



**UNIVERSIDADE FEDERAL DA BAHIA
FACULDADE DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CONTABILIDADE
MESTRADO EM CONTABILIDADE**

RORILDO BARBOSA CORREIA

**CICLO DE VIDA ORGANIZACIONAL E INSTRUMENTOS
DE GESTÃO: UMA INVESTIGAÇÃO NAS EMPRESAS
BAIANAS**

SALVADOR
2010

RORILDO BARBOSA CORREIA

**CICLO DE VIDA ORGANIZACIONAL E INSTRUMENTOS
DE GESTÃO: UMA INVESTIGAÇÃO NAS EMPRESAS
BAIANAS**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação (Mestrado Acadêmico) da Faculdade de Ciências Contábeis, Universidade Federal da Bahia (UFBA), como requisito parcial para obtenção do grau de Mestre em Contabilidade.

Área de Concentração: Contabilidade de Gestão

Orientadora: Profª. Dra. Sonia Maria da Silva Gomes
Co-orientador: Prof. Dr. Adriano Leal Bruni

SALVADOR
2010

Ficha catalográfica elaborada por Vânia Magalhães CRB5-960

Correia, Rorildo Barbosa

C824 Ciclo de vida organizacional e instrumentos de gestão: uma investigação nas empresas baianas./ Rorildo Barbosa Correia. - Salvador, 2010.

236 f. il. ; quad.; fig.; tab.

Dissertação (Mestrado) - Universidade Federal da Bahia, Faculdade de Ciências Contábeis, 2010.

Orientadora: Profa. Dra. Sônia Maria da Silva Gomes.

Co-orientador: Prof. Dr. Adriano Leal Bruni.

1.Contabilidade gerencial . 2. Informação gerencial. I. Gomes, Sônia Maria da Silva. II. Bruni, Adriano Leal. III. Título. IV. Universidade Federal da Bahia.

CDD-658.1511

RORILDO BARBOSA CORREIA

CICLO DE VIDA ORGANIZACIONAL E INSTRUMENTOS DE GESTÃO: UMA INVESTIGAÇÃO NAS EMPRESAS BAIANAS

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação (Mestrado Acadêmico) da Faculdade de Ciências Contábeis, Universidade Federal da Bahia (UFBA), como requisito parcial para obtenção do grau de Mestre em Contabilidade.

Aprovada em 10 de dezembro de 2010.

Orientadora: _____
Prof. Dra. Sonia Maria da Silva Gomes
Faculdade de Ciências Contábeis da UFBA

Co-orientador _____
Prof. Dr. Adriano Leal Bruni
Faculdade de Ciências Contábeis da UFBA

Prof. Dr. Carlos Yorghi Khoury
Escola de Administração da UFBA

À
minha família

AGRADECIMENTOS

A Deus pelo dom da vida, pela graça concedida para superação das dificuldades e pela oportunidade de realizar este trabalho.

A minha família e aos meus amigos pelo apoio, incentivo e compreensão em todos os momentos, em particular, naqueles momentos em que minha presença foi requisitada e não foi possível corresponder.

A Profa. Dra. Sonia Maria da Silva Gomes, minha orientadora, pelas suas contribuições, seu apoio e sua atenção essenciais para realização deste trabalho e para o aprimoramento acadêmico e profissional.

Ao Prof. Dr. Adriano Leal Bruni, meu co-orientador, pelas suas preciosas e oportunas contribuições, pelo seu apoio e principalmente pelo seu tempo a mim dispensado, que foram fundamentais para realização deste trabalho.

Ao Prof. Dr. Joseilton Silveira da Rocha, coordenador do Programa de Mestrado, pelo apoio, pela atenção e pela compreensão, sempre solícito, quando requisitado, e também, pela sua responsabilidade e profissionalismo na condução do programa.

Ao corpo docente do Mestrado em Contabilidade da Universidade Federal da Bahia, que muito contribuiu para o meu aprimoramento acadêmico e profissional, sem poder esquecer o Prof. Dr. José Bernardo Cordeiro Filho, o Prof. Dr. Gilênio Borges e o Prof. Dr. José Maria Dias Filho.

À Universidade Federal da Bahia - UFBA - extensivo a todos os professores e funcionários – pela sua capacidade de gerar, produzir e disseminar conhecimentos da mais alta qualidade, contribuindo de maneira fundamental para o desenvolvimento das pessoas e da nossa região.

A sociedade brasileira que pelo fruto do seu trabalho permite a existência e manutenção de um centro de excelência acadêmico como a Universidade Federal da Bahia - UFBA, na qual

se pode adquirir conhecimentos que depois deverão retornar em prol dessa sociedade.

As entidades FIEB – Federação das Indústrias do Estado da Bahia, ADEMI – Associação de Dirigentes de Empresas do Mercado Imobiliário do Estado da Bahia e SINDUSCON - Sindicato da Indústria da Construção do Estado da Bahia, pelo apoio na realização desta pesquisa.

Ao Prof. Dr. Fábio Frezatti e ao Prof. Msc. George Necyk que disponibilizaram material acadêmico de forma a colaborar com a realização deste trabalho.

Aos colegas Carolina, Francisco, Fábio, Jerônimo, Janilson e Vandenir que juntos passamos por todas as etapas deste curso, desbravando os caminhos, ora tensos, ora descontraídos, colegas que contribuíram para o nosso aprimoramento, pessoal, profissional e acadêmico. Agradecimento especial aos colegas Kátia Silene, Miguel Rivera e César Valentim.

“Não se pode ensinar nada a um homem; só é possível
ajudá-lo a encontrar a coisa dentro de si”
Galileu

RESUMO

A teoria do ciclo de vida organizacional parte do pressuposto que as organizações se desenvolvem por meio de fases distintas e que utilizam um conjunto de práticas de gestão compatíveis e adequadas a cada fase. Tais práticas são influenciadas por padrões ambientais, estruturais e estratégicos e pelos processos decisórios, os quais impactam os sistemas de contabilidade gerencial. A pesquisa foi operacionalizada por meio de questionários elaborados com a utilização da ferramenta Google docs e submetidos às empresas. O questionário utilizado para coleta de dados foi desmembrado em três partes: a) identificar os estágios do ciclo de vida organizacional; b) verificar se os instrumentos de gestão apresentados nesta pesquisa são utilizados pelas empresas e c) caracterização das empresas. Neste sentido, esta pesquisa investigou qual relação que existe entre os estágios de ciclo de vida das organizações e os instrumentos de gestão adotados pelos gestores das empresas baianas, tendo como objetivos secundários, mapear os estágios de ciclo de vida das organizações baianas dentro do padrão teórico proposto por Lester, Parnell e Carraher (2003), identificar os instrumentos de gestão utilizados pelas empresas baianas e verificar se existe relação entre os estágios do ciclo de vida da organização e os instrumentos de gestão. No que diz respeito aos resultados da pesquisa, foi constatado que, das 51 organizações pesquisadas, vinte e seis estavam no estágio nascimento, seis no estágio crescimento, cinco no estágio renovação, sete no estágio declínio, sete sem identificação de estágio e não foram identificadas organizações no estágio maturidade. A identificação dos estágios do ciclo de vida organizacional das empresas pesquisadas foi realizada de forma descritiva e com uma abordagem cross-sectional. Os instrumentos de gestão adotados pelos gestores das empresas baianas foram identificados e com a aplicação da técnica estatística MANOVA foi possível evidenciar que existe relação entre os estágios do ciclo de vida das organizações e os instrumentos de gestão: (a) Balanced Scorecard (BSC), (b) Custeio Baseado em Atividades (ABC), (c) Economic Value Added (EVA®), (d) Gestão Baseada em Atividades (ABM), (e) Gestão Baseada em Valor (VBM - Value Based Management), (f) Orçamento e (g) Planejamento Estratégico. Por outro lado, com base na técnica estatística não paramétrica de Kruskal-Wallis, foi possível evidenciar que não há relação entre os estágios do ciclo de vida das organizações e os instrumentos de gestão: (a) Custeio por Absorção, (b) Custeio do Ciclo de Vida do Produto, (c) Retorno sobre o Investimento (ROI). Finalmente, concluiu-se que, mesmo com as limitações da presente pesquisa, há fortes evidências de que as organizações se desenvolvem por meio de estágios ou fases distintas.

Palavras-chave: Ciclo de vida organizacional. Modelos de gestão. Instrumentos de gestão.

Desenvolvimento organizacional. Informação gerencial.

ABSTRACT

The theory of organizational life cycle assumes that organizations developed through distinct phases and using a set of management practices compatible and appropriate for each phase. Such practices are influenced by environmental standards, and the structural and strategic and the decision making processes, which impact the management accounting systems. The survey was performed using questionnaires designed using the tool Google docs and submitted to companies. The questionnaire used for data collection was divided into three parts: a) identify the stages of organizational life cycle, b) verify that the management tools presented in this research are used by companies and c) characterization of the companies. Therefore, this research investigated what relationship that exists between the stages of the life cycle of organizations and management tools adopted by the managers of companies in Bahia, aiming to map the stages of the life cycle of Bahia organizations within the standard theoretical framework proposed by Lester, Parnell and Carraher (2003), identify the management tools used by companies in Bahia and to investigate the relationship between stages of the life cycle organization and management tools. With regard to results, it was observed that among the 51 organizations surveyed, twenty-six were in stage birth, six were in stage growth, five in the renewal stage, seven in stage decline, seven without identification of stage and were not identified organizations in the maturity stage and the identification of the stages of organizational life cycle of the companies surveyed was performed descriptively and with a cross-sectional approach. The management tools adopted by the managers of companies in Bahia were identified and the application of MANOVA statistical technique it was possible to confirm that there is a relationship between stages of the life cycle of organizations and management tools: (a) Balanced Scorecard (BSC), (b) Activity-Based Costing (ABC), (c) Economic Value Added (EVA), (d) Activity Based Management (ABM), (e) Value Based Management (VBM)), (f) Budget and (g) Strategic Planning. Moreover, statistical technique based on nonparametric Kruskal-Wallis test, we found that there is no relationship between the stages of the life cycle of organizations and management tools: (a) Absorption Costing, (b) Life Cycle Costing of Product, (c) Return on Investment (ROI). Finally it was concluded that, despite the limitations of this research, there is strong evidence that organizations evolve through distinct phases or stages.

Key words: Organizational life cycle. Management tools. Organizational model.

Organizational development. Management information.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1	Modelo de Desenvolvimento Organizacional	32
Figura 2	Modelo de Desenvolvimento Organizacional de Greiner.....	37
Figura 3	As Cinco Fases do Crescimento.....	38
Figura 4	Ciclo de vida organizacional	42
Figura 5	Impacto das variáveis externas e internas no desenvolvimento organizacional	52
Figura 6	Ocorrência dos estágios do ciclo de vida organizacional.....	53
Figura 7	Relações entre as funções de planejamento e controle.....	73
Figura 8	Estágios Evolutivos das Práticas de Gestão.....	76
Figura 9	Contabilidade de Gestão Baseada em Valor.....	77
Figura 10	Ciclo de Vida Organizacional e o processo decisório.....	95
Figura 11	Associação do Ciclo de vida organizacional com os instrumentos de gestão.....	102
Figura 12	Modelo operacional da pesquisa ciclo de vida organizacional e instrumentos de gestão.....	104
Figura 13	Fatores que caracterizam os estágios do ciclo de vida organizacional.....	109
Figura 14	Visão tradicional para identificar os estágios do ciclo de vida organizacional	132
Figura 15	Visão empírica para identificar os estágios do ciclo de vida organizacional.....	134

LISTA DE QUADROS

Quadro 1	Práticas organizacionais nas cinco fases de crescimento.....	40
Quadro 2	Características essenciais dos estágios do ciclo de vida organizacional	50
Quadro 3	Atributos para classificar os estágios do ciclo de vida organizacional	54
Quadro 4	Escalas para identificar os estágios do ciclo de vida organizacional	58
Quadro 5	Comparação dos estágios do ciclo de vida organizacional e estratégia	59
Quadro 6	Formas orgânicas do sistema de controle de gestão	80
Quadro 7	Formas mecanicistas do sistema de controle de gestão	81
Quadro 8	Instrumentos de gestão pesquisados	84
Quadro 9	Evidências entre os estágios organizacionais e instrumentos de gestão	99
Quadro 10	Atributos da escala do Ciclo de Vida Organizacional	105
Quadro 11	Constructo para identificar o estágio Nascimento	106
Quadro 12	Constructo para identificar o estágio Crescimento	107
Quadro 13	Constructo para identificar o estágio Maturidade	107
Quadro 14	Constructo para identificar o estágio Renovação	107
Quadro 15	Constructo para identificar o estágio Declínio	108
Quadro 16	Relação dos constructos para identificar os instrumentos de gestão	110
Quadro 17	Setor econômico das empresas pesquisadas	119
Quadro 18	Fator tamanho da empresa e os cinco estágios	130
Quadro 19	Fator estrutura da organização e os cinco estágios	130
Quadro 20	Fator processamento de informações e os cinco estágios	130
Quadro 21	Fator processo decisório e os cinco estágios	131
Quadro 22	Agrupamento dos estágios do ciclo de vida organizacional preponderantes	139
Quadro 23	Identificação dos estágios do ciclo de vida organizacional todos os setores	140
Quadro 24	Agrupamento dos estágios do ciclo de vida organizacional – setor econômico construção civil	141

