

ESTÁGIO DO CICLO DE VIDA ORGANIZACIONAL E O USO DE ATRIBUTOS DA CONTABILIDADE GERENCIAL EM EMPRESAS PRESTADORAS DE SERVIÇOS DA CIDADE DE NATAL NO RIO GRANDE DO NORTE

Yara Magaly Albano Soares
Universidade Federal da Paraíba
E-mail: yaramagaly@yahoo.com.br

Josicarla Soares Santiago
Universidade Federal da Paraíba
E-mail: josicarla.santiago@gmail.com

Renata Paes de Barros Câmara
Universidade Federal da Paraíba
E-mail: rpbcamara@gmail.com

Linha Temática: Controladoria no Setor Privado

RESUMO

Esta pesquisa teve como objetivo identificar o uso dos atributos da contabilidade gerencial nos estágios de ciclo de vida das empresas de serviços clientes de um escritório de contabilidade em Natal no Rio Grande do Norte. Utilizou para determinar os ciclos de vida das organizações o estudo de Lester, Parnell e Carraher (2003) e para os atributos gerenciais as variáveis determinadas pelo modelo de Moores e Yuen (2001) e Necyk (2008). O trabalho de pesquisa teve como base os estudos de Beuren, Rengel e Rodrigues Júnior (2015). Trata-se de uma pesquisa descritiva e com abordagem quantitativa e utilizou como técnica estatística a análise multivariada com ênfase na análise de componentes principal. Seus principais achados foram que as variáveis mais presentes nos estágios dos ciclos de vida das empresas pesquisadas se referem à agregação e integração voltados para tempestividade das informações. E na seleção de informações, orçamentos e planejamento a longo prazo são as variáveis dos atributos da contabilidade mais usados nos estágios dos ciclos de vida das organizações.

Palavras-chave: Ciclo de Vida Organizacional; Atributos da Contabilidade Gerencial; Estágio.

1. INTRODUÇÃO

As organizações, independente do seu porte ou da área que atuam na economia, indústria, comércio, serviço e até mesmo no terceiro setor, nascem, e tentam se adaptar ao ambiente, conduzindo suas atividades da melhor forma possível durante sua existência até sua morte.

Esse tempo de existência de cada organização, segundo Macedo (2008, p. 14), “depende principalmente do meio e do contexto em que ela está inserida, da capacidade de

seus dirigentes e, acima de tudo, da eficácia com que é feita a transição de liderança quando se faz necessária”.

Rego et al., (2003) diz que o declínio das organizações é provocado pela falta de adaptação ao seu meio e por avaliações distorcidas de cenários futuros. Já Geus (2005), em 30 organizações consideradas longevas, identificou quatro traços comuns: o conservadorismo nas finanças, as mudanças percebidas no mundo e no seu contexto econômico, a coesão e identidade corporativa e por fim, um grupo de gerentes condescendentes. O que pode caracterizar também aqui, com esse último traço, o uso de atributos da contabilidade gerencial, pois segundo Necyk (2008), como a contabilidade gerencial não está voltada para marcos regulatórios, os gerentes têm mais liberdades de refletir, implantar e gerenciar soluções para o controle patrimonial.

O importante é que o ciclo de vida seja saudável, e sua morte seja a mais longa possível. Essa longevidade, de acordo com pesquisas realizadas sobre o tema, quanto mais idade ou expectativa da duração de vida a empresa tem, provavelmente vai sendo melhor seu desempenho organizacional, pois já passaram por algum contratempo em algum momento da vida e conseguiram superá-lo de forma satisfatória (SILVA; JESUS; MELO, 2010; VENTUROLI, 2004; FLECK, 2009).

Manter a vida de uma organização proveitosa, apresentando resultados econômicos satisfatório para seus acionistas, é se valer também do uso de estratégias, artifícios e planejamento, entre outras tantas técnicas agraciadas pela contabilidade, administração e economia. Essas técnicas poderão ajudar na percepção de alterações no decorrer do tempo e do ciclo de vida das organizações. O importante dessa percepção é justamente tentar superar de forma saudável cada etapa do ciclo de vida proporcionando a consolidação da organização no mercado (LEZANA, 1996).

Entre essas técnicas, existem os atributos que a contabilidade gerencial elenca, que podem seguir como estratégia, melhoria de gestão e identificação de outras informações para solidificação do negócio. Estudos anteriores, como o de Rego et al., (2003), diz que a baixa diversificação e deficiências gerenciais são colocadas entre as causas de decadências nas organizações. Frezatti et al., (2010) enfatizam a importância do ciclo de vida das organizações aos controles gerenciais, quando afirmam que este processo ajuda a enfatizar e dá destaques a processos decisórios.

O estudo justifica-se pela relevância de averiguar a utilidade dos atributos da contabilidade gerencial proposto por Moores e Yuen (2001), no processo de identificação do estágio do ciclo de vida das organizações, sugerido por Lester, Parnell e Carraher (2003). Sinalizando nesse contexto, aspectos gerenciais que podem caracterizar cada estágio. E, identificar as ferramentas gerenciais através de seus atributos, é uma forte aliada para gerir os recursos econômicos de uma empresa nos seus estágios do ciclo de vida da organização (CVO). Nesse contexto, busca-se preencher a lacuna destacada por Frezatti et al (2010), quando afirmam que os estudos sobre os ciclos de vida das organizações no Brasil são apenas de identificação dos estágios e não um aprofundamento mais consistente das características que identifique artefatos ou atributos gerenciais presentes nos ciclos de vida das organizações.

Esta pesquisa teve, portanto, como objetivo, identificar o uso dos atributos da contabilidade gerencial nos estágios de ciclo de vida das empresas de serviços.

2 REFERENCIAL TEORICO

2.1 Ciclos de Vida Organizacional

Os ciclos de vida das empresas e a classificação de suas etapas que vão do seu nascimento à morte (ou declínio), são marcados por fases que sinalizam características organizacionais, como adaptação a contingências, estilos e estruturas de gestão (MILLER; FRIESEN, 1984).

