estrutura (Lester et al., 2003). Realizando o cruzamento com o grau de escolaridade dos respondentes é possível validar o resultado, uma vez que 80% dos respondentes possuem nível de especialização lato sensu. A divergência se dá na visão dos diretores que indicaram, segundo suas percepções, uma fase de Existência. Nesta fase, as organizações buscam a viabilidade do negócio e as decisões geralmente estão nas mãos de poucos. Na visão dos entrevistados, a estrutura da organização não é considerada complexa, e embora apresente algumas particularidades, é adequada para o momento atual da empresa, conforme palavras do entrevistado A:

E acho que hoje temos a melhor estrutura; gostaria de ter tido a clareza dessa definição de estrutura que nós temos hoje uns dois anos atrás, mas não tive. Eu acho que a estrutura está menos vertical, está mais adequada e mais alinhada em relação ao nosso ecossistema, e às inúmeras maneiras de relacionamento com o consumidor. Eu acho que ela é uma estrutura simples [...]

Quando são analisadas as evidências identificadas na coleta de dados, o documento de alinhamento estratégico, que apresenta todo o planejamento estratégico da empresa até 2018, mostra alterações na estrutura organizacional, que são a criação de cargos inexistentes até então, como diretorias, e a divisão de algumas áreas, como, por exemplo, a área comercial, que foi dividida em Diretoria de *call center* e *e-commerce*.

Tabela 23

Distribuição das respostas para identificação da fase do CVO segundo a estrutura organizacional

Grupo	Questões	Estágio do Ciclo de Vida	Média Geral	Média Diretores	Média Gerentes
	A estrutura organizacional de nossa empresa poderia ser descrita como simples.	Existência	6,4	7,3	6,2
	Nossa estrutura é departamental e funcional, e se tornou muito formal	Sucesso	6,0	4,5	6,3
	A estrutura de trabalho em nossa empresa é divisional ou matricial, com sistemas de controle altamente sofisticados.	Reativação	3,6	3,3	3,6
	Nossa estrutura é centralizada, com apenas alguns sistemas de controle.	Declínio	6,7	5,8	6,9
Estrutura Organizacional	Q20 Na nossa organização, há certo nível de especialização (contadores possivelmente engenheiros, por exemplo) e estamos de alguma forma nos tornando diferenciados.	Sobrevivência	7,2	7,0	7,3

Quando nos referimos ao processamento de informações, a empresa ficou classificada na fase de Declínio, atingindo uma média geral de 6,6. A mesma classificação foi obtida quando analisada a percepção isolada dos gerentes e diretores, indicando um processamento de informações não muito sofisticado para os gerentes, sendo que os diretores mencionaram um processamento em que as informações não são utilizadas de forma plena, porém é altamente necessário. Na visão do entrevistado B, as informações sustentam a organização: “As informações, elas atendem a necessidade da organização, é claro que sempre existe algo a mais para melhorar[...]”. Quando perguntado sobre a complexidade para a geração de informações, respondeu que não há essa complexidade e sim um trabalho maior para a sua preparação, que será muito reduzido com a implantação do BI - *Business Intelligence*. Já na visão do entrevistado A existe uma certa complexidade atualmente para a geração de informações, sendo que algumas informações ainda não estão estruturadas com a qualidade e velocidade necessárias para atender a organização; no entanto, acredita que as informações

atendem as necessidades da companhia. Fica clara a percepção divergente entre respondentes e os entrevistados, porém alinhados com os respondentes do questionário.. O que se percebeu atualmente na organização, através de análise documental, foi uma grande necessidade de informações para sustentar e monitorar as metas estratégicas da organização. A falta de maturidade e experiência com o acompanhamento de indicadores em uma gestão baseada em informações pode causar essa divergência, uma vez que a empresa adota esse modelo de negócio baseado em informações desde 2014.

Tabela 24

Distribuição das respostas para identificação da fase do CVO segundo o processamento de informações

Grupo	Questões	Estágio do Ciclo de Vida	Média Geral	Média Diretores	Média Gerentes
	Q21 O processamento de informações pode ser mais bem descrito como sendo simples, muitas vezes informal.	Existência	5,0	3,5	5,4
	Q22 O processamento de informações monitora o desempenho e facilita a comunicação entre os departamentos.	Sobrevivência	5,5	5,0	5,6
	Q23 O processamento de informações é sofisticado e necessário para gerar uma produção eficiente e lucratividade adequada.	Sucesso	4,8	5,3	4,7
	Q24 O processamento de informações é bastante complexo, utilizado para coordenar diversas atividades e para melhor servir o mercado.	Reativação	4,8	4,3	4,9
	Q25 O processamento de informações não é muito sofisticado, mas altamente necessário.	Declínio	6,6	6,5	6,6
Processamento de informações	Q26 O processamento de informação não é utilizado de maneira plena.	Declínio	6,5	6,8	6,4

A organização possui uma forte centralização, conforme indicado na Tabela 25, uma empresa na fase de Existência, atingindo uma média de 9,5 na opinião dos respondentes. Na opinião do entrevistado B, o poder está concentrado nas mãos do sócio em relação ao planejamento em longo prazo, sendo que sua influência não afeta as atividades de rotina. “[...]As decisões da organização no dia a dia são descentralizadas, cada responsável - gerentes, diretores, supervisores - tem a sua autonomia; agora, quando são decisões relacionadas a investimentos maiores que saem da rotina, aí são centralizadas na diretoria, no topo[...]”. Na visão do entrevistado A, existe a percepção desta centralização do poder na organização; no entanto ficou claro que se busca a descentralização de poder para os demais

níveis estratégicos da empresa. O fundador afirma que está buscando cada vez mais dirigir a organização baseado em informações consultivas, e menos de forma unilateral.

Eu tenho a cada dia considerado a minha influência menos necessária, inclusive me questionando se os meus conceitos, se a minha visão realmente precisa ser predominante, e se ela realmente está alinhada, não só com o momento da empresa, mas com o mercado hoje e com o que ele vai ser no futuro.

Na análise dos documentos foram identificadas fontes de evidências que colaboram com essa visão, como um orçamento participativo envolvendo todas as áreas, porém ainda com uma centralização do poder e decisões no topo da hierarquia, resultando em baixa autonomia por parte dos demais colaboradores.

Tabela 25

Distribuição das respostas para identificação da fase do CVO segundo a distribuição de poder

Grupo	Questões	Estágio do Ciclo de Vida	Média Geral	Média Diretores	Média Gerentes	
	Q27	O poder em nossa empresa está concentrado principalmente nas mãos do fundador.	Existência	9,5	9,0	9,6
	Q28	O poder na nossa empresa está dividido entre um grupo composto por vários proprietários/investidores.	Sobrevivência	0,5	1,5	0,2
Distribuição de poder	Q29	O poder de decisão em nossa empresa está distribuído entre um grande número de acionistas.	Sucesso	0,6	1,8	0,3

As informações coletadas no questionário foram de suma importância para a identificação do momento atual da empresa, e foram identificadas algumas divergências entre a percepção dos gerentes e diretores da organização em relação à estrutura organizacional, sendo que nas demais questões foi identificado um alinhamento nas percepções dos respondentes. Segundo a percepção dos gerentes, a empresa se encontra na fase de Declínio, enquanto que para os diretores ela está nas fases de Existência e Declínio; um dos pontos que podem justificar essa divergência é a concentração dos respondentes com menos de um ano de empresa, que representam 50%, conforme respostas dos questionários.

Para a identificação do estágio do ciclo de vida foi utilizada a estatística descritiva, na qual, por meio da maior média entre as questões, foi identificada a fase do ciclo de vida organizacional; na busca por capturar possíveis divergências entre as percepções dos gerentes e diretores, essa técnica foi aplicada separadamente, para cada grupo de respondentes e em conjunto. As entrevistas e a análise documental foram utilizadas para complementar os

achados dos questionários, através de uma triangulação das informações obtidas, podendo-se validar as respostas ou questioná-las, gerando confiabilidade na técnica utilizada (Yin, 2010), o que foi constatado no caso da análise do modelo de decisão.

Tabela 26
Percepção geral do questionário

Grupo	Geral	Diretores	Gerentes
Ambiente	Sucesso	Sucesso	Sucesso
Modelo de decisão	Declínio	Declínio	Declínio
Estrutura Organizacional	Existência/ Sobrevivência	Existência	Sobrevivência
Processamento de informações	Declínio	Declínio	Declínio
Distribuição de poder	Existência	Existência	Existência
Ciclo de Vida Organizacional	Existência/ Declínio	Existência/ Declínio	Declínio

A utilização do modelo de Lester et al. (2003) para identificação da fase do ciclo de vida organizacional da empresa foi de suma importância para a obtenção dos resultados, embora eles não revelem, de forma unânime, o ciclo de vida atual da empresa. Quando consultada a literatura, poucos são os artigos que utilizam o modelo de Lester et al. (2003) em um estudo de caso único como o abordado nesta pesquisa. O trabalho de Prudencio (2012), realizado em um banco brasileiro, classificou a empresa em dois estágios do ciclo de vida organizacional - Sobrevivência e Renovação. Isto corrobora os achados desta pesquisa, na qual foram identificadas duas fases predominantes do ciclo de vida - Existência e Declínio. Se compararmos com outros estudos, como o de Miller e Friesen (1984), a empresa estaria na fase de Nascimento devido ao tempo de existência de pouco mais de 9 anos. Quando analisamos a fase de Declínio apontada nos grupos modelo de decisão e processamento de informações, está muito ligada à centralização do poder, que hoje se encontra nas mãos do sócio fundador. Os entrevistados possuem um relacionamento próximo com o fundador, o que aumenta a visão de centralização e solicitação de informações para tomada de decisões. Esses resultados apontam para uma empresa em fase de transição, de um estágio de Existência para o estágio de Declínio. O primeiro objetivo específico desta pesquisa buscava definir o modelo de estágios de ciclo de vida a ser estudado e classificar a empresa conforme o modelo de Lester et al. (2003). Ao identificar o ciclo de vida atual da empresa, o que se observa é uma divergência de percepções entre os Diretores e Gerentes. E os autores defendiam que os gestores devem conhecer o estágio do ciclo de vida vivenciado pela organização para a reversão de estágios críticos mediante uma estratégia positiva. Essa divergência entre as

visões dos colaboradores pode resultar em estratégias erradas para o direcionamento da empresa.