Quadro 25	Identificação dos estágios do ciclo de vida organizacional setor econômico construção civil	141
Quadro 26	Agrupamento dos estágios do ciclo de vida organizacional – outros setores econômicos	142
Quadro 27	Identificação dos estágios do ciclo de vida organizacional dos outros setores econômicos	143
Quadro 28	Instrumentos de gestão que compõem a variável dimensão um	175
Quadro 29	Instrumentos de gestão que compõem a variável dimensão dois	176
Quadro 30	Instrumentos de gestão que compõem a variável dimensão três	176
Quadro 31	Síntese quantitativa dos resultados dos testes de hipóteses	188
Quadro 32	Síntese qualitativa dos resultados dos testes de hipóteses	189

LISTA DE TABELAS

Tabela 1	Artefatos de Contabilidade Gerencial utilizados por empresas brasileiras	94
Tabela 2	Caracterização do capital social	117
Tabela 3	Localização das empresas	117
Tabela 4	Forma de constituição	118
Tabela 5	Porte da empresa	118
Tabela 6	Setor econômico da empresa	119
Tabela 7	Escala para identificar o estágio nascimento	121
Tabela 8	Escala para identificar o estágio crescimento	123
Tabela 9	Escala para identificar o estágio maturidade	124
Tabela 10	Escala para identificar o estágio renovação	126
Tabela 11	Escala para identificar o estágio declínio	128
Tabela 12	Distribuição dos instrumentos de gestão	145
Tabela 13	Distribuição dos Instrumentos de gestão métodos, abordagens e sistemas de custeio	146
Tabela 14	Modo de uso do <i>target costing</i>	147
Tabela 15	Modo de uso do custeio do ciclo de vida	149
Tabela 16	Distribuição dos Instrumentos de gestão métodos e modelos de mensuração e avaliação, e medidas de desempenho	150
Tabela 17	Distribuição dos Instrumentos de gestão filosofias e modelos de gestão	153
Tabela 18	Distribuição dos Instrumentos de gestão modelos estratégicos	157
Tabela 19	Análise de Componentes Principais: Instrumentos de gestão	161
Tabela 20	A análise dos coeficientes de correlação: instrumentos de gestão. Matriz dos componentes rotacionada - varimax	162
Tabela 21	Análise de componentes principais: Instrumentos e modelos de gestão estratégica	163
Tabela 22	Resultados dos testes KMO e Bartlett: Instrumentos e modelos de gestão estratégica	164
Tabela 23	Resultados das estatísticas de confiabilidade: Instrumentos e modelos de gestão estratégica	164
Tabela 24	Resultados das correlações cruzadas de Spearman: Instrumentos e modelos de gestão estratégica	164
Tabela 25	Resultado do Alfa de Cronbach se o item for excluído	165
Tabela 26	Nova Análise de componentes principais: Instrumentos e modelos de gestão estratégica	166
Tabela 27	Novos Resultados dos testes KMO e Bartlett: Instrumentos e modelos de gestão estratégica	166
Tabela 28	Novos Resultados das estatísticas de confiabilidade: Instrumentos e modelos de gestão estratégica	165
Tabela 29	Novos Resultados das correlações cruzadas de Spearman: Instrumentos e	167

	modelos de gestão estratégica	
Tabela 30	Análise de componentes principais: Instrumentos de mensuração e avaliação ..	168
Tabela 31	Resultados dos testes KMO e Bartlett: Instrumentos de mensuração e avaliação	168
Tabela 32	Resultados das estatísticas de confiabilidade: Instrumentos de mensuração e avaliação	168
Tabela 33	Resultados das correlações cruzadas de Spearman: Instrumentos de mensuração e avaliação	169
Tabela 34	Resultado do Alfa de Cronbach se o item for excluído	170
Tabela 35	Nova Análise de componentes principais: Instrumentos de mensuração e avaliação	170
Tabela 36	Novos Resultados dos testes KMO e Bartlett: Instrumentos de mensuração e avaliação	171
Tabela 37	Novos Resultados das estatísticas de confiabilidade: Instrumentos de mensuração e avaliação	171
Tabela 38	Novos Resultados das correlações cruzadas de Spearman: Instrumentos de mensuração e avaliação	172
Tabela 39	Análise de componentes principais: Instrumentos de gestão inovadores	172
Tabela 40	Resultados dos testes KMO e Bartlett: Instrumentos de gestão inovadores	173
Tabela 41	Resultados das estatísticas de confiabilidade: Instrumentos de gestão inovadores	173
Tabela 42	Resultados das correlações cruzadas de Spearman: Instrumentos de gestão inovadores	174
Tabela 43	Teste de normalidade	177
Tabela 44	Teste de normalidade com a inclusão do grupo para a dimensão um	179
Tabela 45	Teste de normalidade com a inclusão do grupo para a dimensão dois	179
Tabela 46	Teste de homogeneidade das variâncias	180
Tabela 47	Estatística descritiva dos grupos e da variável dimensão um	181
Tabela 48	Estatística descritiva dos grupos e da variável dimensão dois	181
Tabela 49	Médias dos estágios do ciclo de vida X dimensão um e dimensão três.....	183
Tabela 50	Teste de Box de igualdade das matrizes de covariâncias	184
Tabela 51	Teste de Levene para igualdade das variâncias e erros	184
Tabela 52	Testes multivariados	185
Tabela 53	Testes dos efeitos entre participantes (resumo da ANOVA)	186
Tabela 54	Matriz SSCP entre os participantes	187
Tabela 55	Estatística teste	188

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	17
1.1	CARACTERIZAÇÃO DO PROBLEMA	20
1.2	OBJETIVOS	24
1.2.1	Objetivo Geral	24
1.2.2	Objetivos específicos	24
1.3	RELEVÂNCIA DA PESQUISA	25
1.4	ESTRUTURA E APRESENTAÇÃO DO TRABALHO	28
2	REFERENCIAL TEÓRICO	30
2.1	ABORDAGENS DO DESENVOLVIMENTO ORGANIZACIONAL SOB A ÓTICA DA TEORIA DO CICLO DE VIDA	30
2.1.1	Modelo Ciclo de Vida Organizacional – Greiner (1972)	35
2.1.2	Modelo Ciclo de Vida Organizacional – Adizes (1979, 1990)	41
2.1.3	Modelo Ciclo de Vida Organizacional – Quinn e Cameron (1983)	45
2.1.4	Modelo Ciclo de Vida Organizacional – Miller E Friesen (1984)	47
2.1.5	Modelo Ciclo de Vida Organizacional – Lester; Parnell E Carraher (2003)	56
2.1.6	Outros Modelos de Ciclo de Vida Organizacional	62
2.1.7	Síntese das Pesquisas Empíricas Sobre Ciclo de Vida Organizacional (CVO)	63
2.1.7.1	Ciclo de Vida e Sistemas de Contabilidade de Gestão	63
2.1.7.2	Ciclo de Vida e Sistemas de Controle de Gestão e Controladoria em Empresas da Nova Economia	65
2.1.7.3	Ciclo de Vida Organizacional e a Formalização dos Recursos Humanos em Pequenas Empresas	67
2.1.7.4	Ciclo de Vida Organizacional e o Desempenho Entre as Pequenas e Médias Empresas (PME)	68
2.1.7.5	Ciclo de Vida Organizacional e o Design do Sistema de Controle e Contabilidade de Gestão (SCCG)	69
2.1.7.6	Ciclo de Vida Organizacional e a Relação como o Tamanho da Empresa	70
2.2	INSTRUMENTOS DE GESTÃO	71
2.2.1	Descrição dos Instrumentos de Gestão	84
2.2.2	Evidências Empíricas Instrumentos de Gestão	91
2.2.2.1	Instrumento de Gestão Estratégica – BSC: Malmi (2001)	91
2.2.2.2	Instrumento de Gestão Estratégica – VBM: Malmi e Ikäheimo (2003)	92
2.2.2.3	Instrumentos de Gestão Modernos e Tradicionais: Soutes (2006)	93
2.2.3	Instrumentos de Gestão e Ciclo de Vida Organizacional	94
2.2.4	Evidências Empíricas Ciclo de Vida Organizacional e Instrumentos de Gestão	96
2.2.4.1	Ciclo de Vida Organizacional e a utilização do Custeio Baseado em Atividades (ABC): Kallunki e Silvola (2008)	96
2.2.4.2	Ciclo de Vida Organizacional e o Perfil das Empresas: Frezatti et al	97

(2009)

3	PROCEDIMENTOS METODOLOGICOS	100
3.1	PROBLEMA DE PESQUISA E HIPÓTESES	100
3.2	MODELO OPERACIONAL DA PESQUISA	101
3.2.1	Escala Para Identificação do Ciclo de Vida Organizacional	105
3.2.2	Escala para Identificação dos Instrumentos de Gestão Utilizados pelas Empresas	109
3.3	TÉCNICAS ESTATÍSTICAS UTILIZADAS	111
3.3.1	Validação das Escalas para Identificar os Estágios do Ciclo De Vida Organizacional e o Uso dos Instrumentos de Gestão	112
3.3.2	Procedimentos estatísticos para identificar o estágio do Ciclo de Vida Organizacional	114
3.3.3	Testes de Hipóteses	114
3.3.4	Operacionalização da Pesquisa	115
3.4	AMOSTRA.....	116
4	APRESENTAÇÃO E INTERPRETAÇÃO DOS RESULTADOS	117
4.1	CARACTERIZAÇÃO DAS EMPRESAS	117
4.2	MAPEAMENTO DO CICLO DE VIDA ORGANIZACIONAL	119
4.2.1	Caracterização do estágio nascimento	120
4.2.2	Caracterização do estágio crescimento	122
4.2.3	Caracterização do estágio maturidade	124
4.2.4	Caracterização do estágio renovação	125
4.2.5	Caracterização do estágio declínio	127
4.2.6	Análise dos fatores que caracterizam as variáveis que compõem os constructos	129
4.2.7	Validação das escalas de identificação dos estágios do ciclo de vida organizacional	134
4.2.7.1	Validação da Escala do Estágio Nascimento	135
4.2.7.2	Validação da Escala do Estágio Crescimento	135
4.2.7.3	Validação da Escala do Estágio Maturidade	136
4.2.7.4	Validação da Escala do Estágio Renovação	136
4.2.7.5	Validação da Escala do Estágio Declínio	136
4.2.8	Identificação dos estágios do ciclo de vida organizacional	137
4.3	IDENTIFICAÇÃO DOS INSTRUMENTOS DE GESTÃO	144
4.3.1	Instrumentos de gestão caracterizados como métodos, abordagens e sistemas de custeio	146
4.3.2	Instrumentos de gestão caracterizados como métodos e modelos de mensuração e avaliação, e medidas de desempenho	149
4.3.3	Instrumentos de gestão caracterizados como filosofias e modelos de gestão	153
4.3.4	Instrumentos de gestão caracterizados como modelos estratégicos	156
4.3.5	Validação da escala para identificar os instrumentos de gestão	160
4.3.6	Identificação das Dimensões da Escala Instrumentos de Gestão	161
4.3.7	Validando a escala 1 - Instrumentos e modelos de gestão estratégica	163
4.3.7.1	Revalidando a escala Instrumentos e modelos de gestão estratégica sem o item B33	165

4.3.8	Validando a Escala 2 - Instrumentos de mensuração e avaliação.....	167
4.3.8.1	Revalidando a escala Instrumentos de mensuração e avaliação sem os itens B23 e B35	170
4.3.9	Validando a Escala 3 - Instrumentos de gestão inovadores	172
4.4	CICLO DE VIDA ORGANIZACIONAL E INSTRUMENTOS DE GESTÃO ..	174
5	CONCLUSÃO E SUGESTÃO PARA FUTURAS PESQUISAS	192
5.1	CONSIDERAÇÕES FINAIS	192
5.2	SUGESTÕES E RECOMENDAÇÕES	197
5.3	LIMITAÇÕES	198
	REFERÊNCIAS	200
	APÊNDICES	214
	ANEXOS	230

1 INTRODUÇÃO

Fatores econômicos e políticos ocorridos nos últimos anos – em particular a bolha tecnológica de 2001 e a bolha imobiliária de 2008 – afetaram consideravelmente a economia de diversos países, contribuindo, em parte, para o declínio de várias organizações. Isso confirma que o mercado é dinâmico e está sujeito a intempéries e turbulências que impactam de maneira mais significativa o destino das organizações.