O estudo seminal sobre Ciclo de vida organizacional é de autoria de Alfred Chandler de 1962, no qual ele conseguiu identificar um padrão seguido na aquisição e uso dos recursos em quatro empresas (indústrias) investigadas nos Estados Unidos. Nesse estudo, Chandler identifica quatro fases que uma empresa apresenta em relação à aquisição e uso dos recursos. Dando início assim, ao ciclo de vida organizacional, o qual depende do acúmulo, racionalização, expansão e ampliação do uso de recursos para poder atender as mudanças que o meio ambiente impõe (Carvalho et al., 2010).

A Figura 1, apresenta as fases do ciclo de vida organizacional destacadas por Chandler (1962).

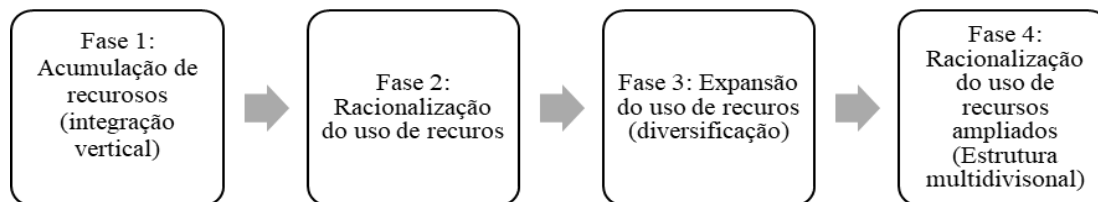


Figura 1 - Fases da aquisição e uso de recursos nas empresas industriais dos estados unidos de acordo com o estudo de Chandler (1962)

Fonte: Carvalho et al., (2010)

O uso de forma eficiente desses recursos tende a deixar uma empresa com uma vida mais longeva possível. Pois, possivelmente terá menos dificuldade em gerar rentabilidade para a empresa.

Mais tarde, surgiram outros estudos que vieram a complementar o clássico estudo de Chandler, sendo testados e apresentados pela literatura, tendo destaque, o estudo de Chanon (1973); Rumelt (1974); Kimberly e Miles (1980), Tichy (1980), Mintzberg (1989), entre outros (BEUREN; RENGEL; HEIN, 2012; CARVALHO et al., 2010).

Os estudos sobre os ciclos de vida organizacionais, apontam como as organizações se comportam ou se desenvolvem ao longo do tempo, apresentando características previsíveis em cada estágio de sua vida. São encontrados um número relativo de modelos que tentam compactar e generalizar estas características de acordo com o estágio de vida que a empresa se encontra (SOUZA; NECYK; FREZATTI, 2008; OLIVEIRA; ESCRIVÃO FILHO, 2009).

Nos anos 80, o modelo de Miller e Friesen (1983,1984), teve destaque, pois, além de estabelecer um sumário do ciclo de vida das organizações, agrupou cada fase (nascimento, crescimento, maturidade, renascimento e declínio), com características específicas em cada um dos estágios.

De acordo com Souza, Necyk e Frezatti (2008), os estudos sobre os ciclos de vida das organizações diferiam em relação aos estágios e os atributos que caracterizavam cada estágio. Alguns desses estudos subdividiram os estágios dos ciclos de vida, outros ignoravam alguns dos estágios, mas, nenhum dos modelos conseguia prever ou caracterizar a fase do declínio ou morte. Ou seja, na visão de alguns autores, os ciclos de vida do nascimento a morte ou declínio existiam, pois, empresas são biofisiologicamente caracterizadas (QUINN; CAMERON,1983; MILLER; FRIESEN, 1984), porém, só poderiam ser previsivelmente caracterizadas, as fases do nascimento à maturidade (SOUZA; NECYK; FREZATTI, 2008).

Além de identificar a semelhança entre a vida de uma organização com conceitos biológicos, as empresas também apresentam características de desenvolvimento. Cada fase da vida das organizações tem essas semelhanças que podem identificar em que nível de desenvolvimento biológico está. Porém, alguns autores defendem que os ciclos de vida não necessariamente seguem uma sequência lógica tradicional (Nascimento – Crescimento – Maturidade – Renascimento e Morte). As organizações podem passar de um estágio para

outro. Ou uma empresa não necessariamente terá a mesma quantidade de estágios que outra do mesmo ramo terá.

Outro fator importante é que não existe um número fixo de estágios do ciclo de vida organizacional, esse número pode variar de três (Nascimento, Maturidade e Morte) a nove fases, as quais são entendidas desde sua concepção e gestação, a burocracia e morte (REYNOLDS; STOREY; WESTHEAD, (1994); ALDIZES, (1993); MARQUES, (1994); GERSICK et al., (1997); MACHADO-DA-SILVA; VIEIRA; DELLAGNELO (1998)).

Outros estudos apontam a importância de identificar não só a quantidade das fases do Ciclo de vida das organizações, mas, em qual estágio de vida as organizações se encontram, remetendo esses estudos à biofisiologia das empresas e sua necessidade de constantes mudanças, pois, os ambientes em que elas são inseridas são submetidos a mudanças e adaptações às contingências. Essa pesquisa optou por utilizar o modelo de Lester, Parnell e Carraher (2003). Os autores dividem os ciclos de vida organizacional em 5 fases e os caracterizam da forma demonstrada na Figura 2.