4.4 Artefatos de contabilidade gerencial

Os artefatos de contabilidade gerencial utilizados por Russo (2015), com base no trabalho de Ferreira e Otley (2006), foram empregados nesta pesquisa. Para a obtenção de um resultado mais assertivo, foram capturadas tanto a percepção dos respondentes dos questionários quanto a percepção dos entrevistados, sendo seus resultados triangulados juntamente com a análise de documentos. Dentre os artefatos mais utilizados, segundo a percepção dos diretores, podemos mencionar Técnicas tradicionais de custeio (7,3), *Balanced Scorecard* (7,0), Retorno sobre os investimentos (6,5), Orçamento (6,3), Planejamento estratégico (5,8), Rentabilidade por produtos (5,8), Lucro residual (5,8), e Custeio baseado em atividades (5,5). Dentre os artefatos eleitos pelos respondentes a maior dispersão encontrada, baseada no desvio-padrão, foi no artefato Orçamento (2,5), enquanto a menor está relacionada às Técnicas tradicionais de custeio (0,4). Para esse grupo de respondentes foi identificada uma maior concentração de artefatos tradicionais do que contemporâneos utilizados pela organização, conforme classificação de Ferreira e Otley (2006). A Tabela 27 classifica os artefatos, do maior para o menor, segundo a percepção dos respondentes. As questões relacionadas a tais artefatos podem ser visualizadas no Apêndice C.

Tabela 27

Artefatos de contabilidade gerencial na percepção dos diretores

Classificação	Artefatos da Contabilidade Gerencial	Média Diretores	Desvio padrão
Tradicional	Técnicas tradicionais de custeio	7,3	0,4
Contemporâneo	<i>Balanced Scorecard</i>	7,0	0,9
Tradicional	Retorno sobre os investimentos	6,5	1,5
Tradicional	Orçamento (<i>Budget</i>)	6,3	2,5
Tradicional	Planejamento estratégico	5,8	0,8
Tradicional	Rentabilidade por produtos	5,8	1,5
Tradicional	Lucro residual	5,8	0,7
Contemporâneo	Custeio baseado em atividades (ABC)	5,5	1,9
Tradicional	Análises de variações orçamentárias	5,0	1,1
Tradicional	Técnicas de pesquisa operacional	4,3	1,1
Contemporâneo	Custeio alvo (<i>target costing</i>)	4,3	2,9
Tradicional	Painéis de indicadores (<i>Tableau de Bord</i>)	4,0	1,5
Contemporâneo	Rentabilidade por cliente	3,8	2,6
Contemporâneo	Orçamento baseado em atividades	3,5	1,6
Contemporâneo	Ciclo de vida dos produtos	2,8	2,9
Contemporâneo	<i>Benchmarking</i>	2,3	2,1
Contemporâneo	<i>Economic Value Added (EVA)</i>	0,5	2,2

Na percepção do grupo de gerentes, a técnica mais utilizada é o Planejamento estratégico (7,9), seguido por Orçamento (7,8), Análise de variações orçamentárias (7,3), Técnicas tradicionais de custeio (7,3), Rentabilidade por produtos (6,8), Painéis de indicadores (6,6), Lucro residual (6,6), Retorno sobre os investimentos (5,7), Técnicas de Pesquisa Operacional (5,7), *Balanced Scorecard* (5,6) e Orçamento baseado em atividades (5,5). Lucro residual e Retorno sobre investimentos apresentaram maior dispersão em relação à média, com um desvio padrão de 2,6 para ambas. Já a menor é apresentada pelas Técnicas tradicionais de Custeio (1,4). Quando analisamos as classificações das técnicas, assim como a análise das respostas dos diretores, é identificada uma maior concentração de artefatos tradicionais utilizados pela organização.

Tabela 28

Artefatos de contabilidade gerencial na percepção dos gerentes

Classificação	Artefatos da Contabilidade Gerencial	Média Gerentes	Desvio Padrão
Tradicional	Planejamento estratégico	7,9	2,5
Tradicional	Orçamento (<i>Budget</i>)	7,8	2,1
Tradicional	Análises de variações orçamentárias	7,3	1,7
Tradicional	Técnicas tradicionais de custeio	7,3	1,4
Tradicional	Rentabilidade por produtos	6,8	2,7
Tradicional	Painéis de indicadores (<i>Tableau de Bord</i>)	6,6	2,4
Tradicional	Lucro residual	6,6	2,6
Tradicional	Retorno sobre os investimentos	5,7	2,6
Tradicional	Técnicas de pesquisa operacional	5,7	2,5
Contemporâneo	<i>Balanced Scorecard</i>	5,6	2,7
Contemporâneo	Orçamento baseado em atividades	5,5	1,8
Contemporâneo	Custeio baseado em atividades (ABC)	4,9	2,6
Contemporâneo	Custeio alvo (<i>target costing</i>)	4,9	2,4
Contemporâneo	Rentabilidade por cliente	4,9	2,8
Contemporâneo	<i>Economic Value Added</i> (EVA)	3,8	2,5
Contemporâneo	Ciclo de vida dos produtos	3,5	2,3
Contemporâneo	<i>Benchmarking</i>	3,1	2,9

Para os entrevistados A e B, na terceira etapa da entrevista foram utilizadas questões fechadas, às quais os entrevistados responderam **SIM** ou **NÃO** segundo suas percepções sobre a utilização dos artefatos de contabilidade gerencial utilizados pela empresa para tomada de decisão. Ambos os entrevistados responderam afirmativamente aos artefatos Planejamento estratégico, Orçamento, Análise de variações orçamentárias, Rentabilidade por produtos, Painéis de indicadores, Orçamento baseado em atividades e *Benchmarking*. O entrevistado A possui uma resposta divergente em relação a B quando aponta a utilização das técnicas Lucro Residual e Retorno sobre investimentos, enquanto que para B a divergência com A se dá quando aponta a utilização das Técnicas tradicionais de Custeio e Custeio baseado em atividades. Na Tabela 29 fica clara a concentração de artefatos considerados como

tradicionais, tanto na percepção do entrevistado A quanto na de B. Fato interessante é que, quando questionados sobre a importância dos artefatos listados como SIM na questão 12 da entrevista, ambos apontaram que tais artefatos são essenciais para o desenvolvimento e crescimento da organização. E que aqueles artefatos ainda não utilizados não foram percebidos como prioridade, mas a organização os implantará, já que informações rápidas e precisas são cada dia mais necessárias, conforme relato do entrevistado B: “[...]eu creio que futuramente terão que entrar mais indicadores para gerar mais informações para a tomada de decisões; com o passar do tempo as decisões têm que ser mais rápidas.” O entrevistado A colabora com esta percepção:

Alguns listados como NÃO eu posso ter avaliado por desconhecimento, eu entendo que são indicadores que estão mais voltados para uma atividade industrial ou qualquer outra atividade não familiarizada com o varejo; então não os vejo como necessários. Outros listados como NÃO [...] são necessários e a gente pretende rapidamente estruturar os departamentos com as ferramentas e recursos para que eles sejam indicadores de rotina, para que tenham visibilidade e passem a compor as bases de decisões do nosso grupo.