Neste contexto, faz-se necessário destacar a necessidade das organizações se adaptarem a novos cenários, buscando gerenciar seus recursos com flexibilidade e responder com rapidez as demandas do mercado, estabelecendo estratégias competitivas com a finalidade de se diferenciar dos concorrentes e se posicionar de maneira adequada no ambiente organizacional, conforme assevera Porter (1996) “Estratégia é a criação de uma posição única e valiosa, envolvendo um conjunto diferentes atividades”.

Um outro aspecto importante a ser observado, em relação aos fatores econômicos e políticos, é o reflexo nos estilos de tomada de decisão dos gestores, de maneira que, faz surgir a necessidade de um novo enfoque gerencial que poderá ser concretizado por meio da adoção de práticas gerenciais adequadas à nova realidade empresarial, tendo como suporte um Sistema de Contabilidade Gerencial (SCG) delineado para atender as necessidades específicas de cada organização. Do mesmo modo, esses fatores, que impactam o ambiente organizacional, obrigam as empresas a responderem com rapidez as modificações competitivas do mercado, de maneira a obter maior eficiência operacional, buscando manter os fatores da vantagem competitiva e, assim, continuar sua evolução organizacional (PORTER,1996).

Neste mesmo sentido, observa-se que, a busca para manter a eficiência operacional e a vantagem competitiva obriga as organizações a escolher as melhores práticas gerenciais. Com isso, abre as discussões em torno dos sistemas de contabilidade de custos e de controle gerencial, no que se refere à confiança e à exatidão de suas informações, de tal forma, que leva as empresas a repensarem um novo modelo de administrar os seus negócios. Então, para dar suporte ao sistema de contabilidade gerencial e enfrentar os novos desafios, as empresas

buscam implementar novos instrumentos gerenciais, como é o caso das ferramentas de gestão que deram certo nas indústrias japonesas, tais como: o *just-in-time* e a gestão da qualidade total, criando espaço para uma nova abordagem da contabilidade gerencial (GOMES, 2004, p. 82).

De forma semelhante, verificou-se que as mudanças provocadas no ambiente organizacional por fatores econômicos, políticos, tecnológicos e sociais entre outros, tornaram os relacionamentos entre as organizações mais complexos e fizeram com que os produtos se tornassem cada vez mais descartáveis e em constante inovação. A entrada de novos concorrentes no mercado e o conseqüente aumento do risco e da incerteza contribuíram para que os *stakeholders* ficassem mais exigentes quanto às informações financeiras e aos resultados econômicos evidenciados pelas empresas. De modo que, surgiu a necessidade de práticas, controles e instrumentos de gestão eficientes, que tenham por finalidade auxiliar os gestores a enfrentarem esses desafios e, também, contribuir com o desenvolvimento das organizações (ALBRECHT; SACK, 2000).

As mudanças e os impactos que ocorrem no ambiente organizacional também contribuem para o desenvolvimento das organizações. Fato esse que pode ser verificado nas evidências encontradas nas pesquisas estruturadas sob o arcabouço teórico do ciclo de vida organizacional. Essas pesquisas evidenciam que as organizações, ao longo do tempo, desenvolvem-se por meio de fases distintas, com a utilização de práticas de gestão compatíveis com a exigência de cada fase e que essas fases são configuradas com características específicas, como estruturas organizacionais, estratégias, processamento de informação e estilos de tomada de decisão. Portanto, acredita-se que os padrões do Sistema de Contabilidade Gerencial (SCG) se modificam para atender às necessidades da evolução organizacional, a qual pode ser explicada por meio de modelos que caracterizam o ciclo de vida das organizações (GREINER, 1972, 1998; QUINN; CAMERON, 1983; MILLER; FRIESEN, 1984; ADIZES, 1990; MOORES; YUEN, 2001; LESTER; PARNELL; CARRAHER, 2003).

Assim sendo, verifica-se que a teoria do ciclo de vida organizacional fornece suporte aos pesquisadores para explicar as mudanças e as transições que ocorrem ao longo do tempo nas organizações e a conseqüente interação com o ambiente. As evoluções organizacionais, que

são provocadas por essas mudanças, refletem nas informações operacionais, estratégicas e gerenciais, de modo que essas informações, além de fornecer suporte aos gestores na aplicação do controle gerencial, auxiliam no processo decisório contribuindo com o sucesso organizacional.

Os modelos de ciclo de vida organizacional têm sido aplicados nos estudos das organizações, desde os anos sessenta, no sentido de explicar as mudanças das características das organizações ao longo do tempo, enfatizando diferentes fatores. Neste sentido, verificou-se que Quinn e Cameron (1983) analisaram nove modelos diferentes de ciclos de vida organizacional, os quais variam entre três a dez estágios e sugerem semelhanças no progresso por meio de estágios ou fases. Os autores observaram que cada um dos modelos de ciclo de vida organizacional identifica certas características, classifica as organizações em diferentes estágios de desenvolvimento, demonstra como essas organizações progridem por várias fases do ciclo de vida e descreve como elas crescem e se desenvolvem.

Com o mesmo propósito, Miller e Friesen (1984), a partir de testes empíricos realizados por meio de uma abordagem longitudinal, desenvolveram um modelo de ciclo de vida organizacional com o objetivo de verificar se a tipologia desenvolvida poderia ser utilizada para prever as diferenças nas características da organização entre as diversas fases do desenvolvimento organizacional. No mesmo sentido, Lester, Parnell e Carraher (2003) propuseram um modelo com cinco estágios, testado empiricamente, com finalidade de avaliar a fase específica do ciclo de vida de qualquer organização.

Segundo Parisi e Nobre (2007, p. 126), o processo decisório no campo das organizações pode ser entendido por dois caminhos complementares: (a) compreender como os gestores tomam suas decisões, levando em consideração alternativas e consequências, como se dá o processo mental e quais regras foram utilizadas para se chegar à decisão; (b) o outro caminho está estruturado no entendimento das alternativas e suas consequências para a identificação do problema, das variáveis controláveis e não controláveis, das relações e do elenco de regras para a tomada de decisão. Assim, na visão dos autores, o papel reservado ao gestor, estando de posse das informações necessárias e relevantes, é contribuir para que a organização alcance seus objetivos e consiga realizar sua missão, tomando as decisões estratégicas com o intuito de realizar a interação entre a empresa e o seu ambiente.

De acordo com Assen, Berg e Pietersma (2010), os instrumentos de gestão contribuem com os gestores na solução dos problemas e dos desafios gerenciais, proporcionando uma nova maneira de lidar com situações que resultem em uma mudança positiva e que podem ser aplicados de maneira estratégica, tática ou operacional. Conforme entendimento dos autores, a maioria dos instrumentos de gestão foi criada para resolver problemas e aumentar a eficiência e eficácia das organizações. Nesse caso, os instrumentos de gestão também permitem que os gestores e consultores obtenham uma percepção mais clara dos seus negócios, contribuindo com a redução das complexidades e das incertezas. Por outro lado, Assen, Berg e Pietersma (2010) afirmam que nenhum instrumento de gestão de per si pode garantir que o gestor ou consultor resolva os problemas organizacionais de forma objetiva.

Por fim, entende-se que os instrumentos de gestão, também conhecidos como métodos de mensuração, instrumentos de avaliação, práticas de gestão, filosofias de gestão, ferramentas de gestão, artefatos de gestão, (FREZATTI, 2006; SOUTES, 2006; BORINELLI, 2006; SCAPENS, 2006, ANDERSON; DEKKER, 2009), são os mecanismos responsáveis para subsidiar e dar suporte aos gestores na tomada de decisão e na execução de suas funções, fazendo com que o conhecimento se materialize nas organizações. Destarte, faz-se necessário conhecer quais são os instrumentos de gestão vinculados à tomada de decisão e em que estágio organizacional eles são utilizados.

1.1 CARACTERIZAÇÃO DO PROBLEMA

A Contabilidade Gerencial, diferentemente da Contabilidade Financeira, tem o importante papel de prover informações úteis aos dirigentes e aos usuários internos das organizações, com a finalidade de subsidiar o processo decisório. O *Institute of Management Accounting* (IMA) define a Contabilidade Gerencial como o processo de identificação, mensuração, acumulação, análise, preparação, interpretação e comunicação das informações financeiras usadas pela administração para planejar, avaliar e controlar uma organização e assegurar o uso apropriado e a responsabilização por seus recursos (ATKINSON et al., 2008, p. 67).

Neste sentido, entende-se que as informações produzidas pela Contabilidade Gerencial e materializadas no ambiente organizacional pelos instrumentos de gestão, como os sistemas de custeio, o orçamento, o planejamento estratégico, o retorno sobre investimento (ROI), os demonstrativos gerenciais, econômicos e financeiros, *Economic Value Added* (EVA[®]), *Activity Based Management* (ABM) e *Value Based Management* (VBM), entre outros, são ferramentas importantes para dar suporte aos gestores na tomada de decisões. De maneira que, o uso destes instrumentos, por parte dos gestores, pode proporcionar um efetivo controle gerencial, de forma a contribuir com a coordenação e o planejamento, a fim de alcançar os objetivos da organização. Para corroborar esse entendimento, destaca-se a opinião de Anthony e Govindarajan (2006, p. 34), quando afirmam que “a finalidade do controle gerencial é assegurar que as estratégias sejam obedecidas, de forma que os objetivos da organização sejam atingidos.”

Assim, neste contexto, percebe-se a importância da informação gerencial no sentido de contribuir com a execução do controle organizacional e com o desenvolvimento organizacional (FREZATTI, 2007). Ademais, observa-se que, os gestores, para escolher os instrumentos de gestão que vão auxiliá-los no processo decisório, precisam conhecer os Sistemas de Contabilidade Gerencial e os Sistemas de Controle de Gestão, com a finalidade de assegurar que os conjuntos de práticas gerenciais aplicadas sejam capazes de realizar as ações organizacionais e buscar os objetivos pretendidos (FREZATTI, 2007).

Outro aspecto a ser observado, diz respeito aos sistemas de controle de gestão que têm evoluído com muita rapidez ao longo do tempo, devido aos avanços da tecnologia, da ciência da informação e pelas necessidades de mudanças provocadas pelos ambientes competitivos que exigem a utilização de instrumentos de gestão compatíveis com a nova realidade empresarial, de maneira que os sistemas gerenciais poderão se tornar ineficientes no futuro bem próximo (CHENHALL, 2003). Neste mesmo sentido, observou-se que, a prática de contabilidade gerencial também teve grandes mudanças, passando da visão tradicional, com base na análise financeira orientada para o controle orçamentário; para a adoção de uma abordagem estratégica com ênfase na identificação, mensuração e gestão dos principais direcionadores financeiros, não financeiros e operacionais, com o propósito de criação de valor para o acionista (ITTNER; LARCKER, 2001).

Destaque-se que nos últimos anos, muitas organizações experimentaram mudanças significativas em seus modelos de gestão provocadas pela exposição aos ambientes organizacionais cada vez mais competitivos e pelos avanços tecnológicos. De maneira que, a ocorrência dessas mudanças contribuiu para que os avanços da tecnologia da informação impulsionassem a inovação e favorecessem o surgimento de novos sistemas (BURNS; VAIVIO, 2001). Em suma, observa-se que os modelos gerenciais adotados pelas organizações são impactados diretamente pelos fatores organizacionais, tecnológicos e ambientais, os quais podem influenciar na escolha e na utilização dos instrumentos de gestão. Neste contexto, pode-se afirmar que, dentre esses fatores organizacionais que impactam as organizações, figura o ciclo de vida das organizações (GREINER, 1972; MOORES; YUEN, 2001).