Estágio	Descrição
Nascimento	Conhecida como fase do nascimento, a existência é marcada pelo começo do desenvolvimento organizacional. O foco é a viabilidade, ou seja, um número suficiente de clientes que suporte a existência da organização. Geralmente a decisão é centralizada nas mãos de poucas ou até mesmo uma pessoa. Nesse estágio as organizações tendem a criar ou ordenar seu próprio ambiente
Crescimento	Quando as empresas passam para este ciclo, elas buscam crescer. Desenvolvem alguma formalização estrutural e estabelecem sua própria característica. Geralmente, nessa fase, são estabelecidas metas de crescimento para que a empresa garanta sua continuidade e competitividade. Algumas empresas prosperam o suficiente para entrar na fase três, assim como outras falham não conseguindo continuidade operacional.
Maturidade	Geralmente conhecida como fase da maturidade, a fase do sucesso representa uma estrutura organizacional formalizada pela burocracia e controle. As descrições de cargo, políticas e procedimentos e a hierarquia se tornam muito formais. Nessa fase as organizações passaram pelo crescimento, crescendo a um ponto que podem proteger tudo que conquistaram em vez de procurar novos mercados. O foco da administração de cúpula é o planejamento estratégico, enquanto que as operações diárias são executadas por gerentes medianos.
Declínio	Embora o ciclo de vida de uma empresa possa se encerrar em qualquer estágio, a fase do declínio pode iniciar seu falecimento. A fase de declínio é caracterizada por um momento em que a preocupação dos administradores com suas metas pessoais se sobrepõe às da organização. Em alguns casos, a inabilidade em conhecer as demandas em um estágio anterior conduziu a organização ao estágio de declínio com prejuízos e perda de mercado. O controle e a decisão voltam a ser centralizados nesse período.
Rejuvenescimento	A organização nesse estágio tem um desejo de voltar num tempo em que a colaboração e o trabalho em equipe faziam nascer criatividade e inovação. A decisão, nessa fase, é totalmente descentralizada e a estrutura matriz é muito utilizada. As necessidades dos clientes são colocadas à frente das dos sócios, mas estes ainda são encorajados a entrar na organização dado seu tamanho.

Figura 2 - Características dos estágios do modelo Lester, Parnell e Carraher (2003)

Fonte: Frezatti et al., (2010)

Observa-se na Figura 2, que o modelo proposto por Lester, Parnell e Carraher (2003) tem como base o sumário proposto por Miller e Friesen (1983 e 1984).

2.2 Atributos da Contabilidade Gerencial

De acordo com Beuren, Rengel e Rodrigues Júnior (2015), ainda existem poucas pesquisas que relacionam os ciclos de vida organizacional aos atributos da contabilidade gerencial. Os pesquisadores apontam que do período de 2001 a 2010 pouco mais de nove artigos foram publicados com a abordagem de ciclo de vida organizacional e atributos da

contabilidade gerencial no âmbito internacional. Com relação aos estudos realizados no Brasil, essas pesquisas chegam a oito.

Frezatti et al., (2010), diz que as pesquisas envolvendo os ciclos de vida organizacional são poucas e apontam uma considerável utilização dos artefatos de controle gerencial para empresas de grande porte. Estando as pesquisas voltadas para pequenas e médias empresas ainda incipientes.

Johnson e Kaplan (1993), dizem que a contabilidade gerencial e seus sistemas devem ser capazes de gerar informações que auxiliem ou proporcionem melhores decisões nas empresas para seus planejamentos, estratégias, comunicação, motivação e avaliação. Os autores ratificam a importância da contabilidade gerencial nos aspectos operacionais e estratégicos. Possuindo assim, atributos que possam ser melhorados e ajustados às empresas, produzindo informação para o controle e tomada de decisão, e conseqüentemente, aumentando sua longevidade.

Sendo assim, os atributos contêm características que relacionam aspectos quantitativos e qualitativos a produção de informação para controle e melhor tomada de decisão. O que pode remeter a reflexão de que os atributos existem, são disponíveis, porém, em alguns momentos não são usados como devido.

A *Australian Accounting Research Foundation*, sugere atributos que atendem dois eixos nos sistemas contábeis gerenciais: seleção de informações, os quais são ferramentas similares às trabalhadas na contabilidade financeira, focando qualidade, relevância e confiabilidade ao usuário da informação. E o outro grupo é a apresentação de informações, que devem conter características também, qualitativas, relevantes e de confiabilidade (MOORES; YUEN, 2001). Pois, as informações contábeis divulgadas conforme normas estabelecidas pelos órgãos reguladores, devem ser baseadas em aspectos quantitativos e qualitativos, fazendo com que seus diversos usuários consigam interpretá-las e, efetivamente, usá-las para tomada de decisão econômica.

Dessa forma, pensando em informação com qualidade, relevância, confiabilidade, completude e utilidade para o processo de tomada de decisão econômica, Moores e Yuen (2001) classificam os atributos da contabilidade gerencial com suas características próprias, dividindo-os em dois grandes grupos.

O primeiro grupo é o da seleção de informações, os quais se utiliza de demonstrativos financeiros para extração de subsídios para amparar a gestão e controle da organização. O segundo grupo, que é o de apresentação de informações, subdivide-se em, agregação e integração, reunindo os processos do negócio e seus documentos. Subdivide-se também em escopo, que tem como meta, o usuário da informação contábil e como ele utiliza os relatórios fornecidos pela contabilidade. E por último, a apresentação de informações, que é a tempestividade, enfatizada pela rapidez que as informações são geradas e disponibilizadas para o tomador de decisão. Pois, caso a informação não seja tempestiva, corre-se o risco da finalidade da contabilidade se perder, não terá qualidade, confiabilidade e utilidade, conseqüentemente, não controlará o patrimônio.

De acordo com o a proposta de Lester, Parnell e Carraher (2003) apresentada na figura 2, observa-se em cada estágio da vida da organização características relacionadas à seleção e apresentação de informação contábil. Como na fase de maturidade, que a empresa domina tudo o que constrói sem buscar novos mercados e isso se faz possível em consequência da agregação e integração dos processos e documentos, do foco no tomador de decisão e da tempestividade das informações geradas. Ou seja, observa-se a integração dos ciclos de vida organizacional com os atributos da contabilidade gerencial.

Moores e Yuen (2001) apresentam sua proposta de atributos, conforme demonstrado na figura 3, onde o foco é a seleção e apresentação de informações contábeis. A Figura 3, trouxe ainda a proposta do trabalho de Necyk (2008).