Tabela 29

Artefatos de contabilidade gerencial na percepção dos entrevistados

Classificação	Artefatos da Contabilidade Gerencial	Entrevistado A	Entrevistado B
Tradicional	Planejamento estratégico	SIM	SIM
Tradicional	Orçamento (<i>Budget</i>)	SIM	SIM
Tradicional	Análises de variações orçamentárias	SIM	SIM
Tradicional	Rentabilidade por produtos	SIM	SIM
Tradicional	Painéis de indicadores (<i>Tableau de Bord</i>)	SIM	SIM
Tradicional	Lucro residual	SIM	NÃO
Tradicional	Retorno sobre os investimentos	SIM	NÃO
Contemporâneo	Orçamento baseado em atividades	SIM	SIM
Contemporâneo	<i>Economic Value Added</i> (EVA)	SIM	NÃO
Contemporâneo	<i>Benchmarking</i>	SIM	SIM
Tradicional	Técnicas tradicionais de custeio	NÃO	SIM
Tradicional	Técnicas de pesquisa operacional	NÃO	NÃO
Contemporâneo	<i>Balanced Scorecard</i>	NÃO	NÃO
Contemporâneo	Custeio baseado em atividades (ABC)	NÃO	SIM
Contemporâneo	Custeio alvo (<i>target costing</i>)	NÃO	NÃO
Contemporâneo	Rentabilidade por cliente	NÃO	NÃO
Contemporâneo	Ciclo de vida dos produtos	NÃO	NÃO

Nesta etapa, foi possível identificar todos os artefatos utilizados pela organização sob uma visão individualizada, indicando quais artefatos são utilizados segundo cada grupo. Ao realizar uma análise geral dos questionários em relação aos entrevistados, foi possível identificar uma concordância na utilização dos artefatos Planejamento estratégico, Orçamento, Análises de variações orçamentárias, Rentabilidade por produtos, Painéis de indicadores e Orçamento baseado em atividades. Alguns artefatos, a exemplo das Técnicas tradicionais de

Custeio, *Balanced Scorecard* e Custo baseado em atividades, não são reconhecidos como artefatos apenas pelos entrevistados A e B. Não foram considerados artefatos o Lucro residual, Retorno sobre os investimentos, *Balanced Scorecard*, e Técnicas de pesquisa operacional. A análise dos documentos possibilitou validar alguns dos artefatos utilizados segundo a percepção dos respondentes. A utilização do Planejamento estratégico foi identificada na organização por evidências contidas no Alinhamento estratégico de 2014 e na divulgação da Missão, Visão, Valores e Pilares, realizada em 2016, ambos listados no Apêndice B. Esses documentos possibilitaram a identificação das estratégias utilizadas para atingir o objetivo da organização, munidos de análises internas e externas, alinhadas com estratégias orçamentárias e desdobradas até 2019.

O Orçamento da empresa passou a ser elaborado de forma participativa, a partir do ano de 2015. Não foram encontrados documentos anteriores e, nesta data, os documentos apontaram agendas contendo cronogramas para construção orçamentária, desdobramentos por área, por tipo de despesas e receitas, carta de diretriz orçamentária, sendo que as análises de variações orçamentárias são apresentadas e desdobradas mensalmente na Reunião Mensal de Resultados - RMG. A empresa divide seu resultado entre variáveis e fixos, o que pode ser confirmado no planejamento orçamentário de 2016 e no Book de metas organizacionais de 2016. No entanto, a empresa não utiliza informações para formação de preço, indicação de ponto de equilíbrio, dentre outros benefícios fornecidos pelas técnicas tradicionais de custeio, o que nos leva a concluir que essa técnica se encontra ainda em uma fase inicial, não sendo utilizada em sua plenitude. A rentabilidade por produto pôde ser validada através de uma verificação na apresentação anual de resultados, realizada em 2016 referente ao ano de 2015. A empresa passou a utilizar indicadores para monitorar o desempenho para alcance dos objetivos corporativos desde o ano de 2013. Conforme o documento, a empresa nesta data já possuía 127 indicadores, que fazem parte do Book de Metas Organizacionais. Já o Retorno sobre investimentos passou a ser medido em 2016 através da implantação das Políticas de projetos. Os artefatos Lucro residual, Técnicas de pesquisa operacional, Orçamento baseado em atividades, Custeio baseado em atividades, Custo Alvo, Rentabilidade por cliente, Ciclo de vida dos produtos e EVA não apresentaram evidências que comprovem sua utilização, indicando inexistência ou artefatos ainda em fase preliminar, não disseminados em toda a estrutura organizacional.

Dentre as variações mais relevantes da presente pesquisa na indicação dos artefatos de contabilidade gerencial, identificamos o artefato *Balanced Scorecard*, que, para Russo (2015, p. 218), “é um sistema de monitoramento do desempenho estratégico desenvolvido por

Kaplan e Norton, sob quatro dimensões: aprendizado e crescimento, processos internos, clientes, e finanças, e seus componentes são mapa estratégico, objetivo estratégico, indicador e meta”. Na análise documental não foram encontradas evidências que levassem à utilização do BSC como metodologia institucionalizada. O que encontramos foram processos que subsidiam a formulação do BSC, tais como reunião corporativa para discussão das melhorias, visando o melhor atendimento para o cliente, principalmente no pós-venda, além de indicadores e metas e processos internos. Essas evidências podem ter induzido os respondentes à percepção da existência de um BSC. Para os entrevistados, houve concordância quanto à não utilização do BSC para tomada de decisões na organização.

O *Benchmarking* foi apontado como utilizado pelos entrevistados; entre as evidências foi identificado apenas o monitoramento de informações retiradas dos sites dos concorrentes, como indicadores comparados com os indicadores internos, muito voltados a estratégias de venda, entrega e pós-vendas. Não foram encontradas evidências que mostrem uma análise dos concorrentes e absorção de suas melhores estratégias. Essa divergência entre os entrevistados e os respondentes do questionário pode estar ligada à rotina dos entrevistados, em que há um relacionamento muito forte com clientes e fornecedores. Um dos entrevistados está envolvido em todas as negociações com os fornecedores de produtos para venda, e o outro cuida da gestão de vários centros de distribuição e dezenas de fornecedores ligados à cadeia logística. Essa relação constante e, principalmente, fora do ambiente interno da empresa pode ter levado à percepção da utilização deste artefato pelos entrevistados.

Tabela 30

Artefatos de contabilidade gerencial na percepção geral de todos os respondentes

Classificação	Artefatos da Contabilidade Gerencial	Média	Desvio Padrão	Entrevistado	Entrevistado
				“A”	“B”
Tradicional	Planejamento estratégico	7,5	2,3	SIM	SIM
Tradicional	Orçamento (<i>Budget</i>)	7,5	2,4	SIM	SIM
Tradicional	Técnicas tradicionais de custeio	7,3	1,3	NÃO	SIM
Tradicional	Análises de variações orçamentárias	6,9	1,8	SIM	SIM
Tradicional	Rentabilidade por produtos	6,6	2,6	SIM	SIM
Tradicional	Lucro residual	6,4	2,5	SIM	NÃO
Tradicional	Painéis de indicadores (<i>Tableau de Bord</i>)	6,1	2,3	SIM	SIM
Tradicional	Retorno sobre os investimentos	5,9	2,5	SIM	NÃO
Contemporâneo	<i>Balanced Scorecard</i>	5,9	2,8	NÃO	NÃO
Tradicional	Técnicas de pesquisa operacional	5,4	2,3	NÃO	NÃO
Contemporâneo	Orçamento baseado em atividades	5,1	2,0	SIM	SIM
Contemporâneo	Custeio baseado em atividades (ABC)	5,1	2,5	NÃO	SIM
Contemporâneo	Custeio alvo (<i>target costing</i>)	4,8	2,5	NÃO	NÃO
Contemporâneo	Rentabilidade por cliente	4,7	2,8	NÃO	NÃO
Contemporâneo	Ciclo de vida dos produtos	3,4	2,5	NÃO	NÃO
Contemporâneo	<i>Economic Value Added (EVA)</i>	3,1	2,5	SIM	NÃO
Contemporâneo	<i>Benchmarking</i>	3,0	2,8	SIM	SIM

Diferente dos resultados obtidos nesta pesquisa, os achados de Guerreiro et al. (2011), com base nos estudos de Soutes (2006), apontam a utilização de artefatos modernos de contabilidade gerencial, e que as empresas que se destacam pela qualidade das informações aos usuários externos não se diferenciam das demais. Essa pesquisa apontou como artefatos mais utilizados os tradicionais, apontando ferramentas importantes como o *benchmarking* (Bain & Company, 2015). Já o estudo de Teixeira et al. (2011), baseado em uma análise empírico-analítica, apontou como resultado a utilização de ferramentas tradicionais e modernas pelas empresas estudadas, havendo uma associação muito fraca entre o desempenho financeiro destas empresas e a utilização dos artefatos. Estes resultados, embora não permitam sua generalização, podem indicar uma baixa eficiência das ferramentas de Contabilidade Gerencial. As evidências encontradas possibilitaram o atingimento do segundo objetivo específico desta pesquisa - identificar os artefatos de contabilidade gerencial e comparar com os utilizados pela organização estudada para tomada de decisão.

De modo geral, é perceptível um alinhamento entre a utilização de vários artefatos da contabilidade gerencial; no entanto, as divergências encontradas apontam a existência de artefatos não disseminados em toda a empresa, com foco em apenas alguns níveis hierárquicos, e outros ainda não utilizados pela empresa, indicados pelo entrevistado A como desconhecidos. A maioria dos artefatos indicados como utilizados pela organização, tanto nas análises individualizadas quanto nas análises realizadas em conjunto, apontam a utilização de artefatos classificados como tradicionais. Esse resultado vai ao encontro das práticas de contabilidade gerencial utilizadas pelas empresas, segundo a pesquisa de Russo (2015), que indicou os artefatos Planejamento estratégico, Orçamento e Análise de variações orçamentárias como as mais utilizadas, e a pesquisa de Silva et al. (2016), que apontaram como resultado da análise de 44 empresas listadas na Bolsa de Valores os artefatos Ebitda, Planejamento estratégico, Indicadores de retorno e Orçamento e Valor presente como os de maior frequência em suas análises. Embora Ebitda e Valor presente não sejam artefatos abordados nesta pesquisa, os demais artefatos apontados indicam concordância na sua utilização.