A Teoria do Ciclo de Vida Organizacional utiliza a metáfora do ciclo de vida biológico para explicar as mudanças nas organizações ao longo do tempo, demonstrando que elas têm características similares aos seres vivos, como crescimento e envelhecimento, principalmente na relação entre os fatores flexibilidade e controlabilidade (ADIZES, 1990, p. 2). Esse mesmo autor afirma que, as organizações quando jovens são muito flexíveis, mas dificilmente controláveis. De forma inversa, modifica-se essa posição, quando do envelhecimento, ocorrendo um maior controle e uma menor flexibilidade.

A abordagem da teoria do ciclo de vida organizacional é utilizada para explicar as mudanças e as transições que ocorrem ao longo do percurso da empresa e a consequente interação com o ambiente, de maneira a compreender as evoluções organizacionais. Desde a sistematização dessa teoria até a presente data, muitos modelos foram delineados para explicar as características das fases de desenvolvimento de uma organização. Todavia, nem todo modelo foi validado, por meio de pesquisa empírica.

Observou-se que, Levie e Hay (1999) identificaram 63 modelos de ciclo de vida organizacional, no período de 1962 a 1996. Desse total, 29 são considerados abrangentes, ou seja, com possibilidade de aplicação em qualquer entidade e 34 são considerados específicos, que podem ser aplicados em organizações novas ou com características limitadas, como tamanho ou setor. Além disso, Junqueira et al. (2008) entendem que as pesquisas sobre ciclo de vida ainda não são conclusivas, quanto ao modelo utilizado.

Com o mesmo propósito, Quinn e Cameron (1983) realizaram uma análise em nove modelos diferentes de ciclos de vida organizacional. Os modelos analisados pelos autores enfatizam diferentes fatores para explicar a mudança das características das organizações ao longo do tempo. Cada um destes modelos identifica certas características que classificam as organizações em diferentes estágios de desenvolvimento. Faz-se necessário ressaltar que, Miller e Friesen (1984) estabeleceram atributos para classificar os cinco estágios do ciclo de vida organizacional, tendo por base as variáveis: situação organizacional (contexto), estrutura, estratégia e estilo de tomada de decisão, variáveis que identificam os referidos estágios.

No mesmo sentido, Lester, Parnell e Carraher (2003) propuseram um modelo de cinco estágios, testado empiricamente, com finalidade de avaliar a fase específica do ciclo de vida de qualquer organização. Os estágios apresentados pelo modelo dos referidos autores são: (a) estágio um: existência; (b) estágio dois: sobrevivência; (c) estágio três: sucesso; (d) estágio quatro: renovação; e (e) estágio cinco: declínio. A metodologia proposta em cinco estágios corrobora com as pesquisas predominantes nos estudos organizacionais sobre ciclo de vida.

Finalmente, Correia et al. (2010) analisaram os modelos de ciclo de vida organizacional aplicados em pesquisas empíricas e constataram que cinco modelos de ciclo de vida organizacional foram utilizados na pesquisa empírica, no período de 2001 a 2009, são eles: modelo de Miller e Friesen (1984), modelo de Scott e Bruce (1987), modelo de Kazanjian e Drazin (1990), modelo de Victor e Boynton (1998) e modelo de Lester, Parnell e Carraher (2003). Os autores verificaram que apenas dois modelos foram mais utilizados em pesquisas empíricas, no período referenciado: o modelo de Miller e Friesen (1984) e o modelo de Lester, Parnell e Carraher (2003), juntos representam 70% dos modelos de ciclo de vida organizacional utilizados nas pesquisas empíricas recentes.

Diante do exposto, percebe-se que as organizações precisam de um SCG compatível com a fase ou etapa dos diferentes estágios do ciclo de vida e que podem demandar instrumentos de gestão específicos para cada estágio. Portanto, entende-se que a abordagem do ciclo de vida das organizações aplicada conjuntamente com os instrumentos de gestão utilizados pelas empresas pode contribuir com novas possibilidades para entender o desenvolvimento organizacional e colaborar com a pesquisa em Contabilidade Gerencial.

Para corroborar esse entendimento, Kallunki e Silvola (2008) constataram que as empresas, enquadradas nas fases maturidade e renovação, dispunham de mais recursos para a experimentação com sistemas avançados de contabilidade de gestão. Os autores verificaram que as organizações pesquisadas tinham estruturas mais burocráticas, complexas e formais, contribuindo para criar a necessidade do uso dos sistemas avançados, como o custeio baseado em atividades, diferente das empresas que estavam na fase crescimento.

Assim sendo, surge a necessidade de identificar os instrumentos de gestão utilizados pelas empresas baianas e verificar se há relação entre o uso dos instrumentos e os estágios do ciclo de vida organizacional, investigando a seguinte questão: **Qual a relação que existe entre os estágios de ciclo de vida das organizações e os instrumentos de gestão adotados pelos gestores das empresas baianas?**

1.2 OBJETIVOS

1.2.1 Geral

O presente trabalho, com fundamento na teoria do ciclo de vida organizacional, tem o propósito de investigar a relação existente entre os estágios do ciclo de vida organizacional e os instrumentos de gestão.

1.2.2 Específicos

O objetivo geral foi desmembrado em três objetivos específicos, com a finalidade de permitir a identificação dos estágios do ciclo de vida organizacional e dos instrumentos de gestão utilizados pelos gestores das empresas baianas, e com o apoio de ferramentas estatísticas, verificar se há associação entre os estágios do ciclo de vida e o uso dos instrumentos de gestão.

- a) Mapear os estágios de ciclo de vida das organizações baianas dentro do padrão teórico proposto por Lester, Parnell e Carraher (2003);
- b) Identificar os instrumentos de gestão utilizados pelas empresas baianas;
- c) Verificar se existe relação entre os estágios do ciclo de vida da organização e os instrumentos de gestão utilizados pelos gestores das empresas baianas.

1.3 RELEVÂNCIA DA PESQUISA

Os estudos dos ciclos de vida partem do pressuposto que o desenvolvimento organizacional, ao longo do tempo, ocorre por meio de fases ou estágios associados a padrões do ambiente em que a organização está inserida, estruturais, estratégicos e decisórios característicos, com implicações nos sistemas de contabilidade gerencial utilizados pelas organizações. Desse modo, verifica-se que em cada estágio organizacional pode haver a necessidade de práticas de gestão específicas e, portanto, demandar um Sistema de Contabilidade Gerencial (SCG) com capacidade para se adaptar e atender às essas necessidades (GREINER 1972, 1998; MILLER; FRIESEN, 1984; MOORES; YUEN, 2001).

Neste contexto, percebe-se que é de grande relevância que os gestores, na execução do processo decisório, tenham elementos para identificar o estágio no qual está a sua organização, de maneira a fornecer-lhes condições para realizar as mudanças necessárias, e posicionar a empresa de forma mais adequada aos seus objetivos (LESTER; PARNELL; CARRAHER, 2003). De modo que, os gestores, quando da aplicação do controle gerencial e da execução das suas funções, necessitam das informações e dos conhecimentos produzidos pela Contabilidade Gerencial, os quais são materializados nas organizações por meio dos instrumentos de gestão, que por sua vez, têm a finalidade de auxiliar os gestores na tomada de decisões (BORINELLI, 2006). Então, pelo que foi apresentado, torna-se relevante conhecer quais são os instrumentos de gestão adotados pelos gestores no processo decisório e em que estágio organizacional eles são utilizados.

Com este propósito, verificou-se que a teoria do ciclo de vida tem sido adotada por diversos pesquisadores com a finalidade de explicar e entender o desenvolvimento organizacional.

Neste sentido, observou-se que Moores e Yuen (2001) investigaram se a configuração organizacional, baseada em ciclos de vida, é associada a variações no SCG, e se as diferentes configurações do ciclo de vida ajudam a explicar essas variações. Na mesma linha de pensamento, observou-se que Frezatti et al. (2009) pesquisaram o perfil das empresas brasileiras em relação ao processo de planejamento estratégico, do orçamento e do controle orçamentário associado as fases do ciclo de vida organizacional.

Dentro da mesma abordagem do ciclo de vida, Granlund e Taipaleenmaki (2005) tiveram como objetivo descrever e explicar as práticas de controle de gestão nas empresas da nova economia. Davila (2005) focalizou os sistemas associados à gestão de recursos humanos em empresas de alta tecnologia e explorou a associação entre determinadas variáveis e o aparecimento de SCG. Enquanto que a finalidade do trabalho realizado por Silvola (2008) foi descrever e explicar o projeto de sistemas de controle e contabilidade de gestão (SCCG) nas fases crescimento e renovação do ciclo de vida organizacional e, também, explorar como a presença de investidores de capital afeta o projeto de SCCG nas referidas fases.

Em relação às práticas de gestão, diversos pesquisadores constataram que muitas organizações têm experimentado mudanças significativas em seus modelos de gestão, que foram proporcionadas pela exposição aos ambientes organizacionais cada vez mais competitivos e, também, pelos avanços tecnológicos (BURNS; VAIVIO, 2001). Segundo Kaplan (1994), nos últimos anos houve grandes mudanças no ambiente organizacional e nas práticas de gestão com a introdução de instrumentos inovadores e estratégicos.

Com o propósito de entender como as mudanças ocorridas no processo de gestão, nos modelos de gestão e nas práticas gerenciais, impactaram as organizações, diversas pesquisas foram realizadas. O resultado dessas pesquisas apontou que as mudanças ocorridas no ambiente organizacional; sejam de ordem econômica, social ou tecnológica, como o aumento da concorrência, a abertura dos mercados e o nível de exigência dos consumidores; provocaram modificações na gestão empresarial e forçaram as organizações a mudarem as suas estratégias e, também, a buscarem inovação e eficiência, tornado-as mais flexíveis (FROW et al., 2005). Com esse mesmo pensamento, Naranjo-Gil e Hartmann (2007) investigaram se o SCG age como um mecanismo que faz a intermediação entre a alta gerência e a mudança estratégica organizacional. Enquanto que, Piercea e O'Deab (2003) pesquisaram

a percepção do gestor, quanto à utilidade das informações atuais e as mudanças desejáveis, em relação ao papel do Sistema de Contabilidade Gerencial (SCG).

As pesquisas realizadas com enfoque nos instrumentos de gestão, realizadas no Brasil e no Mundo, buscaram evidências sobre: (a) quais os instrumentos gerenciais que estão sendo utilizados pelas organizações e se há relação entre a utilização, o desempenho, o setor econômico, as características dos gestores (SOUTES, 2006); (b) a aderência conceitual, a relação entre teoria e prática (FREZZATI, 2005); (c) as mudanças na pesquisa sobre contabilidade gerencial e o entendimento da modelagem das práticas de gestão (SCAPENS, 2006); (d) a evolução dos sistemas de controle de gestão em empresas na fase inicial (DAVILA; FOSTER, 2007); (e) a gestão estratégica de custos (ANDERSON; DEKKER, 2009).

Diante do exposto, percebe-se que os modelos gerenciais adotados pelas organizações são impactados diretamente pelos fatores organizacionais, tecnológicos e ambientais e que podem influenciar na escolha e na utilização dos instrumentos de gestão e que, dentre esses fatores, figura o ciclo de vida das organizações (GREINER, 1972; MILLER; FRIESEN, 1984; MOORES; YUEN, 2001).

A relevância desta pesquisa se justifica pelos seguintes propósitos: (a) mapear os estágios de ciclo de vida das organizações; (b) identificar os instrumentos de gestão utilizados pelos gestores das empresas baianas; (c) verificar se existe relação entre os estágios do ciclo de vida das organizações e o uso dos instrumentos de gestão; (d) testar o modelo de ciclo de vida desenvolvido por Lester; Parnell; Carraher (2003), de maneira empírica, dentro de um contexto cultural, social e econômico diferente do que já foi testado e (e) contribuir com a sedimentação da teoria do ciclo de vida organizacional.

O presente estudo também se justifica pelo propósito de contribuir com o desenvolvimento da Contabilidade Gerencial, identificando as possibilidades de entendimento da gestão empresarial, dentro da perspectiva do ciclo de vida organizacional, em conjunto com os instrumentos de gestão utilizados pelas empresas. As descobertas desta pesquisa podem oferecer uma contribuição aos gestores das organizações, no sentido de auxiliá-los na escolha

dos instrumentos de gestão mais adequados, a depender do ciclo de vida no qual a sua organização se encontra.