Seleção de Informações	
1.	Demonstrativo do resultado mensal
2.	Balanço patrimonial mensal
3.	Demonstrativo de fluxo de caixa
4.	Contabilidade de custos para a análise de lucratividade de produtos e mercados, decisões de <i>mix</i> , estabelecimento de padrões de custos, análise de eficiência operacional
5.	Orçamento autoritário, quando apenas a alta direção é envolvida no planejamento das metas financeiras
6.	Orçamento participativo, quando os subordinados são envolvidos no planejamento das metas financeiras
7.	Orçamento de capital, por meio do qual as alternativas de investimento são geradas, avaliadas, selecionadas e acompanhadas
8.	Planejamento de longo-prazo e <i>forecast</i> (previsões) de vendas e resultados
9.	Contabilidade por centros de responsabilidade (<i>responsability accounting</i>), análise das variações de receitas, gastos, resultados por centros de custos, de receita, de lucro ou de investimento
10.	Controle de qualidade, embutido no sistema de gestão da qualidade, que engloba indicadores operacionais
11.	Monitoramento ambiental, de variáveis competitivas externas
Apresentação de Informações	
Agregação e Integração	
12.	Modelo de decisão ou analítico (ex: análise marginal, de estoques, de fluxo de caixa descontado, de sensibilidade/ <i>whatif</i> , custo-volume-lucro, etc).
13.	Combinação de dados ao longo de períodos de tempo (ex: mensal, trimestral, anual)
14.	Combinação de dados por áreas funcionais (ex: resumos de atividades por unidades de negócios ou funções da organização)
15.	Relatório de transações entre subunidades (ex: informações de outras unidades de negócios/departamentos que podem influenciar o desempenho de outras áreas)
Escopo	
16.	Interno (ex: eficiência, volumes, absenteísmo, etc.)
17.	Externo (ex: condições econômicas, preferências de clientes, competição, desenvolvimentos tecnológicos e administrativos, etc.)
18.	Financeiro (ex: fluxo de caixa, balanço patrimonial, demonstração de resultados, etc.)
19.	Não-financeiros (ex: volume de produção, tempo de parada de máquinas, absenteísmo, participação de mercado, etc.) ¹
20.	Orientado ao passado (ex: histórico, realizado)
21.	Orientado ao futuro (ex: estimativas, <i>forecasting</i>)
Tempestividade	
22.	Quando se requisita uma informação nova ela é preparada/gerada com rapidez
23.	As informações cotidianas estão disponíveis automaticamente (via sistema)
24.	Relatórios são disponibilizados regularmente na frequência correspondente aos eventos controlados (ex: fatos gerenciados diariamente são reportados dia-a-dia)
25.	O relatório de um período é disponibilizado imediatamente após sua conclusão, sem atrasos que tornariam o <i>relatório</i> irrelevante para análise e tomada de decisões

Figura 3 - Variáveis dos atributos da contabilidade gerencial

Fonte: Moores e Yuen (2001) e Necyk (2008)

3 METODOLOGIA

Esse trabalho trata-se de uma pesquisa descritiva, com abordagem quantitativa, podendo ser considerada uma réplica do trabalho de Beuren, Rengel e Rodrigues Júnior (2015).

Esta pesquisa usou para atingir seus objetivos, os cinco estágios do ciclo de vida no modelo de Lester, Parnell e Carragher (2003) que tem como base o estudo conceitual de 1984 de Miller e Friesen. E utilizou como variáveis para os atributos da contabilidade gerencial o modelo de Moores e Yuen (2001) e Necyk (2008). As empresas selecionadas são clientes de um escritório de contabilidade em Natal no Rio Grande do Norte, que cedeu seu *mailing list*

¹ Foi retirada essa variável, a pesquisa é voltada para empresas prestadoras de serviços.

ao pesquisador. Optou-se por este ramo de atividade, pois, segundo informações divulgadas pelo IBGE em 2010 a atividade econômica desse estado que mais contribui para a formação do PIB é o serviço, cerca de 70,9% (Francisco, 2017)

Esta pesquisa se caracterizou por um estudo de interpretação descritiva com abordagem quantitativa. O instrumento de coleta de dados foi um questionário, com o intuito de identificar o estágio do CVO, baseados nas informações da figura 2 e o uso dos atributos da contabilidade gerencial nos ciclos de vida que foram apresentados em 24 questões com base na figura 3. Foi solicitado que os respondentes fossem proprietários ou gestores de *staff*. E que as questões fossem respondidas levando em consideração a situação atual da empresa. Para que as respostas fossem mais próximas dos dois objetos de estudo, o ciclo de vida organizacional e os atributos da contabilidade gerencial. Sendo assim, a sua natureza foi subjetiva e de opiniões. Utilizou para coleta de dados um questionário com uma escala *psicométrica – Likert*. Dessa forma, a técnica de observação foi indireta.

O questionário foi enviado durante o mês de dezembro de 2017 para as empresas. Os dados analisados para o envio foi a razão social e o porte da empresa. Com 45 questionários enviados por e-mail, obteve-se um retorno de 14 questionários respondidos nesse período, equivalente a 31% das 45 empresas. Por tanto, a amostra foi por conveniência

O questionário foi dividido em duas partes, nas quais a primeira identificou o estágio de vida da organização do respondente, de acordo com a proposta de Lester, Parnell e Carraher (2003). E a segunda parte, foi verificar o uso dos atributos da contabilidade gerencial nos dois grandes grupos, seleção e apresentação das informações. A apresentação de informação foi dividida ainda, em formato das informações solicitadas pela alta direção, tipos de informações utilizadas pela empresa e disponibilidade das informações na empresa.

A análise da primeira parte do questionário foi descritiva, identificando o estágio de vida da empresa através da contagem de opiniões que convergiam para as características de cada estágio de vida.

A segunda parte também usou de análise descritiva para associar estágio do ciclo de vida e atributos da contabilidade gerencial.