4.5 Análise dos artefatos de contabilidade gerencial e o estágio do ciclo de vida atual

A organização apresentou um ciclo de vida “Existência e Declínio” após a aplicação do questionário de Lester et al. (2003). Embora haja divergências entre os respondentes, podem ser identificadas duas fases predominantes. A possibilidade de uma fase de ciclo de vida

unânime não era esperada, uma vez que a organização se encontra em um processo de transformação interna, somada às características dinâmicas do negócio. Quando analisados os artefatos utilizados, baseados nas respostas dos questionários, entrevistas e documentos, podemos confirmar a utilização dos artefatos Planejamento estratégico, Orçamento, Análise de variações orçamentárias, Rentabilidade por produto e Painéis de indicadores. Para os demais artefatos não foram encontradas evidências que comprovassem a sua adoção, mesmo que apontados pelos entrevistados e respondentes do questionário, como foi o caso do artefato Orçamento baseado em atividades. Nas fases iniciais do ciclo de vida organizacional, a informalidade se faz presente, com um fundador muito atuante e um baixo nível de informações (Adizes, 2001; Greiner, 1972; Lester et al., 2003; Miller e Friesen, 1984). Os resultados apontados por esses autores indicam artefatos estratégicos que necessitam de um alto nível de informação, conflitando com os achados desta pesquisa, conforme a Tabela 31.

Tabela 31

Ciclo de vida organizacional e artefatos plenamente utilizados

Ciclo de Vida Organizacional	Artefatos da Contabilidade Gerencial
Existência/ Declínio	Planejamento estratégico
	Orçamento (<i>Budget</i>)
	Análises de variações orçamentárias
	Rentabilidade por produtos
	Painéis de indicadores (<i>Tableau de Bord</i>)

Estudos realizados por Frezatti et al. (2010), que buscaram analisar o perfil das empresas brasileiras quanto à estruturação do processo de planejamento, associado aos estágios do ciclo de vida, identificaram a inexistência do artefato Orçamento nas fases iniciais das empresas estudadas. No entanto, os autores defendem que a utilização deste artefato deve servir de alavanca para as empresas em suas fases iniciais e na fase de declínio, e entendem a inexistência do processo de planejamento estratégico na fase de declínio.

Silva et al. (2016), que analisaram 44 empresas listadas na Bolsa de Valores, identificaram que a maioria delas estava classificada no estágio de Maturidade, com a utilização predominante dos artefatos Ebitda e Planejamento estratégico, indicando que as empresas que se encontram na fase de crescimento tendem a utilizar mais os artefatos modernos do que os tradicionais.

Correia (2010) averiguou a relação existente entre os estágios de CVO e os instrumentos de gestão adotados por 330 empresas baianas, e constatou que a maioria dos artefatos gerenciais mencionados na pesquisa possuem algum tipo de relacionamento com os

estágios da Contabilidade Gerencial, concluindo que há fortes evidências de que as organizações se desenvolvem por meio de estágios ou fases distintas.

De modo geral, a fase inicial do ciclo de vida de uma organização é marcada pelo baixo nível de formalização e controles. O foco está no crescimento, junto com a figura do fundador. Já na fase de declínio, a empresa apresenta uma aversão a risco e um processamento de informações menos sofisticado. Miller e Friesen (1984) e Lester et al. (2003) apontam que, na fase de existência, o foco da empresa é a viabilidade. A empresa se encontra nas mãos de um ou de alguns executivos, que criam seus próprios ambientes; já na fase de declínio, as características são a burocracia, a política, e os membros da organização estão preocupados com problemas pessoais, gerando uma incapacidade de atendimento das demandas externas. As características apresentadas nos resultados desta pesquisa não são condizentes com a realidade da empresa, quando analisamos o ciclo de vida segundo esses autores. Todavia, quando analisados estudos que apresentam artefatos conforme os estágios do ciclo de vida das empresas, os artefatos mencionados como os mais utilizados são os mesmos encontrados nesta pesquisa. No entanto, a fase do ciclo de vida se mostrou divergente em relação aos resultados de estudos relacionados.

4.6 Proposta direcionada à empresa

No desenvolvimento da pesquisa, foram identificadas oportunidades face às lacunas encontradas. Nesta etapa, são apresentadas propostas que podem ser utilizadas pela empresa, visando reduzir a divergência encontrada entre a percepção dos respondentes e a utilização de artefatos de contabilidade gerencial que auxiliem no desenvolvimento organizacional, visto que são poucos os artefatos utilizados plenamente pela organização, e outros são ainda desconhecidos por muitos participantes.

O estudo de Russo (2015) analisou o comportamento do uso das práticas de contabilidade gerencial mais utilizadas nas organizações como resposta ao ambiente de pressão a que estão submetidas, e buscou conhecer os fatores que levam ao uso cerimonial ou instrumental de tais práticas. O estudo contribuiu de forma significativa para o entendimento do cenário da Central Ar, que não difere da maioria das estruturas organizacionais existentes. É possível afirmar que existe uma relação mais próxima entre o sócio fundador e os Diretores, em comparação ao nível hierárquico seguinte da organização, o que nos leva a entender as diferenças encontradas. Outro ponto identificado é que existem gerentes que possuem um relacionamento direto com o sócio fundador, justificado pela ausência de Diretores, em alguns

casos, e em outros por desejo dele. Isso nos leva a concluir que o desafio poderia ser maior se a estrutura organizacional estivesse com o quadro de diretores completo. Existe uma lacuna entre o sócio fundador e os demais níveis da organização, indicando um baixo nível de difusão interna, seja do posicionamento estratégico desejado pela organização, seja pela utilização de artefatos de contabilidade como forma de geração de valor para organização. Isso ocorre quando a utilização da ferramenta geração de informações é percebida como cerimonial pelos colaboradores, ou seja, é utilizada apenas para cumprir ritos e reportes (Rezende, Guerreiro, & Dalmácio, 2012).

As divergências encontradas entre as percepções dos respondentes demonstram a necessidade de alinhamento das estratégias e um modelo de gestão que sustente as necessidades da organização. Dentre os artefatos não utilizados está o BSC, no qual os autores Kaplan e Norton (1997) apresentam quatro perspectivas - financeira, do cliente, dos processos internos e do aprendizado e crescimento - que visam equilibrar os objetivos de curto e longo prazo baseados nas relações de causa e efeito. Essa prática associada a modelos de gestão existentes, juntamente com o artefato Painéis de indicadores (*Tableau de Bord*), implementado desde 2013, podem auxiliar no desenvolvimento organizacional de forma linear sustentável. Buscando auxiliar a empresa a preencher as lacunas identificadas nesta pesquisa, são propostas as ações apresentadas a seguir:

- a) A disseminação do artefato de *benchmarking* pode ser uma grande alternativa para que busque sempre ser ou estar entre as melhores empresas, tanto nas estratégias de negócio quanto nos modelos adotados para gestão, e nas práticas que promovam a fixação da identidade da empresa. A Bain & Company (2015a) apontou este artefato como o segundo mais utilizado pelas organizações.
- b) Utilização das técnicas de pesquisa operacional, uma vez que é perceptível o padrão altamente qualificado de capital intelectual empregado nos níveis estratégico e tático da organização. Tal artefato pode enriquecer as informações, resultando em tomadas de decisão assertivas que auxiliem a organização na realização do planejamento estratégico.
- c) Com base nas informações fornecidas atualmente pela TI, que possibilitam à organização aplicar as técnicas tradicionais de custeio, é sugerido que as informações passem a ser utilizadas para tomadas de decisão e formulação de estratégias voltadas ao aumento da eficiência, frente ao mercado dinâmico e competitivo no qual a empresa está inserida.

- d) Os artefatos Retorno sobre investimentos e Lucro residual devem ser fortalecidos através da política de projetos implantada em 2016, para gerar valor para a organização e garantir sua sustentabilidade;
- e) Associar o planejamento estratégico ao forte sistema orçamentário já existente na organização e ao BSC, para a geração de valor para a organização e colaboradores, com o objetivo de reduzir os desvios de percepção apresentados nos resultados e fortalecer a empresa para a definição de um estágio de ciclo de vida uniforme entre todos os respondentes;
- f) Utilizar os artefatos abordados acima para iniciar um processo de descentralização das decisões da organização, reduzindo assim as evidências que levam as empresas ao declínio, segundo o modelo apresentado por Lester et al. (2003).

O histórico relevante de resultados apresentado pela empresa, e a busca por ferramentas de gestão possibilitam a sua longevidade, associados ao planejamento estratégico. Este foi apontado como o mais importante e utilizado artefato, segundo a percepção dos respondentes, entrevistados e das evidências encontradas na análise documental, e deve ser fortalecido.

5 Conclusão e Considerações Finais

A abordagem do ciclo de vida organizacional para pesquisa na área da contabilidade gerencial está sendo utilizada cada vez mais entre os pesquisadores na busca pelo entendimento de fenômenos ainda não explicados. A presente pesquisa teve como objetivo identificar as evidências da aderência dos artefatos de contabilidade gerencial em relação ao estágio de ciclo de vida atual de uma empresa digital que apresentou um crescimento acelerado. Para que o resultado fosse alcançado, foi utilizado o estudo de caso único, com a realização de uma análise da percepção atual da organização através de dados coletados em entrevistas realizadas com duas pessoas-chave da organização, e em vinte questionários respondidos pelos diretores e gerentes, além de documentos fornecidos pela organização. Foram identificadas suas características e valias as informações prestadas pelos participantes, para identificação de sua percepção tanto do ciclo de vida atual da empresa quanto dos artefatos de contabilidade gerencial por ela utilizados. Foi utilizada a estatística descritiva, de modo a manter a característica qualitativa da pesquisa.