Outra contribuição desta pesquisa é permitir que seja ampliada a percepção dos gestores sobre o desenvolvimento das práticas de gestão, demonstrando a existência de elementos sinalizadores que ajudam a entender o comportamento organizacional. De forma a colaborar na identificação de problemas, fornecendo mecanismos gerenciais adequados com a finalidade de buscar soluções e estabelecer métodos para realizar o diagnóstico organizacional.

1.4 ESTRUTURA DO TRABALHO

O presente estudo está estruturado em cinco capítulos, conforme descrito a seguir:

O primeiro capítulo apresenta a introdução, com uma abordagem inicial e contextualização sobre o tema pesquisado, o problema de pesquisa, os objetivos principal e específico e a relevância da pesquisa.

O segundo capítulo apresenta o conteúdo do referencial teórico, o qual é pautado em uma revisão bibliográfica que buscou identificar as bases teóricas clássicas e as pesquisas científicas recentes sobre o tema, abordando o desenvolvimento organizacional, o ciclo de vida organizacional, a contabilidade gerencial, a controladoria, o processo decisório e os instrumentos de gestão.

O terceiro capítulo dispõe sobre os aspectos metodológicos com a finalidade de alcançar os objetivos da pesquisa. Primeiro, apresenta-se as hipóteses, o modelo operacional da pesquisa e as variáveis dependentes e independentes. Segundo, são apresentadas as escalas propostas para a realização da pesquisa e as técnicas estatísticas para a validação das escalas e para os testes de hipóteses.

O quarto capítulo discorre sobre a análise dos resultados da investigação, apresentando os resultados obtidos a partir da aplicação da metodologia proposta. Neste capítulo, foi feita a caracterização da amostra coletada, apresentando as características da amostra estudada, critérios para identificação dos estágios do ciclo de vida e dos instrumentos de gestão, validação das escalas estatísticas e definição daquelas utilizadas no trabalho e aplicação do teste de hipótese.

Ao final, as conclusões, em relação aos resultados apurados e analisados no capítulo quatro, foram apresentadas, bem como as sugestões para futuras pesquisas.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 ABORDAGENS DO DESENVOLVIMENTO ORGANIZACIONAL SOB A ÓTICA DA TEORIA DO CICLO DE VIDA

Os teóricos e os pesquisadores organizacionais têm se preocupado com a abordagem sobre o crescimento e o desenvolvimento das organizações (GREINER, 1972; ADIZES, 1979, 1990, QUINN; CAMERON, 1983; MILLER; FRIESEN, 1984). Nos trabalhos realizados pelos pesquisadores que abordam este tema, verificam-se evidências de que as organizações se modificam e se adaptam de acordo com as condições ambientais, com o seu tamanho, com a concorrência e com as influências dos clientes.

Neste sentido, pode ser verificado também que a estrutura organizacional tende a progredir do simples ao complexo, bem como a ocorrência de modificação estrutural, de mudanças no processamento da informação e nos estilos de tomada de decisão (MILLER; FRIESEN, 1984; MOORES; YUEN, 2001; LESTER; PARNELL; CARRAHER, 2003). Por outro lado, a organização pode passar por uma involução, ou seja, regredir e até mesmo entrar em declínio (MILLER; FRIESEN, 1984).

Percebe-se também que o desenvolvimento organizacional está relacionado com a distribuição de poder e suas formas de atuação dentro da organização, pelo fato de que o exercício do poder tem a capacidade de afetar os resultados organizacionais. É importante ressaltar que essas forças intrínsecas, ainda, refletem nos tipos ideais de liderança (MINTZBERG, 1984; MINTZBERG, 2009).

Neste contexto, verifica-se que as teorias organizacionais têm o propósito de explicar e prever o desenvolvimento e os processos de mudança das organizações. Entende-se por processo de mudança organizacional, a ocorrência de progressão de eventos que modificam e alteram as suas características e que acontecem durante a sua existência. De forma que, surge a necessidade para explicar como e por que acontecem as mudanças e o desenvolvimento das organizações, para identificar quais os mecanismos que causam tais situações e levam uma

estrutura mais simples para um estado mais complexo. No entanto, o desenvolvimento da organização pode tomar um caminho diferente do pretendido, podendo regredir e até chegar ao ponto de desestruturar a entidade (VAN DE VEN; POOLE, 1995).

Van de Ven e Poole (1995) identificaram em torno de vinte teorias, as quais se propõem a explicar o desenvolvimento organizacional sob a ótica de diferentes processos de desenvolvimento. Essas teorias variam em relação ao conteúdo ou a terminologia e estão relacionadas entre as disciplinas dos mais diversos ramos do conhecimento. Os autores, após análise do conteúdo dessas teorias, verificaram que elas poderiam ser agrupadas em quatro abordagens básicas: ciclo de vida, teleologia, dialética e evolução. Eles constataram que as teorias apresentavam suportes bastantes diferentes em relação à sequência dos eventos que explicam o processo de mudança de uma organização, conforme exemplificado na Figura 1.

A abordagem desenvolvida por Van de Ven e Poole (1995), em torno das teorias que explicam o desenvolvimento organizacional, é apresentada neste trabalho com o propósito de contextualizar a Teoria do Ciclo de Vida Organizacional, como uma teoria viável para explicar o desenvolvimento das organizações. Assim, foi elaborado um breve resumo do trabalho dos referidos autores, no sentido de corroborar a escolha do ciclo de vida, como a teoria que fundamenta o presente trabalho, de forma que, abre espaço para discutir os modelos de ciclo de vida organizacional.

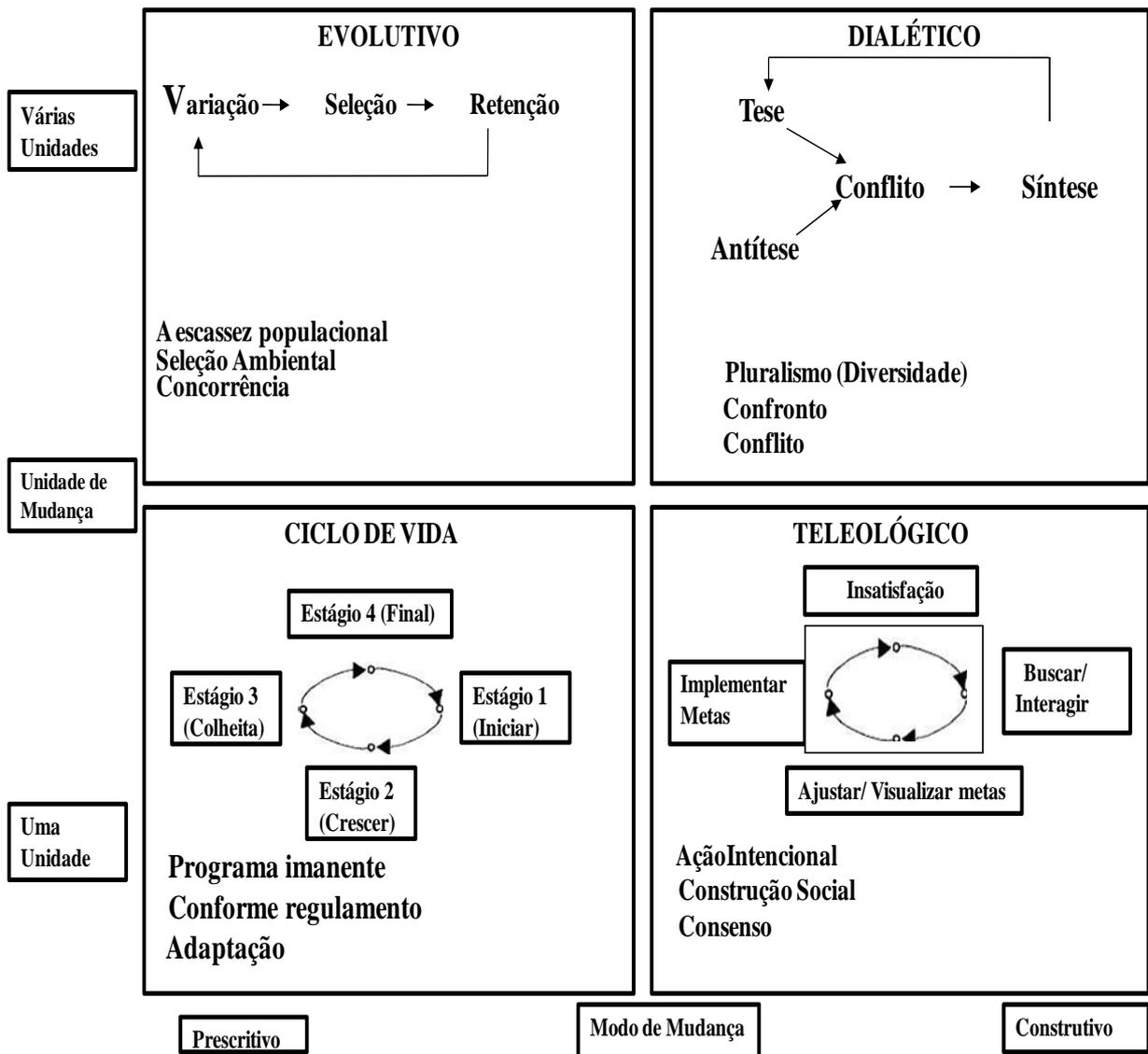


Figura 1 - Modelos de desenvolvimento organizacional
Fonte: VAN DE VEN; POOLE, 1995, p. 520

Na opinião de Van de Ven e Poole (1995), o desenvolvimento organizacional pode ser explicado pelas seguintes abordagens: Evolutiva, Dialética, Ciclo de Vida e Teleológico, com as seguintes características:

(a) Teoria Evolutiva: a evolução, neste caso, foi delineada pelos autores em um sentido mais restrito, em relação às mudanças nas formas estruturais das organizações, da mesma maneira como na evolução biológica, que realiza mudança por meio de um ciclo contínuo de variação, seleção e retenção. Entende-se por variação o fato de que as novas formas de organizações surgem espontaneamente ou por acaso, elas simplesmente acontecem. Seleção de organização ocorre principalmente por meio da competição por recursos escassos, e neste caso, o ambiente

acaba selecionando as entidades que melhor se adaptam a essa realidade. A retenção envolve forças que proporcionam a permanência de certas formas de organização. Então, a evolução explica a mudança como uma progressão periódica, cumulativas e probabilística de variação, seleção e retenção de entidades organizacionais.

(b) Teoria dialética: parte do pressuposto de que a entidade organizacional participa de um mundo pluralista e com pensamentos antagônicos e forças ou valores contraditórios que competem entre si pela dominação e pelo controle. As forças contraditórias podem ser internas, com vários objetivos conflitantes ou grupos de interesse competindo para obter prioridade; ou externas à entidade organizacional, neste caso, os interesses entre as entidades estão em sentido contrários e colidem com a direção de outras organizações. Neste sentido, a teoria dialética requer duas ou mais entidades distintas que incorporem essas oposições para se enfrentarem e se engajarem em um ou outro conflito. Então, a estabilidade e a mudança são explicadas por referência ao equilíbrio de poder entre as organizações em conflito. Disputas e acomodações que mantêm o *status quo* entre as entidades em conflitos produzem a estabilidade.

(c) Teoria do ciclo de vida: utilizando a metáfora de crescimento orgânico como um mecanismo heurístico para explicar o desenvolvimento de uma organização, a partir do início da sua existência até o seu desaparecimento. De acordo com esta teoria, a mudança é iminente, pois a entidade em desenvolvimento tem forças que proporcionam movimentos a partir de um determinado ponto de partida para seguir seu caminho até o estágio atual, passando de um estágio embrionário para um estágio mais maduro, afinando a sua progressão.

(d) Teoria teleológica: explica o desenvolvimento, baseando-se na teleologia, ou na doutrina filosófica em que a finalidade ou o objetivo é a causa final para o movimento de orientação de uma entidade. O desenvolvimento de uma organizacional é direcionado para uma meta ou um estado final, a meta é causa para mudança. Portanto, esta teoria do desenvolvimento é entendida como uma sequência repetitiva de formulação, implementação, avaliação e modificação de metas com base no que foi aprendido ou destinados pela entidade. A teleologia não prescreve uma sequência de eventos ou não há a necessidade de especificar qual a trajetória de desenvolvimento organizacional da entidade seguirá, não existindo uma regra prefigurada. No entanto, a teoria dispõe de um padrão para julgar a mudança,

observando que o desenvolvimento é algo que move a organização em direção a seu estado final.