Por fim, para agrupar as variáveis dos atributos da contabilidade gerencial nos estágios de vida organizacional e identificar o/os estágios que mais utilizam os atributos da contabilidade gerencial, utilizou-se a análise multivariada, com ênfase na análise de componente principal, que tem como uma de suas funções sumarizar dados que têm muitas variáveis. Com essa técnica estatística se buscou identificar quais estágios do ciclo de vida organizacional, utiliza mais as variáveis selecionadas por Moores; Yuen (2001) e Necyk (2008).

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Para a classificação do estágio do ciclo de vida, tomou-se com base a quantidade de pontos convergidos para as características apresentadas na figura 2. Quanto mais respostas positivas em cada estágio, mais próxima a classificação da empresa no respectivo ciclo de vida operacional (Foi considerada pontos positivos as somas das questões “concordo totalmente” e “concordo”).

Foram observadas 14 empresas de serviço situado na cidade do Natal/RN. O porte, de acordo com o faturamento, é de micro e pequenas empresas.

A apresentação das empresas segundo seus respectivos estágios no ciclo de vida apresenta-se na Tabela 1. Observa-se que o estágio com maior concentração de empresa é o de nascimento seguido pelo de crescimento e o terceiro lugar é dado ao declínio (Ver Tabela 1).

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

Estágio do CV	Quantidade de empresas	Frequência (%)
Nascimento	7	50
Crescimento	3	21,43
Maturidade	1	7,14
Rejuvenescimento	1	7,14
Declínio ou morte	2	14,29
Total	14	100,00

Em seguida, conforme Tabela 2 foi agrupado as informações sobre o uso dos atributos da contabilidade gerencial.

De acordo com o proposto por Moores e Yuen (2001), os atributos da contabilidade gerencial têm dois grupos, a seleção das informações e a apresentação das informações. Essa pesquisa dividiu a apresentação das informações, conforme os autores citados, em formato das informações solicitadas pela alta direção, tipos de informações utilizadas pela empresa e disponibilidade das informações nas empresas.

Conforme a Tabela 2, os atributos da contabilidade gerencial foram organizados de acordo com cada estágio do CVO.

O cálculo das informações apresentados na Tabela 2 seguiu a metodologia de Beuren, Rengel e Rodrigues Júnior (2015), que para atender o percentual de cada categoria (concordo totalmente, concordo, não sei, discordo e discordo totalmente), se identificou a participação de cada opinião no total do conjunto de respostas. Por exemplo, no estágio de nascimento, a resposta, concorda totalmente, por exemplo, correspondeu a 29% das respostas $[50/(50+33+10+43+34)] = 0,29$ ou 29%.

Os três atributos mais fortes no estágio do nascimento fase do CVO, estão no grupo fonte de informação (23%), formatos das informações solicitadas pela alta direção (59%) e os tipos de informações utilizadas pela empresa (40%) (Ver Tabela 2). A disponibilidade das informações nas empresas parece ainda não ser um forte atributo nessa fase. Isso pode acontecer devido as informalidades ainda nesse processo de implantação e da centralização das decisões e informações no proprietário. As informações utilizadas nessa fase tendem a ser mais simples (MOORES; YUEN, 2001).

Já na fase de crescimento (Ver Tabela 2), observa-se um maior conjunto do uso das informações decorrentes da contabilidade gerencial, como relatórios financeiros e econômicos (soma das respostas “concordo totalmente” e “concordo” no grupo de fonte de informação utilizada pela empresa), observados nas variáveis 16, 17, 18, 20 e 21 (ver Figura 3).

O Estágio de Maturidade, também é um estágio em que as empresas absorvem melhor as ferramentas de controle e gestão fornecida pelas ciências administrativas (MOORES; YUEN, 2001). Observa-se nessa fase que, todos os atributos da contabilidade gerencial são reconhecidos de forma mais expressiva, estando o grupo, tipos de informação utilizados pela empresa (80%), com a maior força sobre esse estágio do CVO (Ver Tabela 2).

O Rejuvenescimento marca um estágio no qual ocorre expansão dos negócios, sendo assim, um melhor planejamento das ações para o uso dos recursos econômicos da organização. A própria estrutura da empresa nessa fase (rejuvenescimento) tende a ser modificada e suas atividades reinventadas, mediante custos de transação e contingências ambientais percebidas pela empresa (MILLER; FRIESEN, 1984). Observa-se então, nessa pesquisa que, quase 100% de todas as variáveis referentes aos atributos da contabilidade gerencial são usadas nessa fase (Ver Tabela 2).

Já a última fase do ciclo, o declínio, observou-se a existência de concordância e a discordância na mesma proporção dos usos dos atributos da contabilidade gerencial (Ver Tabela 2). Essa fase é marcada pela descontinuidade das atividades. A preocupação é liquidar os passivos e manter os ativos até o fim das operações. Nessa fase, o custo com controles e

novas estratégias são reduzidas, pois não é mais planejada a continuidade da empresa. Existem corte de preços e baixo nível de sofisticação (MILLER; FRIESEN, 1983, 1984).

Tabela 2 - Seleção e apresentação das informações nos estágios do CVO.