Buscando categorizar a empresa como uma empresa digital com um crescimento acelerado, foram utilizadas informações coletadas de documentos e entrevistas realizadas com o Sócio fundador e o atual Diretor de Operações. Quando comparada com as empresas que mais cresceram, segundo a revista Exame PME (2015), a empresa apresentou crescimento expressivo, chegando a 911% no período de 2007 a 2015. Quando comparado ao segmento de comércio, esse crescimento está muito associado, segundo a percepção dos entrevistados, à adoção do modelo de negócio voltado cem por cento para a internet, denominado *e-commerce*, que levou a empresa para uma rede de negócios digital. Essa mudança resultou em alterações na missão, visão, valores e pilares, que apoiam o crescimento da organização para os próximos quatro anos, conforme a Figura 12.

A fase do ciclo de vida organizacional foi identificada mediante a utilização do modelo de Lester et al. (2003), sendo identificada a percepção dos diretores e gerentes e uma visão consolidada, baseada em cinco grupos analisados: ambiente; modelo de decisão; estrutura organizacional; processamento de informações e distribuição do poder. Os resultados mostraram uma empresa classificada na fase de Existência e Declínio, segundo a percepção dos respondentes dos questionários. Esse resultado indicou uma empresa em fase de transição, uma vez que as características apresentadas por ela não se enquadraram de forma consistente nas duas fases do ciclo de vida organizacional, principalmente quando abordados os artefatos de contabilidade utilizados pela empresa. Diante dos dados obtidos, conclui-se

que o objetivo específico de definir o modelo de estágio do ciclo de vida e de classificar a empresa objeto de estudo foi atingido.

Os artefatos de contabilidade gerencial, com base no trabalho de Ferreira e Otley (2006), e posteriormente na pesquisa de Russo (2015), foram identificados e utilizados nesta pesquisa. As Tabelas 30 e 31 apresentam os artefatos plenamente utilizados pela empresa, segundo a percepção de todos os envolvidos na pesquisa: Planejamento estratégico; Orçamento (*budget*); Análise de variações orçamentárias; Rentabilidade por produtos e Painéis de indicadores (*Tableau de Bord*), todos classificados como tradicionais. Os artefatos parcialmente utilizados segundo os respondentes foram: Técnicas tradicionais de custeio; Lucro residual; Retorno sobre os investimentos; *Balanced Scorecard*; Técnicas de pesquisa operacional; Custeio baseado em atividades; *Economic Value Added (EVA)*; e *Benchmarking*, sendo que os artefatos não utilizados foram: Custeio alvo (*target costing*); Rentabilidade por cliente; e Ciclo de vida dos produtos, todos considerados artefatos contemporâneos. Todos os resultados apresentados foram validados mediante análise documental, agregando mais confiabilidade à pesquisa. Além dos resultados apontados, foi possível identificar vários artefatos não utilizados plenamente pela organização, o que nos leva a concluir que há um desalinhamento entre os setores e níveis hierárquicos da organização. Os dados apresentados neste parágrafo apresentam as evidências baseadas na percepção dos respondentes e na análise de documentos que comprovam a utilização dos artefatos de contabilidade gerencial pela organização, atingindo o segundo objetivo específico: Identificar artefatos de contabilidade gerencial e comparar com os utilizados pela organização estudada para tomada de decisão com base nas evidências encontradas.

Os artefatos de contabilidade gerencial identificados nesta pesquisa confirmam os achados em outras pesquisas, como as de Frezatti et al. (2012), Silva et al. (2016), e Correia (2010). O fato relevante é que, quando analisados os estágios do ciclo de vida da empresa frente aos artefatos utilizados, estes divergiram de pesquisas anteriores. Se comparado com o ciclo de vida apresentado por essas pesquisas, a empresa seria categorizada nas fases de Sobrevivência, Sucesso e Renovação. Essas informações são de suma importância para futuros pesquisadores que investiguem empresas dinâmicas com nível de crescimento acentuado.

Frente aos resultados apresentados, foram elaboradas propostas para a melhor transmissão de informações entre os níveis hierárquicos. Também, a utilização (total, parcial ou nenhuma) de vários dos artefatos de contabilidade gerencial deve ser percebida pelos colaboradores como valor, principalmente quando voltada aos artefatos que melhorem o

engajamento da organização, como Planejamento estratégico e BSC, fazendo com que a utilização de artefatos de forma cerimonial seja cada vez menor. Portanto, é possível concluir que a pergunta de pesquisa foi respondida, e foram apresentadas evidências que confirmam a utilização dos artefatos da contabilidade gerencial.

Este trabalho contribuiu para os estudos que buscam entender as práticas de contabilidade gerencial utilizadas nas empresas, com base na teoria do ciclo de vida organizacional e no modelo de Lester et al. (2003), servindo de base para futuras pesquisas que busquem entender, validar e criticar a base teórica vinculada à contabilidade gerencial e sua utilização em empresas dinâmicas, com crescimento acelerado diferente das empresas tradicionais.

Frente às conclusões obtidas e às limitações impostas nesta pesquisa, sugerem-se como futuros objetos de estudo:

- a) Aplicação deste modelo em um grupo de empresas com características semelhantes à estudada, com o objetivo de identificar um padrão entre ciclo de vida e artefatos da contabilidade gerencial.
- b) Testar outros modelos de ciclo de vida organizacional, diferentes do de Lester *et al.* (2003), de modo a sugerir um modelo que possa melhor se adequar às empresas que possuem crescimento acelerado;
- c) Testar os demais artefatos da contabilidade gerencial abordados por outros autores, aplicando outras variáveis como idade da empresa e cultura organizacional.

Referências

- Adizes, I. (1979). Organizational passages: Diagnosing and treating life cycle problems in organizations. *Organizational Dynamics*, 8(1), 3-24.
- Adizes, I. (2001). *Os ciclos de vida das organizações: Como e por que as empresas crescem e morrem e o que fazer a respeito* (3a ed.). São Paulo: Pioneira.
- Aguiar, A. B., Pace, E. S. U., & Frezatti, F. (2009). Análise do Inter-relacionamento das Dimensões da Estrutura de Sistemas de Controle Gerencial: Um Estudo Piloto. *RAC-Eletrônica*, 3(1), p.1-25.
- Aldrich, H. (2004). *Organizations evolving*. London: Sage Publications.
- Amor, D. (2000). *A revolução do E-business*. São Paulo: Makron Books.
- Antonovz, T., Panucci, L., Filho, & Espejo, M. M. S. B. (2010). Nível de aderência dos artefatos de contabilidade gerencial sob a perspectiva do ciclo de vida organizacional: Um estudo de caso. *Enfoque: Reflexão Contábil*, 29(2), 40-52.
- Argandona, A. (2003). The new economy: Ethical issues. *Journal of Business Ethics*, 44(1), 3-22.
- Atkinson, A. A., Banker, R. D., Kaplan, R. S., & Young, S. M. (2000). *Contabilidade gerencial* (A. O. M. Du Chenoy Castro, Trad.). São Paulo: Atlas.
- Audretsch, D. B., & Thurik, A. R. (2001). What's new about the new economy? Sources of growth in the managed and entrepreneurial economies. *Industrial and Corporate Change*, 10(1), 267-315.
- Auzair, S. M., & Langfield-Smith, K. (2005). The effect of service process type, business strategy and life cycle stage on bureaucratic MCS in service organizations. *Management Accounting Research*, 16(4), 399-421.
- Bain & Company (2015). *Management tools 2015: An executive's guide*. Recuperado de http://www.bain.com/Images/BAIN_GUIDE_management_tools_2015_executives_guide.pdf
- Bain & Company (2015a). *Management tools & trends 2015*. Recuperado de http://www.bain.com/Images/BAIN_BRIEF_management_tools_2015.pdf
- Balarine, O. F. O. (2002). Tecnologia da informação como vantagem competitiva. *RAE-Eletrônica*, 1(1), 1-11.
- Beuren, I. M., & Pereira, A. M. (2013). Análise de artigos que relacionam ciclo de vida organizacional com controles de gestão. *RAI - Revista de Administração e Inovação*, 10(2), 123-143.
- Beuren, I. M., & Rengel, S. (2012). Uso dos atributos da contabilidade gerencial propostos por Moores e Yuen (2001) em empresas de um segmento industrial de Santa Catarina. *Revista Brasileira de Gestão de Negócios*, 14(45), 453-479.