Dentre essas quatro abordagens realizadas por Van de Ven e Poole (1995), a Teoria do Ciclo de Vida Organizacional é a mais aplicada para explicar as mudanças e as transições que ocorrem ao longo do tempo nas organizações. A ocorrência destas mudanças tem origens variadas, destacando a interação com o ambiente, uma das variáveis que provocam as evoluções organizacionais. De maneira que, os modelos de ciclo de vida são ferramentas utilizadas para identificar, classificar e explicar o crescimento e o desenvolvimento organizacional.

Na visão de Greiner (1972, 1998) a dinâmica do desenvolvimento das organizações passa por diversas fases, desde a sua criação até a maturidade, o referido autor constatou que as fases do crescimento organizacional se desenvolvem em ciclos de evolução e revolução. Greiner (1972, 1998) afirma que os ciclos de evolução são períodos de crescimento com estabilidade, ou seja, sem sobressaltos, enquanto que os ciclos revolucionários são períodos caracterizados por crises gerenciais.

Por fim, observa-se que há evidências empíricas demonstrando que o desenvolvimento das organizações, ao longo do tempo, pode ser investigado por meio da análise de fases ou estágios, utilizando a metáfora do ciclo de vida biológico, tendo como referências os termos, nascimento, crescimento e morte. Os estágios ou fases do ciclo de vida organizacional são constituídos com características próprias, no entanto, essas características passam por alterações, mudanças e modificações, provocando a evolução organizacional e, conseqüentemente, mudanças de fases. Essas mudanças fazem com que a organização requeira práticas de gestão compatíveis com a exigência de cada estágio (GREINER 1972; MILLER; FRIESEN, 1984; ADIZES, 1990; LESTER; PARNELL; CARRAHER, 2003).

Para corroborar este entendimento, observa-se que diversas pesquisas empíricas constataram que os padrões do SCG se modificaram para atender às necessidades da evolução organizacional e estes padrões são componentes que contribuem para a caracterização do ciclo de vida das organizações. Ressalta-se ainda que, o SCG faz parte da estrutura organizacional e, também, fornece informações para os gestores no processo decisório. Neste

contexto, pressupõe-se que o SCG tende a se adaptar de acordo com as necessidades de informações que a organização exige, em cada fase do seu ciclo de vida (MILLER; FRIESEN, 1984; MOORES; YUEN, 2001; LESTER; PARNELL; CARRAHER, 2003).

2.1.1 Modelo Ciclo de Vida Organizacional de Greiner (1972)

Greiner (1972), ao estudar a dinâmica do desenvolvimento das organizações, identificou que estas passam por cinco fases desde a sua criação até a maturidade. O autor constatou que as fases do crescimento organizacional se desenvolvem em ciclos de evolução e revolução, os ciclos de evolução são períodos de crescimento com estabilidade, sem sobressaltos, já os ciclos revolucionários são períodos caracterizados por crises gerenciais. Os ciclos de evolução e revolução se alternam entre si e as crises favorecem a ocorrências de mudanças e são fortemente influenciadas pelos acontecimentos anteriores. Segundo o autor, o estudo permite aos gestores o entendimento do ciclo organizacional, dando oportunidade de antecipar ou se precaver para a próxima crise que certamente acontecerá.

Greiner (1972) identificou que no desenvolvimento organizacional há uma série de fases pelas quais as empresas em crescimento tendem a passar e dentro destas fases acontecem a evolução e a revolução. O termo evolução é usado para descrever períodos prolongados de crescimento, onde nenhuma grande turbulência ocorre nas práticas da organização. O termo revolução é usado para descrever aqueles períodos de turbulência significativa na vida da organização. De modo que, após passar por essas crises, a organização encontra a estabilidade e consegue sobreviver, alcançando um momento de crescimento contínuo, desfrutando desta estabilidade, até que outros eventos externos ou internos aconteçam provocando outras turbulências e acarretando novas mudanças.

De acordo com Greiner (1972), as práticas gerenciais adotadas pelas organizações não permanecem as mesmas durante o tempo de sua existência. No entanto, o tempo de vida da organização contribui para que os mecanismos de gestão utilizados fiquem arraigados na organização, de tal forma, que eles acabam ficando institucionalizados. Assim, observa-se que esses motivos dificultam qualquer mudança.

Greiner (1972) defende que a organização evolui por meio de fases de desenvolvimento e cada período evolutivo cria a sua própria revolução, como por exemplo, pode ocorrer que práticas centralizadas, eventualmente, podem levar a pedidos de descentralização. Neste caso, a natureza do modelo de gestão para cada período revolucionário determina se uma empresa vai avançar em sua próxima fase de crescimento evolutivo.

Greiner (1972) considera que cinco dimensões fundamentais emergem como essenciais para a construção de um modelo de desenvolvimento da organização, conforme apresenta a Figura 2.

- a) Idade da Organização: a dimensão mais evidente e indispensável para qualquer modelo de desenvolvimento é a vida de uma organização.
- b) Tamanho da organização: com o crescimento e com o passar do tempo os problemas de uma organização e as suas soluções tendem a mudar significativamente.
- c) Estágios de evolução: períodos de crescimento prolongando e contínuo, sem grandes sobressaltos e sem grandes problemas internos ou revés econômicos.
- d) Estágios de revolução: como o crescimento organizacional não é linear, períodos turbulentos podem acontecer gerando graves problemas na gestão da empresa, caracterizado por períodos de crises. As práticas de gestão tradicionais utilizadas em determinado contexto deixam de ter o mesmo desempenho de antes.
- e) Taxa de crescimento do ramo de negócio: segundo Greiner (1972), os períodos de evolução e revolução estão relacionados ao ramo de negócio. Os períodos evolutivos tendem a ser mais curtos em ramos de negócios de crescimento rápido e os períodos evolutivos tendem a ser mais longos em empresas de ramo de negócio de crescimento lento.

De acordo com a Figura 2, podem ser visualizadas as cinco dimensões fundamentais para a construção de um modelo de desenvolvimento da organização: a idade da organização está na linha horizontal e o tamanho da organização está na linha vertical. As três setas representam o ramo de negócios: a seta inferior representa as empresas do ramo de negócio de crescimento lento, a seta do meio representa as empresas do ramo de negócio de crescimento médio e a seta posterior representa as empresas de ramo de negócio de crescimento rápido. Percebe-se que a ocorrência de estágios de evolução e de revolução acontece com mais frequência à medida que o ramo de negócio tem crescimento mais rápido. Neste contexto, depreende-se que num ramo que experimenta crescimento rápido, a organização envelhece rapidamente.



Figura 2 - Modelo de desenvolvimento organizacional
 Fonte: GREINER, 1972

Cada período evolutivo caracteriza-se pelo estilo de gestão dominante que é utilizado para alcançar o crescimento, conforme Figura 3, enquanto que cada período revolucionário é caracterizado pelos problemas de gestão dominante que devem ser resolvidos para assegurar o crescimento da empresa. Em cada fase seguinte há repercussão dos resultados das fases anteriores.

O modelo de crescimento de Greiner (1972) é composto por cinco fases genéricas: (a) criatividade; (b) direção; (c) delegação; (d) coordenação e (e) colaboração, conforme ilustrado na Figura 3.



Figura 3 - As cinco fases do crescimento
 Fonte: GREINER, 1972

A fase criatividade é caracterizada pelo início de uma organização. Os fundadores focalizados na criação de um produto, na conquista do respectivo mercado e na colocação de recursos financeiros necessários. Os fundadores não estão preocupados com as práticas de gestão. Os sistemas de gerenciamento são primários e simples e não estão formalizados, praticamente estão na cabeça dos gestores e devem ser como eles pensam. As atividades individualistas e criativas são necessárias. No entanto, a partir do crescimento da empresa, a administração começa a ficar complexa, exigindo práticas de gestão mais eficientes: a produção vai exigir maior conhecimento sobre a eficiência da fabricação, a comunicação não deve ser exclusivamente informal, os novos funcionários não estão adequadamente motivados, capital adicional é necessário e novos procedimentos contábeis são necessários para o controle financeiro e de gestão. Neste ponto começa a crise de liderança, tendo início a primeira revolução (GREINER, 1972).

Na fase direção, as práticas de gestão adotadas têm a finalidade de conduzir a organização de forma mais eficiente no caminho do crescimento. Aos poucos, os sistemas de gestão passam a ficar obsoletos e não atendem aos interesses da organização que está cada vez maior, mais diversificada e mais complexa. Os empregados começam a questionar os procedimentos administrativos e passam a exigir participação efetiva nas decisões com maior autonomia. Neste momento, começa o problema de autonomia, abrindo uma nova crise neste estágio (GREINER, 1972).

Na fase delegação, a organização evoluiu a partir da aplicação de uma estrutura organizacional descentralizada, com a finalidade de corrigir os problemas ocorridos no período revolucionário anterior. A delegação se mostrou útil para atender a demanda dos gestores por autonomia de forma a obter a expansão do mercado e interagir rapidamente com os clientes. Na fase delegação, observa-se também que mais responsabilidades foram atribuídas aos gestores de níveis inferiores, com a descentralização da tomada de decisão e a criação de incentivos com a finalidade de motivação, tendo como mecanismo de controle os centros de custos e os relatórios periódicos. Nesta fase, a organização alcança a estabilidade e continua em busca do crescimento, até que os administradores do alto escalão percebem que estão perdendo o controle, uma vez que a descentralização deu autonomia para os gestores de nível hierárquico inferior tomarem as decisões e conduzirem suas unidades de negócio de forma independente. Neste momento, quando a alta gerência procura retomar o controle geral sobre a empresa desencadeia uma nova revolução: a crise de controle. Apontando para a solução via coordenação e não o controle (GREINER, 1972).

Na fase coordenação, surgem os sistemas formais com a finalidade de alcançar maior coordenação e que são aplicados por executivos da alta gerência, os quais têm a responsabilidade pela abertura e administração desses novos sistemas. A partir do momento que inicia a cobrança gerencial, com diversos procedimentos e regras e o excesso de sistemas de controle que excedem a suas utilidades, começa a abalar a confiança entre o alto escalão e os escalões intermediários e inferiores, entre os gestores de linha e o staff, entre a sede o campo, causando muita formalidade e rigidez, pelo fato que organização tornou-se grande e complexa, desencadeando mais uma revolução: (*red tape crisis*) a crise de burocracia (GREINER, 1972).

E, finalmente, na fase colaboração, a organização começa a destravar os sistemas gerenciais e a continuar a busca pelo crescimento, havendo uma grande colaboração interpessoal, em uma tentativa de superar a crise de burocracia, que aconteceu pelo forte controle exercido por meio de sistemas e procedimentos formais em excesso. Nesta fase, verifica-se uma maior espontaneidade nas ações de gestão realizadas por meio de equipes com o confronto hábil de diferenças interpessoais. Neste caso, o controle social e a autodisciplina são requisitos para assumir o controle formal (GREINER, 1972).

Essa transição é especialmente difícil para os especialistas que criaram os sistemas antigos, bem como para os gerentes de linha que se baseou em métodos formais de respostas. Para superar os controles formais que engessaram a organização, observa-se a ocorrência de uma evolução que se constrói em torno de uma abordagem mais flexível e comportamental para a gestão (GREINER, 1972).

O Quadro 1 apresenta o resumo do modelo de Greiner (1972) relativo às práticas organizacionais nas cinco fases de crescimento, que mostra as ações gerenciais específicas que caracterizam cada fase de crescimento. Estas ações são também as soluções originadas de cada período revolucionário precedente.

Categoria	Fase 01	Fase 02	Fase 03	Fase 04	Fase 05
Foco gerencial	Fazer e vender	Eficiência operacional	Expansão do mercado	Consolidação da organização	Solução de problemas e inovação
Estrutura organizacional	Informal	Centralizada e funcional	Descentralizada e geográfica	Linha e <i>staff</i> e grupos de produtos	Matriz de equipes
Estilo da alta gerência	Individualista e empreendedor	Diretivo	Delegador	<i>Watchdog</i>	Participativo
Sistema de controle	Resultado do mercado	Padrões e centros de custo	Relatórios e centros de lucro	Planos e centros de investimento	Estabelecimento de objetivos mútuos
Ênfase em recompensas gerenciais	Propriedade	Aumentos de salários e méritos	Bônus individuais	Participação nos lucros e opções em ações	Bônus para a equipe

Quadro 1 - Práticas organizacionais nas cinco fases de crescimento

Fonte: Adaptado de GREINER, 1972

2.1.2 Modelo Ciclo de Vida Organizacional de Adizes (1979, 1990)

Adizes (1990) defende que o conceito do ciclo de vida aplicado aos organismos vivos também pode ser utilizado para entender o desenvolvimento organizacional. Neste sentido, Adizes (1990) observa que as organizações, ao longo do tempo, passam por processos semelhantes, apresentando características do nascimento, passando pelo crescimento, indo até o declínio, o que poderia causar a extinção ou a morte da organização. De forma que, o referido autor afirma que as organizações enfrentam as dificuldades e os desafios existentes em cada etapa do ciclo de vida, principalmente, quando ocorrem as mudanças de estágios ingressando em uma nova dimensão de desenvolvimento.