(1) Nascimento										
Seleção e apresentação de informações	Concordo Totalmente		Concordo		Não sei		Discordo		Discordo Totalmente	
	Qtde.	Freq.	Qtde.	Freq.	Qtde.	Freq.	Qtde.	Freq.	Qtde.	Freq.
Fonte de Informação utilizada pelas empresas	18	23%	17	22%	0	0%	26	33%	17	22%
Formato das informações solicitadas pela alta direção	17	59%	4	14%	4	14%	2	7%	2	7%
Tipos de informações utilizadas pela empresa	14	40%	9	26%	5	14%	6	17%	1	3%
Disponibilidade das informações nas empresas	1	4%	3	11%	1	4%	9	32%	14	50%
Conjunto da resposta (1)	50	29%	33	19%	10	6%	43	25%	34	20%
(2) Crescimento										
Seleção e apresentação de informações	Concordo Totalmente		Concordo		Não sei		Discordo		Discordo Totalmente	
	Qtde.	Freq.	Qtde.	Freq.	Qtde.	Freq.	Qtde.	Freq.	Qtde.	Freq.
Fonte de Informação utilizada pelas empresas	7	21%	16	48%	4	12%	6	18%	0	0%
Formato das informações solicitadas pela alta direção	1	8%	5	42%	3	25%	3	25%	0	0%
Tipos de informações utilizadas pela empresa	2	14%	10	71%	2	14%	0	0%	0	0%
Disponibilidade das informações na empresas	0	0%	4	33%	1	8%	7	58%	0	0%
Conjunto da resposta (2)	10	14%	35	49%	10	14%	16	23%	0	0%
(3) Maturidade										
Seleção e apresentação de informações	Concordo Totalmente		Concordo		Não sei		Discordo		Discordo Totalmente	
	Qtde.	Freq.	Qtde.	Freq.	Qtde.	Freq.	Qtde.	Freq.	Qtde.	Freq.
Fonte de Informação utilizada pelas empresas	4	36%	5	45%	1	9%	1	9%	0	0%
Formato das informações solicitadas pela alta direção	0	0%	2	50%	0	0%	2	50%	0	0%

Tipos de informações utilizadas pela empresa	0	0%	4	80%	0	0%	1	20%	0	0%
Disponibilidade das informações na empresas	0	0%	2	50%	0	0%	2	50%	0	0%
Conjunto da resposta (3)	4	17%	13	54%	1	4%	6	25%	0	0%

(4) Rejuvenescimento

Seleção e apresentação de informações	Concordo Totalmente		Concordo		Não sei		Discordo		Discordo Totalmente	
	Qtde.	Freq.	Qtde.	Freq.	Qtde.	Freq.	Qtde.	Freq.	Qtde.	Freq.
Fonte de Informação utilizada pelas empresas	9	82%	1	9%	0	0%	1	9%	0	0%
Formato das informações solicitadas pela alta direção	1	25%	3	75%	0	0%	0	0%	0	0%
Tipos de informações utilizadas pela empresa	5	100%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%
Disponibilidade das informações na empresas	0	0%	4	100%	0	0%	0	0%	0	0%
Conjunto da resposta (4)	15	63%	8	33%	0	0%	1	4%	0	0%

(5) Declínio

Seleção e apresentação de informações	Concordo Totalmente		Concordo		Não sei		Discordo		Discordo Totalmente	
	Qtde.	Freq.	Qtde.	Freq.	Qtde.	Freq.	Qtde.	Freq.	Qtde.	Freq.
Fonte de Informação utilizada pelas empresas	1	5%	8	38%	0	0%	12	57%	0	%
Formato das informações solicitadas pela alta direção	0	0%	2	50%	0	0%	2	50%	0	0%
Tipos de informações utilizadas pela empresa	0	0%	5	63%	0	0%	3	37%	0	0%
Disponibilidade das informações na empresas	0	0%	6	75%	0	0%	2	25%	0	0%
Conjunto da resposta (5)	1	2%	21	51%	0	0%	19	46%	0	0%

Por fim, foi feita a análise de componentes principais para verificar estatisticamente se os atributos da contabilidade gerencial que foram propostos por Moores e Yuen (2001) e

Necyk (2008) em 4 grandes grupos (1 - Fonte de informação utilizada pelas empresas, 2 - formato das informações solicitadas pela alta direção, 3 - tipos de informações utilizadas pela empresa e 4 - disponibilidade das informações nas empresas), onde foram mais observados nas fases do ciclo de vida das organizações.

A análise foi dividida em três fases, sendo a primeira para determinar o número de componentes principais. Esses componentes têm como base as variáveis originais. Esta etapa determinou o número mínimo de componentes principais usando a proporção de variância que os componentes explicam e o gráfico *Screeplot*. Depois o cálculo do autovalor. Para determinar o número de autovalor, seguiu com o critério de Kaiser e foram usados os *eigenvalue* maiores que 1 conforme Tabela 3, que se pode observar também a quantidade de eixos e sua proporção.

Verifica-se que os Componentes 1 e 2 já explicam as variações que possam atender a análise de componentes principais, pois, seu valor de proporção acumulado, supera 50%. E seus autovalores são superiores a 1, componente 1: 17,3635 e componente 2: 5,44128. Portanto, serão utilizados os dois primeiros eixos (X e Y) nessa pesquisa que estatisticamente são os mais importantes (Ver Tabela 3). O eixo X vai explicar a maior variância dos dados da seleção de informação e o eixo Y a maior variância na Agregação e integração – com foco na tempestividade.

Tabela 3 - Descrição dos dois componentes principais

Número do eixo	Eigenvalue (Autovalor)	Proporção	Proporção acumulada
1	17,3635	0,6678	0,6678
2	5,44128	0,2093	0,8771
3	2,58797	0,0995	0,9766
4	0,60725	0,0234	1,0000

A segunda parte dessa fase da pesquisa foi ratificar as informações da tabela 3 através do gráfico *Screeplot* (gráfico de autovalores após PCA – Análise de Componentes Principal) que foi apresentado na figura 4. O gráfico apresenta e organiza os valores de forma decrescente indicando o número desejado de componentes na curva acentuada. O que se pode constatar o número 4 mais uma vez.