- Beuren, I. M., Rengel, S., & Rodrigues, M. M., Junior (2015). Relação dos atributos da contabilidade gerencial com os estágios do ciclo de vida organizacional. *Innovar*, 25(57), 63-78.
- Beuren, I. M., Utzig, M. J. S., & Kloeppe, N. R. (2013). Impacto da integração do sistema de controle gerencial na eficácia da controladoria: Um estudo nas empresas do setor elétrico da BM&FBOVESPA. *Revista Eletrônica de Ciência Administrativa*, 12(3), 272-286.
- Burton-Jones, A. (1999). *Knowledge capitalism: Business work and learning in the new economy*. London: Oxford University Press.
- Carvalho, K. L., Saraiva, A. F., Junior, Frezatti, F., & Costa, R. P. (2010). A contribuição das teorias do ciclo de vida organizacional para a pesquisa em contabilidade gerencial. *RAM - Revista de Administração Mackenzie*, 11(4), 98-130.
- Castells, M. (1996). *The rise of the network society: The information age - economy, society and culture* (Vol. 3). Oxford, UK: Blackwell.
- Catelli, A. (2001). *Controladoria: Uma abordagem da gestão econômica — GECON* (2a ed.). São Paulo: Atlas.
- Catelli, A., & Santos, E. S. (2001). Gestão econômica das empresas na nova economia. *Contabilidade Vista & Revista*, 12(1), 79-102.
- Cervo, A. L., & Bervian, P. A. (1996). *Metodologia científica* (4a ed.) São Paulo: Makron Books.
- Chandler, A. D. (1962). *Strategy and Structure: Chapters in the history of the industrial enterprise*. Cambridge, MA: MIT Press.
- Clarkson, M. B. E. (1995). A stakeholder framework for analyzing and evaluating corporate social performance. *The Academy of Management Review*, 30(1), 92-117.
- Collis, J., & Hussey, R. (2005). *Pesquisa em Administração: Um guia prático para alunos de graduação e pós-graduação* (2a ed.). Porto Alegre: Bookman.
- Correia, R. B. (2010). *Ciclo de vida organizacional e instrumentos de gestão: Uma investigação nas empresas baianas* (Dissertação de Mestrado), Universidade Federal da Bahia, Salvador, BA, Brasil.
- Correia, R. B., Gomes, S. M. S., Bruni, A. L., & Albuquerque, K. S. L. S. (2011). Um estudo empírico sobre ciclo de vida e estágios organizacionais. 11º Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, *Anais...* São Paulo, SP, Brasil.
- Costa, G. S., & Boente, D. R. (2012). Análise do perfil da produção científica sobre ciclo de vida no período de 2000 a 2011. *Revista Ambiente Contábil*, 4(1), 106-119.
- Cunha, P. R., Klann, R. C., & Lavarda, C. E. F. (2013). Ciclo de vida organizacional e controle gerencial: Uma análise dos artigos em periódicos internacionais de contabilidade. *Revista de Gestão, Finanças e Contabilidade*, 3(3), 170- 186.
- Davila, T. (2005). An exploratory study on the emergence of management control systems:

Formalizing human resources in small growing firms. *Accounting, Organizations & Society*, 30(3), 222-248.

Drake, K. (2013). Does firm life cycle explain the relation between book-tax differences and earnings persistence? *Proceedings of the American Taxation Association Midyear Meeting: Research Forum*. San Diego, CA, USA, 25.

eMarketer (2015). *Worldwide retail ecommerce: The eMarketer forecast for 2016*. Retrieved from <http://www.emarketer.com/corporate/coverage#/results/1259>

e-Bit (2016). *Relatório webshoppers* (33a ed.). Recuperado de http://img.ebit.com.br/webshoppers/pdf/33_webshoppers.pdf

Farias, S. A., Kovacs, M. H., & Silva, J. M. (2008). Comportamento do consumidor *on-line*: A perspectiva da teoria do fluxo. *Revista Brasileira de Gestão de Negócios*, 10(26), 27-44.

Ferreira, A., & Otley, D. (2006). The design and use of management control systems: An extended framework for analysis. *Proceedings of the American Accounting Association Annual Meeting*, Washington, DC.

Fransman, M. (2002). *Telecoms in the internet age: From boom to bust to...?* New York: Oxford University Press.

Frezatti, F., Guerreiro, R., Aguiar, B., & Gouvêa, M. A. (2007). Análise do relacionamento entre a contabilidade gerencial e o processo de planejamento das organizações brasileiras. *Revista de Administração Contemporânea*, 11(2a ed. esp.), 33-54.

Frezatti, F., Relvas, T., Nascimento, A., Junqueira, E., & Bido, D. (2010). Perfil de planejamento e ciclo de vida organizacional nas empresas brasileiras. *Revista de Administração*, 45(4), 383-399.

Garrison, R. H., & Noreen, E. W. (2001). *Contabilidade gerencial* (9a ed.) Rio de Janeiro: LTC.

Granlund, M., & Taipaleenmäki, J. (2005). Management control and controllership in new economy firms: A life cycle perspective. *Management Accounting Research*, 16(1), 21-57.

Grapeggia, M. (2008) *Habilidades empreendedoras à luz do ciclo de vida organizacional* (Tese de Doutorado). Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, Brasil.

Greiner, L. E. (1972). Evolution and revolution as organizations grow. *Harvard Business Review*, 50(4), 37-46.

Guerreiro, R., Frezatti, F., & Casado, T. (2006). Em busca de um melhor entendimento da contabilidade gerencial através da integração de conceitos da psicologia, cultura organizacional e teoria institucional. *Revista Contabilidade & Finanças*, 17(42), 7-22.

Guerreiro, R., Cornachione, E. B., Junior, & Soutes, D. O. (2011). Empresas que se destacam pela qualidade das informações a seus usuários externos também se destacam pela

- utilização de artefatos modernos de contabilidade gerencial? *Revista Contabilidade & Finanças*, 22(55), 88-113.
- Hanks, S. H., & Chandler, G. (1994). Patterns of functional specialization in emerging high tech firms. *Journal of Small Business Management*, 32(2), 23-36.
- Hong, Y. C. (2006). *Contabilidade gerencial: Novas práticas contábeis para a gestão de negócios*. São Paulo: Pearson Prentice Hall.
- Hornigren, C. T. (1985). *Introdução à contabilidade gerencial*. Rio de Janeiro: Prentice-Hall do Brasil.
- Hornigren, C. T., Sundem, G. L., & Stratton, W. O. (2004). *Contabilidade gerencial* (12a ed.). São Paulo: Pearson Prentice Hall.
- International Federation of Accountants (1998). *International Management Accounting Practice 1* (IMAP 1). Recuperado de <https://www.ifac.org/>.
- Johnson, H. T., & Kaplan, R. S. (1993). *Contabilidade Gerencial: A restauração da relevância da contabilidade nas empresas*. Rio de Janeiro: Campus.
- Kallunki, J., & Silvola, H. (2008). The effect of organizational life cycle stage on the use of activity-based costing. *Management Accounting Research*, 19(1), 62-79.
- Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (1997). *A estratégia em ação: Balanced scorecard* (21 ed.). Rio de Janeiro: Elsevier Editora Ltda.
- Kayo, E. K., Kimura, H., Martin, D. M. L., & Nakamura, W. T. (2006). Ativos intangíveis, ciclo de vida e criação de valor. *Revista de Administração Contemporânea*, 10(3), 73-90.
- Kotler, P. (2005). *Marketing essencial*. São Paulo: Pearson Prentice Hall.
- Leal, K. A. F., & Rolt, C. R. (2013). Impacto para a adoção de documento eletrônico seguro nas transações de compras eletrônicas. *TAC - Tecnologias de Administração e Contabilidade*, 3(2), 95-109.
- Lester, D. L., Parnell, J. A., & Carraher, S. (2003). Organizational life cycle: A five-stage empirical scale. *International Journal of Organizational Analysis*, 11(4), 339-354.
- Martins, G. A. (2006). *Estudo de caso: Uma estratégia de pesquisa*. São Paulo: Atlas.
- Mause, G. (2015). *Ex-pedreiro fatura R\$ 300 milhões com loja virtual de ar-condicionado*. Recuperado de <http://economia.ig.com.br/2015-12-07/ex-pedreiro-fatura-r-300-milhoes-com-loja-virtual-de-ar-condicionado.html>
- Maya, P. C. C., & Otero, W. R. M. (2002). Perspectiva do comércio eletrônico na internet. *Revista de Ciências da Administração*, 4(7), 29-38.
- Meghiorini, E., Rodrigues, R. N., & Pereira, A. C. (2011). Contabilidade gerencial. In C. Parisi, & E. Meghiorini (Orgs.). *Introdução à contabilidade gerencial* (pp. 1-13). São Paulo: Atlas.

- Miller, D. (1986). Configurations of strategy and structure: Towards a synthesis. *Strategic Management Journal*, 7(3), 233-249.
- Miller, D., & Friesen, P. H. (1983). Successful and unsuccessful phases of the corporate life cycle. *Organization Studies*, 4(4), 339-356.
- Miller, D., & Friesen, P. H. (1984). A longitudinal study of the corporate life cycle. *Management Science*, 30(10), 161-1183.
- Moore, K., & Yuen, S. (2001). Management accounting systems and organizational configuration: A life-cycle perspective. *Accounting, Organizations and Society*, 26(4), 351-389.
- Morais, O. O., Coelho, A. C. D., & Holanda, A. P. (2014). Artefatos de contabilidade gerencial e maximização do valor em firmas brasileiras. *Revista Contabilidade e Controladoria*, 6(2), 128-146.
- Necyk, G. A. (2008). *O desenvolvimento da contabilidade gerencial nas empresas: Uma perspectiva de ciclo de vida* (Dissertação de Mestrado). Universidade de São Paulo, São Paulo, Brasil.
- Paiva, R. P. (2011). *Relação entre estágios de maturidade da gestão logística, ciclo de vida organizacional e utilização de artefatos de controle gerencial* (Dissertação de Mestrado). Universidade de São Paulo, São Paulo, Brasil.
- Pereira, C. A. (1999). Controladoria. In A. Catelli (Coord.). *Controladoria: Uma abordagem da gestão econômica – GECON* (pp. 196-267). São Paulo: Atlas.
- Prudencio, C. (2012). *O processo de gestão e controle dos fluxos de caixa em um banco brasileiro: Uma análise à luz da abordagem do ciclo de vida organizacional* (Tese de Doutorado). Universidade de São Paulo, São Paulo.
- Quinn, R. E., & Cameron, K. (1983). Organizational life cycles and shifting criteria of effectiveness: Some preliminary evidence. *Management Science*, 29(1), 33-51.
- Raupp, F. M., Martins, S. J., & Beuren, I. M. (2006). Utilização de controles de gestão nas maiores indústrias catarinenses. *Revista Contabilidade & Finanças*, 17(40), 120-132.
- Rezende, A. J., Guerreiro, R., & Dalmácio, F. Z. (2012). Uma análise do processo de desinstitucionalização de práticas contábeis de correção monetária em empresas brasileiras. *Revista Contabilidade & Finanças*, 23(58), 33-51.
- Russo, P. T. (2015). *O comportamento do uso de práticas de contabilidade gerencial sob a ótica institucional* (Tese de Doutorado). Universidade de São Paulo, São Paulo, Brasil.
- Sacol, A. Z. (2005). *A teoria da hospitalidade e o processo de adoção de tecnologias de informação móveis e sem fio* (Tese de Doutorado). Universidade de São Paulo, São Paulo, Brasil.
- Santos, V., Bennert, P., Figueiredo, G. H., & Beuren, I. M. (2014). Instrumentos da contabilidade gerencial utilizados pelas micro, pequenas e médias empresas: Estudo em uma prestadora de serviços contábeis e seus respectivos clientes. 21º Congresso