Da mesma maneira como acontece com os seres vivos, no modelo do ciclo de vida organizacional de Adizes (1990), as organizações são afetadas pelo crescimento e pelo envelhecimento e sofrendo diretamente os impactos de dois fatores: flexibilidade e controle. “As organizações quando jovens são bastante flexíveis, mas nem sempre controláveis. À medida que as organizações envelhecem, essa relação se altera” (ADIZES, 1990).

Adizes (1990) esclarece que o tamanho e o tempo têm conotações diferentes entre os organismos vivos e as organizações, enquanto que nos organismos vivos o tempo é fator fundamental para determinar o crescimento e envelhecimento. Nas organizações, do ponto de vista de gestão, o tamanho e o tempo não têm o mesmo sentido, podendo ter empresas grandes com muito tempo de existência, não necessariamente velhas e podendo ter empresas pequenas com pouco tempo de existência, não necessariamente jovens.

Em termos de gestão, Adizes (1990) explica que uma organização é considerada jovem, quando ela é capaz de mudar com relativa facilidade, enquanto que, uma organização é considerada velha, quando o seu comportamento é controlável, mas com inflexibilidade e com pouca propensão a mudança. Assim, do ponto de vista de Adizes (1990), a gestão de uma organização está alinhada com juventude, quando ela é flexível. Por outro lado, a gestão de uma organização é considerada velha, quando o seu comportamento é controlável e inflexível. Neste sentido, Adizes (1990) defende que o ideal seria que uma organização fosse flexível e controlável ao mesmo tempo.

A classificação do ciclo de vida organizacional proposta por Adizes (1990) é constituída por dez estágios, sendo agrupados em três níveis e com características peculiares. O primeiro nível é denominado de estágios de crescimento, sendo composto pelas etapas do namoro, da infância e do toca-toca. O segundo nível é denominado de segundo nascimento ou maioridade, compreendendo as etapas da adolescência e da plenitude. Já o último nível denominado de envelhecimento, abrange as etapas da estabilidade, da aristocracia, da burocracia incipiente, da burocracia e da morte, conforme ilustrado na Figura 4.

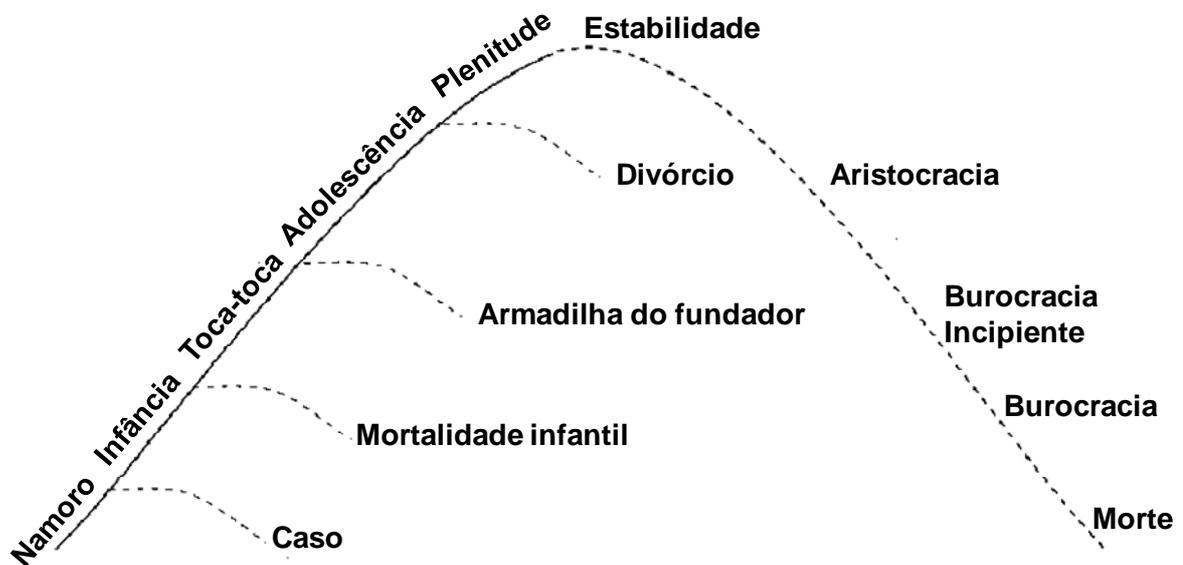


Figura 4 - Ciclo de vida organizacional
Fonte: ADIZES; 1990

De acordo com Adizes (1990), o namoro é o primeiro estágio do crescimento de uma organização. Embora a empresa ainda não exista fisicamente, mas a possibilidade de constituir uma empresa empolga e entusiasma o fundador. A motivação do fundador é conduzida pela possibilidade de atender uma necessidade do mercado e ao mesmo tempo realizar a criação de valor. Adizes (1990, p. 13) afirma que “Uma organização nasce quando o compromisso é posto a prova e sai vitorioso, isto é, quando o risco é assumido. Inversamente, uma organização morre quando ninguém se compromete com seu funcionamento”.

Na infância, a organização tem um sistema administrativo bastante simples, com poucos orçamentos, poucos procedimentos e poucas diretrizes, o ambiente é informal e com características familiares, o gerenciamento da organização é realizado de maneira bastante centralizado nas mãos do fundador (ADIZES, 1990).

Como conseguiu chegar ao estágio toca-toca, a organização, que está em pleno funcionamento, já resolveu diversos problemas, o fluxo de caixa deixou de ser negativo e as vendas aumentam cada vez mais, ela está sobrevivendo e como também florescendo. Neste estágio, a organização toca-toca vê oportunidades em tudo e começa a diversificação nos mais distintos ramos de negócios correlatos ou não. Neste ponto, a organização entra inevitavelmente em ramos que não são de sua competência. Para Adizes (1990), “organização reage ao ambiente operacional, ao invés de planejar o ambiente em que deseja operar.”

No estágio da adolescência, segundo Adizes (1990), a organização renasce longe do seu fundador, tornando este momento um processo difícil, doloroso e cheio de dificuldades devido aos seguintes motivos: delegação de autoridade, mudança na liderança, transposição de metas. As características mais visíveis da organização são: os conflitos e a inconsistência no gerenciamento da organização, com mudança na liderança individual para uma liderança profissional, pela grande dificuldade de transferir a autoridade do fundador para o administrador profissional.

Quando a organização atinge a plenitude, na opinião de Adizes (1990), ela passa a ter o melhor momento administrativo e organizacional do seu desenvolvimento. A organização encontrou um ponto ideal de equilíbrio na curva do ciclo de vida, onde os atributos como o controle e a flexibilidade alcançaram o ponto ideal de equilíbrio, os seus sistemas gerenciais funcionado adequadamente, conciliando visão e agressividade organizacional de uma iniciante com a previsibilidade da implementação de uma organização mais experiente, acrescentando valor em tudo que faz ou produz, atendendo as necessidades dos seus clientes com orientação para os resultados, superando as expectativas com o aumento da lucratividade concomitante com o aumento das vendas (ADIZES, 1990).

No estágio da estabilidade, a organização ainda está forte, principalmente pelos resultados anteriormente alcançados, mas vai perdendo a sua flexibilidade, está chegando ao fim do crescimento e começando a declinar-se, perdendo o seu vigor e a sua criatividade. A organização estável geralmente já conquistou uma boa posição no mercado, o que lhe dá uma sensação de segurança e uma zona de conforto, ficando acomodada com o espaço já conseguido sem se preocupar em buscar novos mercados e implementar inovações tecnológicas. A agressividade da organização perante ao mercado passa para uma situação de

tranquilidade, como se nada fosse mudar. No entanto, diversas mudanças estão a caminho, os orçamentos não contemplam mais as pesquisas e prioriza o aperfeiçoamento de produtos em detrimento da inovação, mudança nos polos de poder da organização, o pessoal de finanças passa a ter prioridade e prestígio (ADIZES, 1990).

No estágio da aristocracia, a organização está perdendo a sua flexibilidade, processo que começou na estabilidade. A capacidade da organização em produzir resultados começa a diminuir e passa a ter atitudes passivas diante das oportunidades a longo prazo, pois o seu foco passa ser o curto prazo. A organização passa a fazer investimentos em sistemas de controle, renovando as instalações, com ênfase nos processos como as coisas são feitas, grande formalidade, orçamentos são engessados, não há uma preocupação com os custos, e há pouca inovação e criatividade; o que é compensado pela aquisição de novas empresas com a finalidade de obter novos produtos e conquistar mercado, neste momento a organização tem boa disponibilidade de recursos (ADIZES, 1990).

Ao atingir o estágio da burocracia incipiente, a organização já está perdendo a sua flexibilidade, processo que começou na estabilidade. A capacidade em produzir resultados começa a diminuir, tendo atitudes mais passiva diante das oportunidades a longo prazo, pois o seu foco passa ser o curto prazo. Neste ponto, a organização perde grande fatia de mercado e as suas receitas e seus lucros decrescem rapidamente, o controle por parte dos gestores é muito grande, tornando a empresa rígida, muito burocratizada, com pouca flexibilidade, há muitos conflitos e a organização começa a dar sinais de paralisação, há uma paranóia gerencial (ADIZES, 1990).

No estágio da burocracia, a organização não consegue gerar receitas capazes de sustentá-la, não consegue se quer justificar a sua existência, a não ser pelo fato de existir. Os sistemas da organização são numerosos, sem aspecto funcional, não há uma vinculação com seu ambiente, não há senso de controle, os clientes têm dificuldades de manter um relacionamento com empresa. A organização burocrática começa a definhir, de forma que fica isolada em seu próprio ambiente. Neste ponto, a organização não tem nenhuma preocupação com seus clientes e seus colaboradores e se não houver quem financie ela se desestruturar até a “morte”, ou seja, quando ninguém tiver mais nenhum compromisso com a empresa, ela vai chegar ao seu último estágio do ciclo de vida (ADIZES, 1990).

2.1.3 Modelo Ciclo de Vida Organizacional de Quinn e Cameron (1983)

Quinn e Cameron (1983) pesquisaram as relações entre o estágio de desenvolvimento em ciclos de vida organizacional e a eficácia organizacional. Os autores fizeram a revisão de nove modelos de ciclos de vida organizacional que foram propostos pela literatura. Cada um destes modelos identifica certas características que classificam as organizações em diferentes estágios.

Quinn e Cameron (1983) observaram que na literatura há um viés histórico, no qual os estudos e as análises que abordam a concepção organizacional têm como tendência focar o estágio maturidade, e que estes estudos são executados com um corte transversal, ao invés de uma perspectiva longitudinal. Eles verificaram, também, a existência de pouco aprendizado sobre a concepção e o desenvolvimento de novas organizações.

Nos estudos e nas análises dos trabalhos organizacionais apontados por Quinn e Cameron (1983), há indicativo de que um bom número de escritores sugeriu que a concepção, o desenvolvimento e o comportamento das organizações podem ser previsto por meio de modelos de ciclo de vida organizacional. De tal forma, que as mudanças sugeridas e que ocorrem nas organizações, seguem um padrão previsível e que pode ser caracterizado por estágios de desenvolvimento. Estas fases: (a) são sequenciais em natureza, (b) ocorrem como uma progressão hierárquica e que não é facilmente revertida, e (c) envolvem um amplo leque de atividades e estruturas organizacionais.

Quinn e Cameron (1983) verificaram que, dentro da abordagem da teoria do ciclo de vida organizacional, os pesquisadores em geral utilizaram uma grande variedade de modelos e proposições com a finalidade de descrever as características da mudança organizacional em diferentes estágios. Estas características vão desde as orientações cognitivas dos membros da organização para as estruturas organizacionais e as relações ambientais, que buscam identificar os diferentes tipos de organizações existentes com a identificação de características estáticas. Os autores observaram, ainda, que cada pesquisador organizacional aplicou modelo próprio de ciclo de vida organizacional, com conjuntos únicos de características

organizacionais, de forma conceitual e sem a apresentação de pesquisa empírica para validar os referidos modelos.