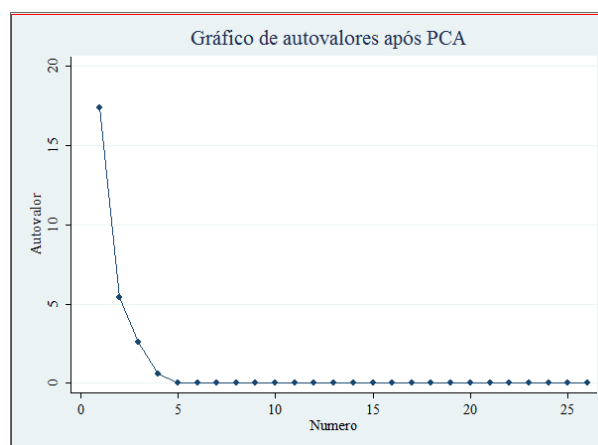


Figura 4 - Gráfico *Screeplot* autovalor após Análise dos componentes principais

A terceira parte da pesquisa, consta então, em apresentar como as variáveis se comportam nos eixos, X e Y. Na tabela 4 foi apresentado as variáveis mais representativas para cada eixo. As que mais explicam o uso dos atributos da contabilidade gerencial nos estágios do ciclo de vida organizacional.

Para o eixo 1 (agregação e integração), a variável mais representativa é a q25 (no subgrupo tempestividade). Já o eixo 2 (seleção de informação) apresenta um equilíbrio entre as variáveis q20, (tempestividade), q14 (formato de informação), q6, q5 e q8 (fonte de informação) e q18 (tipo de informação). As empresas utilizam mais as informações referentes a essas variáveis dos atributos gerenciais descritas acima, nos seus ciclos de vida.

Tabela 4 - Valores das variáveis significativas nos eixos 1 (x) e eixo 2 (y).

Variável	Eixo 1	Eixo 2
q20	0.2543	
q14	0.2539	
q6	0.2518	
q5	0.2512	
q8	0.2510	
q18	0.2483	
q25		0.4260
q24		0.3801
q16		0.3415
q23		0.3319
q11		0.2403
q22		0.2403

De acordo com a Figura 5, observa-se que a questão 25 e 22 do grupo agregação e integração, voltado para disponibilidade tempestiva da informação, são as mais relacionadas com o uso dos atributos da contabilidade gerencial, à medida que os estágios de ciclo avançam.

Ou seja, observa-se que são percebidas pelo gestor nessa fase que a informação gerencial deve ser disponível e tempestiva em virtude das decisões serem mais descentralizadas, assim como o planejamento é voltado para expansões e novos negócios. Tal afirmação é feita mediante a aproximação das questões 25 e 22, próximos ao eixo dos x e y, no canto esquerdo superior da Figura 5. A questão 16 também tem forte ligação para relacionar o uso de atributos voltados para agregação e integração nos estágios mais avançados (Ver Figura 5). Porém, mais voltado para o formato da informação. Ou seja, relatórios contendo fluxo de caixa descontado, análise custo-volume-lucro, análise temporal de dados, análise individual e em conjunto das operações da empresa também.

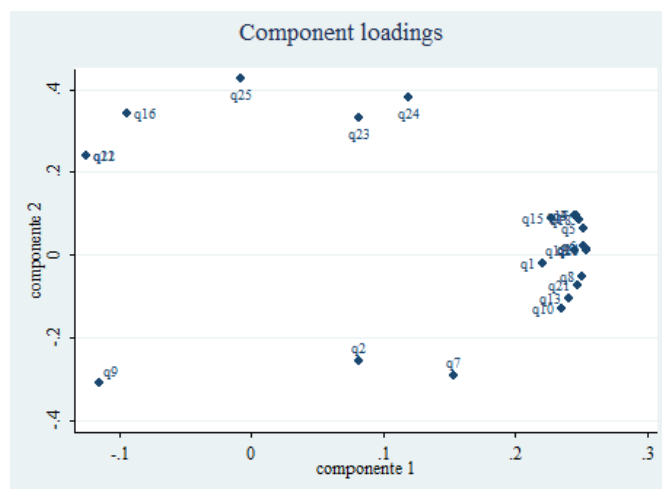


Figura 5 - Gráfico *Component loading*

Diante desse contexto, se entende aqui, que essas informações melhoram o processo de tomada de decisão e ajudam a aumentar a idade de vida das empresas. Porém, também se

entende que são informações apresentadas à medida que a empresa melhora seus processos e planejamento estratégico, características apresentadas nas fases de crescimento e principalmente de maturidade segundo Lester, Parnell e Carraher (2003).

Ainda na Figura 5, observa-se que a questão 9 tem pouca influência, pois, seu valor para os dois eixos é baixo. Essa questão remete ao uso de centro de custos nas empresas. O que se pode observar, que seu uso não tem grande influência no avanço dos estágios do ciclo de vida das organizações.

Verifica-se então que os estágios do ciclo de vida mais avançados para as empresas prestadoras de serviços de pequeno porte da cidade do Natal no Rio Grande do Norte, utilizam mais das variáveis ligadas à agregação e integração da informação. Sendo essas de cunho mais gerenciais e que sejam disponibilizadas tempestivamente.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo teve como objetivo identificar o uso dos atributos da contabilidade gerencial nos estágios de ciclo de vida das empresas de prestação de serviços, clientes de um escritório de contabilidade em Natal no Rio Grande do Norte. O foco era a identificação do uso dos atributos da contabilidade gerencial e quais estágios tem a maior concentração do uso desses atributos.

A coleta de dados foi feita através de um questionário com base nas pesquisas de Lester, Parnell e Carraher (2003), Moores e Yen (2001) e Necyk (2008). E as principais observações apontadas na pesquisa foram empresas que estão nos ciclos de nascimento, utilizam mais informações voltadas para a agregação e integração voltadas para o formato e tipo da informação.

Na fase do crescimento e maturidade observou-se que as variáveis dos atributos da Contabilidade gerencial são mais utilizadas.

O estágio de rejuvenescimento das empresas pesquisadas demonstra que elas se mostram usuárias de técnicas e atributos da contabilidade gerencial. Essa informação pode ser justificada pelas próprias características do estágio de rejuvenescimento de acordo com Lester, Parnell e Carraher (2003). Já os achados na fase do declínio apontam respostas equilibradas para a importância do uso ou não de atributos da contabilidade gerencial. Os quais também pode ser justificado pelo atual nível de interesse dos gestores pela continuidade da empresa. Nessa fase a empresa procura gerar caixa para liquidar passivos e não fazer novos investimentos para geração de caixa em um futuro longínquo que os gestores não vislumbram mais ter.