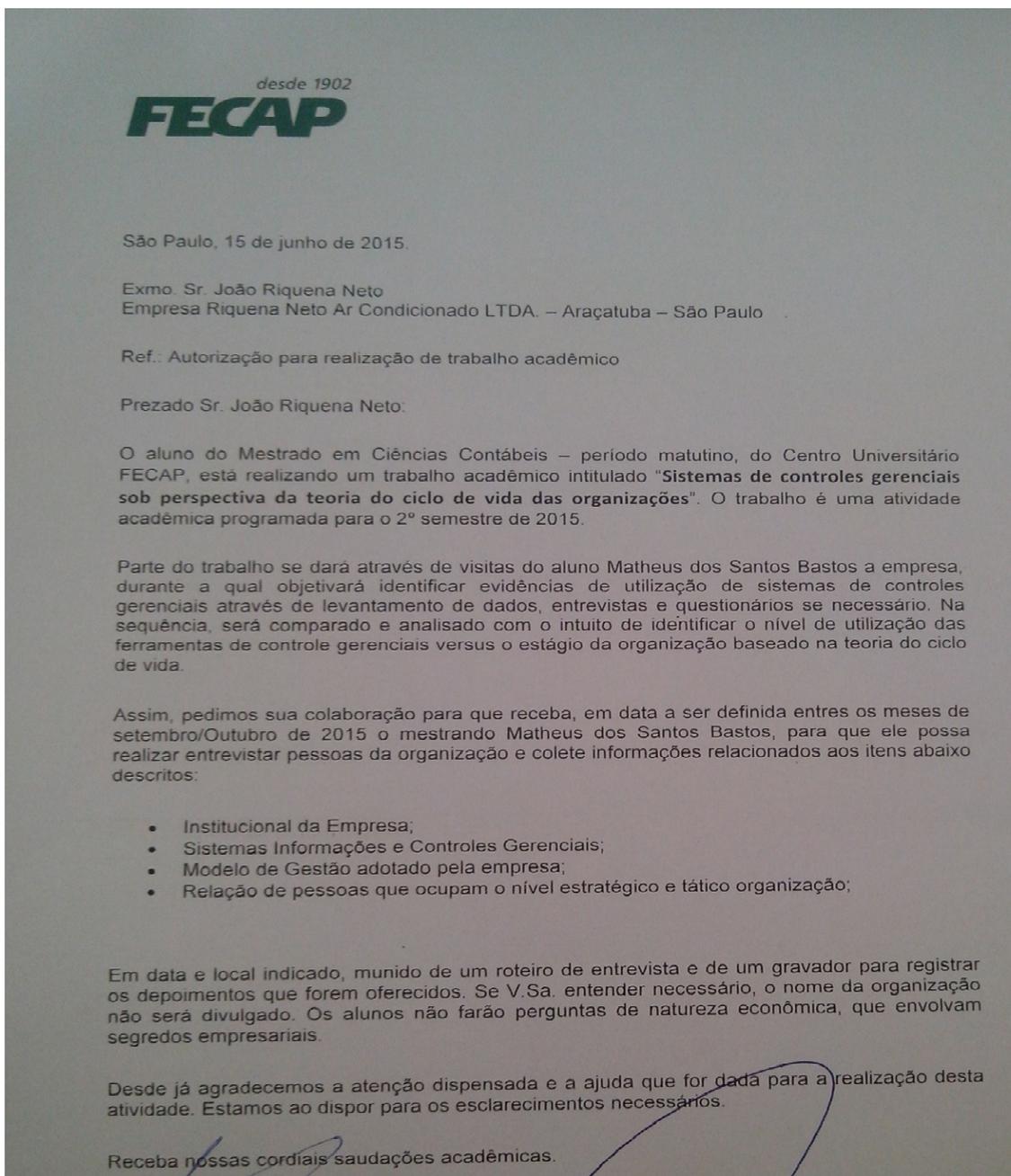
Brasileiro de Custos, *Anais...* Natal, RN, Brasil.

- Scapens, R. W., & Arnold, J. (1986). Economics and management accounting research. In M. Bromwich, & A. G. Hopwood (Orgs.). *Research and Current Issues in Management Accounting*. London: Pitman.
- Silva, M. Z., Cecon, B., & Marques, L. (2016). Relação entre os artefatos de contabilidade gerencial e o Ciclo de Vida Organizacional de Empresas do Setor de Consumo Cíclico. 16º Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, *Anais...* São Paulo.
- Silvola, H. (2008) Design of MACS in growth and revival stages of the organizational life-cycle. *Qualitative Research in Accounting & Management*, 5(1), 27– 47.
- Simons, R. (1995). *Levers of control*. Boston: Harvard Business School Press.
- Soutes, D. O. (2006). *Uma investigação do uso de artefatos da contabilidade gerencial por empresas brasileiras* (Dissertação de Mestrado). Universidade de São Paulo, São Paulo, Brasil.
- Soutes, D. O., & De Zen, M. J. C. M. (2005). Estágios evolutivos da contabilidade gerencial em empresas brasileiras. 5º Congresso USP de Contabilidade e Controladoria, *Anais...* São Paulo, Brasil.
- Sulaiman, M., Ahamad, N. N., & Aalwi, N. (2004). Management accounting practices in selected Asian countries: A review of the literature. *Managerial Auditing Journal*, 19(4), 493-508.
- Souza, B. C., Neczyk, G., & Frezatti, F. (2008). Ciclo de vida das organizações. *Revista Enfoque: Reflexão Contábil*, 27(1), 9-22.
- Teixeira, A. J. C., Gonzaga, R. P., Santos, A. V. S. M., & Nossa, V. (2011). A utilização de ferramentas de contabilidade gerencial nas empresas do Estado do Espírito Santo. *Brazilian Business Review*, 8(3), 108-127.
- Trepper, C. (2000). *Estratégias de e-commerce*. Rio de Janeiro: Campus.
- Valeriano, C. E. B. (2012). *Ciclo de vida organizacional e artefatos de contabilidade gerencial: Uma investigação nas 250 pequenas e médias empresas que mais cresceram no Brasil entre 2008 e 2010* (Dissertação de Mestrado). Universidade de São Paulo, São Paulo.
- Victor, B., & Boynton, A. C. (1998). *Invented Here: Maximizing Your Organization's Internal Growth and Profitability*. Boston, MA: Harvard Business School Press.
- Warren, C. S., Reeve, J. M., & Fess, P. E. (2001). *Contabilidade gerencial* (6a ed.) (A. O. M. Du Chenoy Castro, Trad.). São Paulo: Pioneira Thomson Learning.
- Wigand, R., Picot, A., & Reichwald, R. (1999). *Information, organization and management: Expanding markets and corporative boundaries*. West Sussex, England: John Wiley & Sons.
- World Stats. *Uso da internet e estatísticas populacionais para a América do Sul*. Recuperado

de <http://www.internetworldstats.com/stats15.htm>

Yin, R. K. (2010). *Estudo de caso: Planejamento e métodos* (4a ed.). (A. Thorell, Trad.). Porto Alegre: Bookman.

Apêndice A - Autorização da Pesquisa



Apêndice B – Relação de Documentos e Entrevistas

TIPO	Descrição
Gravação	Entrevista realizada com o sócio fundador
Gravação	Entrevista realizada com o Diretor de Operações
Arquivo Eletrônico	Demonstrativo contábil auditado 2011 e 2012
Arquivo Eletrônico	Demonstrativo contábil auditado 2012 e 2013
Arquivo Eletrônico	Demonstrativo contábil auditado 2013 e 2014
Arquivo Eletrônico	Demonstrativo contábil auditado 2014 e 2015
Arquivo Eletrônico	Carta Diretriz Orçamento 2016 Central Ar
Arquivo Eletrônico	Book de Metas Organizacionais 2015 e 2016
Arquivo Eletrônico	Indicador de quantidade de colaboradores
Arquivo Eletrônico	Instrumento particular de constituição de empresa sociedade limitada
Arquivo Eletrônico	Relação de colaboradores elegíveis para a pesquisa
Arquivo Eletrônico	Indicador de <i>Turnover</i>
Arquivo Eletrônico	Comunicado corporativo da realização da pesquisa
Arquivo Eletrônico	Calendário Corporativo 2015
Arquivo Eletrônico	Calendário Corporativo 2016
Arquivo Eletrônico	Divulgação da nova marca e Missão, Visão, Valores e Pilares revisados 2016
Arquivo Eletrônico	Apresentação diretrizes e estratégias orçamentárias 2015
Arquivo Eletrônico	Apresentação diretrizes e estratégias orçamentárias 2016
Arquivo Eletrônico	Cronograma Orçamento 2016
Arquivo Eletrônico	Alinhamento estratégico 2013

Apêndice C - Questionário Completo

ADERÊNCIA DOS ARTEFATOS DA CONTABILIDADE GERENCIAL SOB PERSPECTIVA DA TEORIA DO CICLO DE VIDA DAS ORGANIZAÇÕES: UM ESTUDO DE CASO EM UMA EMPRESA QUE APRESENTOU UM CRESCIMENTO ACELERADO

Informações direcionadas ao respondente

O presente questionário tem como objetivo identificar as práticas de contabilidade gerencial utilizadas e o estágio de ciclo de vida em que a empresa se encontra, baseado nos modelos teóricos. As informações obtidas neste questionário serão utilizadas única e exclusivamente para fins acadêmicos.

O responsável pela pesquisa se compromete, dentro dos critérios éticos, tratar as respostas com a confidencialidade exigida por uma pesquisa acadêmica.

Ao final deste questionário você poderá optar por receber a pesquisa finalizada com todo seu conteúdo, permitindo assim a análise e identificação de oportunidades a partir dos resultados obtidos.

***Obrigatório**

Grupo 1 - Classificação dos respondentes

1. Nome: *

.....

2. Sexo: *

Marque todas que se aplicam.

- Feminino
 Masculino

3. Idade: *

Marcar apenas uma oval.

- De 0 a 20 anos
 De 21 a 30 anos
 De 31 a 40 anos
 Acima de 40 anos

4. Nível de formação: *

Marque todas que se aplicam.

- Ensino médio
 Graduação
 Pós Graduação Latu Senso (Ex MBA e Especialização)
 Pós Graduação Stricto Senso (Ex Mestrado e Doutorado)

40. A empresa utiliza o orçamento baseado em atividades. *

Marcar apenas uma oval.

0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
<input type="radio"/>										

41. A empresa utiliza o custeio baseado em atividades (ABC). *

Marcar apenas uma oval.

0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
<input type="radio"/>										

42. A empresa utiliza o custeio alvo (target costing) para determinação dos custos dos produtos. *

Marcar apenas uma oval.

0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
<input type="radio"/>										

43. A empresa calcula rentabilidade por cliente, canal de distribuição, região entre outros. *

Marcar apenas uma oval.

0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
<input type="radio"/>										

44. A empresa utiliza Economic Value Added (EVA) para avaliar o seu desempenho econômico? *

Marcar apenas uma oval.

0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
<input type="radio"/>										

45. A empresa realiza uma análise do ciclo de vida dos produtos? *

Marcar apenas uma oval.

0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
<input type="radio"/>										

46. A empresa acompanha alguns de seus indicadores com os de outras empresas de outros setores (benchmarking)? *

Marcar apenas uma oval.

0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
<input type="radio"/>										

Parabéns você finalizou a sua pesquisa!

Apêndice D - Respostas Consolidadas do Questionário Relacionadas ao Ciclo de Vida e Artefatos da Contabilidade Gerencial

Grupo	Grupo 2 - O objetivo nesta seção é identificar através da sua percepção o estágio atual do ciclo de vida da organização.	Estágio do Ciclo de Vida	Média Geral	Média Diretores	Média Gerentes
Ambiente	Q10 Nossa empresa é pequena, tanto em tamanho quanto em comparação com nossos concorrentes.	Existência	3,0	5,3	2,4
	Q11 Como uma empresa, nós somos maiores do que a maioria de nossos concorrentes, mas não tão grandes como poderíamos ser.	Sucesso	7,9	7,0	8,1
	Q12 Somos uma grande empresa, com um grande conselho de diretores e acionistas.	Reativação	2,3	2,3	2,3
Modelo de decisão	Q13 O processo decisório é centralizado no topo da organização e não é considerado muito complexo.	Declínio	6,6	8,0	6,3
	Q14 A maioria das decisões da nossa empresa é tomada por um grupo de gestores que empregam algumas análises sistemáticas, mas que não são suficientemente ousadas.	Sobrevivência	4,4	3,5	4,6
	Q15 A maioria das decisões da nossa empresa é tomada por gerentes, força tarefa, e equipes de projetos que tentam promover o crescimento através da participação.	Reativação	4,2	3,3	4,4
Estrutura Organizacional	Q16 Estrutura organizacional de nossa empresa poderia ser descrita como simples.	Existência	6,4	7,3	6,2
	Q17 Nossa estrutura é departamental e funcional e se tornou muito formal	Sucesso	6,0	4,5	6,3
	Q18 A estrutura de trabalho em nossa empresa é divisional ou matricial, com sistemas de controle altamente sofisticados.	Reativação	3,6	3,3	3,6
	Q19 Nossa estrutura é centralizada, com apenas alguns sistemas de controle.	Declínio	6,7	5,8	6,9
	Q20 Na nossa organização, há certo nível de especialização (Contadores possivelmente engenheiros, por exemplo) e estamos de alguma forma nos tornando diferenciados.	Sobrevivência	7,2	7,0	7,3
Processamento de informações	Q21 O processamento de informação pode ser melhor descrito como sendo simples, muitas vezes informal.	Existência	5,0	3,5	5,4

	Q22	O processamento de informações monitora o desempenho e facilita a comunicação entre os departamentos.	Sobrevivência	5,5	5,0	5,6
	Q23	O processamento de informações é sofisticado e necessário para gerar uma produção eficiente e lucratividade adequada.	Sucesso	4,8	5,3	4,7
	Q24	O processamento de informação é bastante complexo, utilizado para coordenar diversas atividades e para melhor servir o mercado.	Reativação	4,8	4,3	4,9
	Q25	O processamento de informação não é muito sofisticado, mas altamente necessário.	Declínio	6,6	6,5	6,6
	Q26	O processamento de informação não é utilizado de maneira plena.	Declínio	6,5	6,8	6,4
Distribuição de poder	Q27	O poder em nossa empresa está concentrado principalmente nas mãos do fundador.	Existência	9,5	9,0	9,6
	Q28	O poder na nossa empresa está dividido entre um grupo composto por vários proprietários/investidores.	Sobrevivência	0,5	1,5	0,2
	Q29	O poder de decisão em nossa empresa está distribuído entre um grande número de acionistas.	Sucesso	0,6	1,8	0,3

Grupo 3 - Artefatos da contabilidade gerencial, O Objetivo desta seção é identificar o nível de utilização dos artefatos da contabilidade gerencial segundo a sua percepção.		Geral		Diretores		Gerentes	
		Média	Desvio Padrão	Média	Desvio padrão	Média	Desvio Padrão
Q30	Os gestores utilizam o planejamento estratégico para direcionamento da organização?	7,5	2,3	5,8	0,8	7,9	2,5
Q31	Os Gestores utilizam orçamento (Budget) como base para tomada de decisão?	7,5	2,4	6,3	2,5	7,8	2,1
Q32	A empresa utiliza técnicas tradicionais de custeio para tomada de decisão?	7,3	1,3	7,3	0,4	7,3	1,4
Q33	São realizadas análises de variações orçamentárias ?	6,9	1,8	5,0	1,1	7,3	1,7
Q34	São realizadas análises de rentabilidade por produtos ?	6,6	2,6	5,8	1,5	6,8	2,7
Q35	A análise do lucro residual é utilizada para mensurar o retorno mínimo dos ativos operacionais?	6,4	2,5	5,8	0,7	6,6	2,6
Q36	Os gestores utilizam painéis de indicadores (tableau de Board) na gestão de suas áreas?	6,1	2,3	4,0	1,5	6,6	2,4
Q37	São utilizados indicadores que expressam o retorno sobre os investimentos ?	5,9	2,5	6,5	1,5	5,7	2,6

Q38	O <i>Balanced Scorecard</i> é utilizado para monitoramento do desempenho da empresa?	5,9	2,8	7,0	0,9	5,6	2,7
Q39	Na resolução de problemas são utilizadas técnicas de pesquisa operacional ?	5,4	2,3	4,3	1,1	5,7	2,5
Q40	A empresa utiliza o orçamento baseado em atividades ?	5,1	2,0	3,5	1,6	5,5	1,8
Q41	A empresa utiliza o custeio baseado em atividades (ABC) ?	5,1	2,5	5,5	1,9	4,9	2,6
Q42	A empresa utiliza o custeio alvo (target costing) para determinação dos custos dos produtos?	4,8	2,5	4,3	2,9	4,9	2,4
Q43	A empresa calcula rentabilidade por cliente , canal de distribuição, região entre outros?	4,7	2,8	3,8	2,6	4,9	2,8
Q44	A empresa realiza uma análise do ciclo de vida dos produtos ?	3,4	2,5	2,8	2,9	3,5	2,3
Q45	A empresa utiliza Economic Value Added (EVA) para avaliar o seu desempenho econômico?	3,1	2,5	0,5	2,2	3,8	2,5
Q46	A empresa acompanha alguns de seus indicadores com os de outras empresas de outros setores (benchmarking)?	3,0	2,8	2,3	2,1	3,1	2,9

Anexo A - Estrutura Organizacional