De acordo com a análise multivariada, os atributos mais usados nos ciclos de vida das organizações pesquisadas, são os voltados para a tempestividade, orçamentos e planejamento a longo prazo.

Vale destacar, como Sugestão para próximas pesquisas, o estudo da interferência de contingências ambientais no uso desses atributos nos estágios do ciclo de vida organizacional.

REFERÊNCIAS

ALDIZES, I. *Gerenciando mudanças*. São Paulo: Pioneira, 1993.

BEUREN, I. M.; RENGEL, S.; RODRIGUES JÚNIOR, M. M. Relação dos atributos da contabilidade gerencial com os estágios do ciclo de vida organizacional. *Innovar*, 25(57), pp. 63-78, 2015.

BEUREN, I. M.; RENGEL, S.; HEIN, N. Ciclo de vida organizacional pautado no modelo de Lester, Parnell e Carraher (2003) e na lógica fuzzy: classificação de empresas de um segmento industrial de Santa Catarina. *Revista de Administração*, 47(2), pp. 197-216, 2012.

CARVALHO, K. L.; SARAIVA JÚNIOR, A. F.; FREZATTI, F.; COSTA, R. P. A contribuição das teorias do ciclo de vida organizacional para a pesquisa em contabilidade gerencial. *Revista de Administração da Mackenzie*, 11(4), pp. 98-130, 2010.

FLECK, D. Archetypes of organizational success and failure. *BAR – Brazilian Administration Review*, 6(2), pp. 78-100, 2009.

FRANCISCO, W. C. Economia do Rio Grande do Norte. *Brasil Escola*. 2019. Recuperado em 9 de junho de 2019, de <http://brasilecola.uol.com.br/brasil/economia-rio-grande-norte.htm>.

FREZATTI, F.; RELVAS, T. R. S.; NASCIMENTO, A. R.; JUNQUEIRA, E. R.; BIDO, D. S. Perfil de planejamento e ciclo de vida organizacional nas empresas brasileiras. *Revista de Administração*, 4(45), pp. 383-399, 2010.

GERSICK, K. E.; DAVIS, J. A.; HAMPTON, M. M.; LANSBERG, I. *De geração para geração: Ciclo de vida das empresas familiares*. São Paulo: Negócio, 1997.

GEUS, A. Curto prazo x longevidade. *HSM Management*, 1(48), pp. 17-19, 2005.

JOHNSON, H. T.; KAPLAN, R. S. *Contabilidade gerencial: a restauração da relevância da Contabilidade nas empresas*. Rio de Janeiro: Editora Campus, 1993.

LESTER, D. L.; PARNELL, J. A.; CARRAHER, S. Organizational life cycle: A five-stage empirical scale. *The international Journal of Organizational Analysis*, 11(4), pp. 339-354, 2003.

LEZANA, A. G. R. *Ciclo de vida das pequenas empresas*. Material Didático, Florianópolis: UF, 1996.

MACEDO, J. F. *Ciclo de vida das Organizações e transição de liderança na empresa familiar*. Tese de Doutorado, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, SC, 2008.

MACHADO-DA-SILVA, C. L.; VIEIRA, M. M. F.; DELLAGNELO, E. H. L. Ciclo de vida, controle e tecnologia: um modelo para análise das organizações. *Organização & Sociedade*, 5(11), pp.77-104, 1998.

MARQUES, A. C. F. *Deterioração organizacional: como detectar e resolver problemas de deterioração e obsolescência organizacional*. São Paulo: Makron Books, 1994.

MILLER, D.; FRIESEN, P. H. Successful and unsuccessful phases of the corporate life cycle. *Organizations Studies*, 4(3), pp. 339-356, 1983.

MILLER, D.; FRIESEN, P. H. A Longitudinal Study of the Corporate Life Cycle. *Management Science*, 30(10), pp. 1161-1183, 1984.

MOORES, K.; YUEN, S. Management accounting systems and organizational configuration: A Life-Cycle perspective. *Accounting, Organizations and Society*, 26(4), pp. 351-389, 2001.

NECYK, G. A. *O desenvolvimento da contabilidade gerencial nas empresas: Uma perspectiva de ciclo de vida*. Dissertação de Mestrado Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, 2008.

OLIVEIRA, J.; ESCRIVÃO FILHO, E. Ciclo de vida organizacional: alinhamento dos estágios das pequenas empresas em quatro dimensões. *Revista Gestão Industrial*, 5(1), pp. 155-176, 2009.

QUINN, R. E.; CAMERON, K. Organizational Life Cycles and Shifting Criteria of Effectiveness: Some Preliminary Evidence. *Management Science*, 29(1), pp. 33-51, 1983.

REGO, A.; CUNHA, R. C. E.; CARDOSO, C. C.; CUNHA, M. P. *Comportamento organizacional e gestão: Casos portugueses e exercícios*. Lisboa: RH Editora, 2003.

REYNOLDS, P.; STOREY, D. J.; WESTHEAD, P. Cross-national comparisons of the variation in new firm formation rates. *Regional Studies*, 28(4), pp. 443-456, 1994.

SILVA, W. A. C.; JESUS, D. K. A.; MELO, A. A. O. Ciclo de Vida das Organizações: Sinais de Longevidade e Mortalidade de Micro e Pequenas Indústrias na Região de Contagem – MG. *Revista de Gestão*, 17(3), pp. 245-263, 2010.

SOUZA, B. C.; NECYK, G. A.; FREZATTI, F. Ciclo de vida das organizações e a contabilidade gerencial. *Enfoque: Reflexão Contábil*, 27(1), pp. 9-22, 2008.

VENTUROLI, T. Viver mais e melhor. *Veja*, 1871, pp. 96-104, 2004.