Quinn e Cameron (1983) estabeleceram três propósitos de pesquisa em seus trabalhos: primeiro rever os modelos de ciclos de vida propostos pela literatura para determinar se as fases de desenvolvimento organizacional podem ser identificadas; em segundo lugar, tentar identificar os principais critérios de eficácia organizacional presentes em cada um dos estágios de desenvolvimento; o terceiro objetivo tem por finalidade elaborar a integração da literatura, apresentando uma descrição do desenvolvimento de uma organização em sua fase inicial do ciclo de vida. Os autores se concentraram no desenvolvimento inicial da organização, porque, entenderam que as alterações nas fases iniciais do ciclo de vida ocorrem com mais frequência, do que nas organizações mais velhas, já estabelecidas.

Quinn e Cameron (1983) constataram a existência de nove modelos que abordam diferentemente os ciclos de vida organizacional, cada um deles enfatizando diferentes fatores para poder explicar as mudanças das características das organizações ao longo do tempo. Assim, com base na comparação entre os nove modelos de ciclo de vida organizacional, os autores elaboraram um quadro com a finalidade de integrar as nove perspectivas que caracterizam as fases ciclo de vida e apresentaram um resumo das características de cada modelo, conforme está demonstrado no Anexo A.

Quinn e Cameron (1983) utilizaram como referência o trabalho desenvolvido pelos pesquisadores Quinn e Rohrbaugh (1983), que aborda a eficácia organizacional e elenca os critérios de eficácia em quatro modelos: (a) o objetivo racional, (b) sistemas abertos, (c) relações humanas e (d) modelos de processos internos, e busca avaliar a eficácia das organizações em fases particulares do ciclo de vida. Os autores utilizaram o referido modelo de eficácia organizacional, pelo fato de ilustrar como se processa a adequação e as mudanças que ocorrem em diferentes fases do ciclo de vida. Os modelos de eficácia organizacional demonstraram que há diferentes graus de ênfase em cada um dos diferentes estágios, apresentando características de quatro estágios de ciclos de vida.

De acordo com Quinn e Cameron (1983), o estágio empreendedor é caracterizado pela inovação, criatividade e a mobilização dos recursos. O estágio coletividade está associado ao

modelo de relações humanas: comunicação e estrutura informais, cooperativismo entre os membros e liderança personalizada. As características do estágio formalização e controle são a estabilidade organizacional, a eficiência da produção, as regras e procedimentos e as tendências conservadoras. Enfim, o estágio elaboração da estrutura é caracterizado pelo monitoramento do ambiente externo, a fim de renovar ou expandir o seu domínio.

Quinn e Cameron (1983) realizaram os seus trabalhos de pesquisa em um centro de desenvolvimento na antiga *Nova York State Department of Mental Hygiene*. Os eventos analisados pelos autores foram a partir de observações feitas durante um período de três anos, 1974-1976. Na pesquisa, os autores encontraram evidências que demonstraram como uma mudança de estágio do ciclo de vida organizacional ocorreu por causa de pressões externas. Os autores observaram, ainda, que a mudança partiu de um novo conjunto de critérios de eficácia e de uma nova coalizão dominante, que o momento mais provável para a ocorrência dessa mudança foi o período entre o estágio dois e o estágio três, como sugerido pelo modelo.

Quinn e Cameron (1983) ressaltaram que o modelo desenvolvido e aplicado na pesquisa indica que a reação de uma organização à turbulência ao ambiente externo, em parte, depende do seu estágio de desenvolvimento. Em uma organização que opera no estágio coletividade, a turbulência provocará um reforço dos controles e uma tendência para a estrutura mecanicista (progredindo para o estágio 3). Se a organização já estava na fase formalização e controle, a tendência seria caminhar para flexibilidade e elaboração de estrutura (progredindo para o estágio 4).

2.1.4 Modelo Ciclo de Vida Organizacional de Miller e Friesen (1984)

O modelo de ciclo de vida organizacional desenvolvido por Miller e Friesen (1984), a partir de testes empíricos realizados por meio de uma abordagem longitudinal, tornou-se um dos modelos mais reconhecidos pelos pesquisadores e tem sido utilizado como parâmetro em novas pesquisas empíricas, principalmente na área de Contabilidade Gerencial.

Miller e Friesen (1984) verificaram que o conteúdo da literatura, o qual aborda o ciclo de vida organizacional, aponta para existência de várias fases de desenvolvimento organizacional em comum, que a evolução das empresas passa por vários estágios e que cada estágio tem características próprias. Os autores utilizaram o conteúdo da literatura para estabelecer uma tipologia conceitual das fases do ciclo de vida organizacional.

Na pesquisa realizada por Miller e Friesen (1984), um dos objetivos foi investigar se a tipologia desenvolvida poderia ser usada para prever as diferenças nas características organizacionais entre as diversas fases do desenvolvimento organizacional, tendo como variáveis a estratégia, a estrutura, o estilo de tomada de decisão e os fatores situacionais ou de contexto. Os autores constataram que os cinco estágios do ciclo de vida organizacional estavam descritos na literatura conceitual, de forma que foi possível estabelecer as definições pertinentes, conforme o resumo apresentado no Quadro 2.

Miller e Friesen (1984), após a realização da pesquisa e da revisão da literatura, chegaram a conclusão que permitiu caracterizar os cinco estágios do ciclo de vida organizacional: (a) a fase nascimento mostra a empresa de pequeno porte, jovem, com próprio dono gerenciando a empresa e tentando estabelecer um nicho para si através da inovação de produtos; (b) a fase crescimento é caracterizada por organizações maiores, crescendo rapidamente, e departamentalizadas, que tentam expandir o seu nicho no mercado e evoluir para uma estrutura organizacional mais formalizada; (c) na fase maturidade, as empresas têm estabilidade e eficiência como meta, cai o nível de inovação e uma estrutura mais burocrática é implantada; (d) a fase renovação é caracterizada por diversificação de mercados, dos produtos e da adoção de uma estrutura divisionalizada, em vez de uma estrutura funcional, com altos níveis de inovação e o uso de controles formais com mais ênfase; e (e) a fase declínio mostra que as empresas estão começando a estagnar, tendo como características a redução na participação nos mercados e as linhas de produtos começam a tornam obsoletas.

Para caracterizar os estágios do ciclo de vida organizacional, Miller e Friesen (1984) se basearam em conceitos elaborados por diversos autores, conforme Quadro 2:

(a) estágio nascimento foi caracterizado com fundamento nos autores: estágio um, Scott (1971); estágio criatividade, Greiner (1972); estágio empresarial, Quinn e Cameron, (1983).

(b) estágio crescimento foi caracterizado com fundamento nos autores: estágio de crescimento rápido, Down (1961); toca-toca, Adizes (1990); segundo estágio, Lyden (1975).

(c) estágio maturidade foi caracterizado com fundamento nos autores: estágio dois, Scott (1971); estágio direção, Greiner (1972); estágio maturidade, Adizes (1990).

(d) estágio renovação foi caracterizado com fundamento nos autores: estágio três, Scott (1971); estágio coordenação, Greiner (1972); estágio elaboração da estrutura, Quinn e Cameron (1983).

(e) estágio declínio foi caracterizado com fundamento nos autores: estágio desaceleração, Down (1967); estágio quarto, Lyden (1975); kitnberly (1979); estágio da burocracia, Adizes (1990).

Estágio	Situação	Organização	Inovação e estratégia
<u>Nascimento</u> estágio um, Scott (1971); estágio criatividade, Greiner (1972); estágio empresarial, Quinn e Cameron, (1983)	<ul style="list-style-type: none"> ❖ Empresa pequena ❖ Jovem ❖ Dominada pelo fundador ❖ Ambiente homogêneo 	<ul style="list-style-type: none"> ❖ Estrutura informal ❖ Indiferenciada ❖ Poder altamente centralizado ❖ Métodos simples de ❖ Processamento da informação e de tomada de decisão 	<ul style="list-style-type: none"> ❖ Inovação considerável nas linhas de produto ❖ Estratégia de nicho ❖ Assume grandes riscos
<u>Crescimento</u> estágio de crescimento rápido, Down (1961); toca-toca, Adizes (1990); segundo estágio Lyden (1975).	<ul style="list-style-type: none"> ❖ Tamanho médio ❖ Mais velha ❖ Vários acionistas ❖ Ambiente competitivo e mais heterogêneo 	<ul style="list-style-type: none"> ❖ Início da formalização da estrutura ❖ Base funcional ❖ Diferenciação moderada ❖ menos centralizada ❖ Desenvolvimento inicial de processamento formal de informações e métodos de tomada de decisão 	<ul style="list-style-type: none"> ❖ Ampliação do escopo de produtos e mercados em áreas específicas ❖ Inovações incrementais nas linhas de produto ❖ Crescimento rápido
<u>Maturidade</u> Estágio dois, Scott (1971); estágio direção, Greiner (1972); estágio maturidade, Adizes (1990)	<ul style="list-style-type: none"> ❖ Maior ❖ Mais velha ainda ❖ Propriedade pulverizada ❖ Ambiente competitivo e mais heterogêneo 	<ul style="list-style-type: none"> ❖ Estrutura formal e burocrática ❖ Base organizacional ❖ 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 - mercados ❖ Foco no fornecimento eficiente de mercados bem definidos ❖ Conservadorismo ❖ Menor crescimento
<u>Renovação</u> Estágio três, Scott (1971); estágio coordenação, Greiner (1972); estágio elaboração da estrutura, Quinn e Cameron (1983).	<ul style="list-style-type: none"> ❖ Muito grande ❖ Ambiente muito heterogêneo e competitivo e dinâmico 	<ul style="list-style-type: none"> ❖ base organizacional ❖ alta diferenciação ❖ sofisticados controles no monitoramento, comunicação e processamento de informação e análise mais formal na tomada de decisão 	<ul style="list-style-type: none"> ❖ estratégia de diversificação de produtos – mercados e movimento em alguns mercados independentes ❖ Nível alto de assumir riscos e planejamento ❖ inovação substancial ❖ rápido crescimento
<u>Declínio</u> Estágio desaceleração, Down (1967); estágio quarto, Lyden (1975); kitnberly (1979); estágio da Burocracia, Adizes (1990).	<ul style="list-style-type: none"> ❖ Tamanho de mercado ❖ Ambiente homogêneo e competitivo 	<ul style="list-style-type: none"> ❖ Estrutura formal e burocrática ❖ Na maioria base funcional ❖ Diferenciação e centralização moderadas ❖ Sistemas de processamento de informação e métodos de tomada de decisão com menos sofisticação 	<ul style="list-style-type: none"> ❖ Baixo nível de sofisticação ❖ Corte de preços ❖ Consolidação de produtos e mercados ❖ Vendas de subsidiárias ❖ Aversão ao risco e conservadorismo ❖ Baixo crescimento

Quadro 2 - Características essenciais dos estágios do ciclo de vida organizacional
Fonte: MILLER; FRIESEN, 1984

Miller e Friesen (1984) identificaram os períodos da história das organizações e classificaram em uma das cinco fases do ciclo de vida, com três ou quatro atributos essenciais de cada um. Em seguida, mediram as variáveis estratégias, estruturas, contextos e estilos de tomada de decisão predominantes nas empresas e em cada um dos estágios para ver se as diferenças previstas iriam surgir. Desta forma, eles esperavam estabelecer a utilidade da tipologia e descobrir se houve, de fato, os padrões naturais e significativos na evolução das empresas, ao longo do tempo.

Miller e Friesen (1984) aplicaram uma metodologia que consistiu em analisar uma série de análises históricas de conteúdo organizacional de 36 empresas, as quais existiram por um grande período de tempo, aproximadamente vinte anos. Estas análises históricas foram desenvolvidas a partir de livros, relatórios anuais das empresas, artigos da revista *Fortune* relativos a vários anos e artigos de revistas de negócios sobre as referidas empresas, tendo como finalidade capturar a ocorrência de mudanças nas organizações ao longo do tempo.

Miller e Friesen (1984) dividiram os relatos históricos das empresas pesquisadas em estágios e criaram variáveis que foram aplicadas nos momentos de transições organizacionais, antes e depois de qualquer alteração significativa no ambiente, na estrutura organizacional, na estratégia, no estilo de tomada de decisão e na liderança. Essa aplicação, teve como finalidade capturar as modificações extremas ocorridas durante a história da empresa, buscando demonstrar os perfis mais interessantes e multivariados que se desenvolveram nas organizações ao longo do tempo, conforme demonstrado na Figura 5.

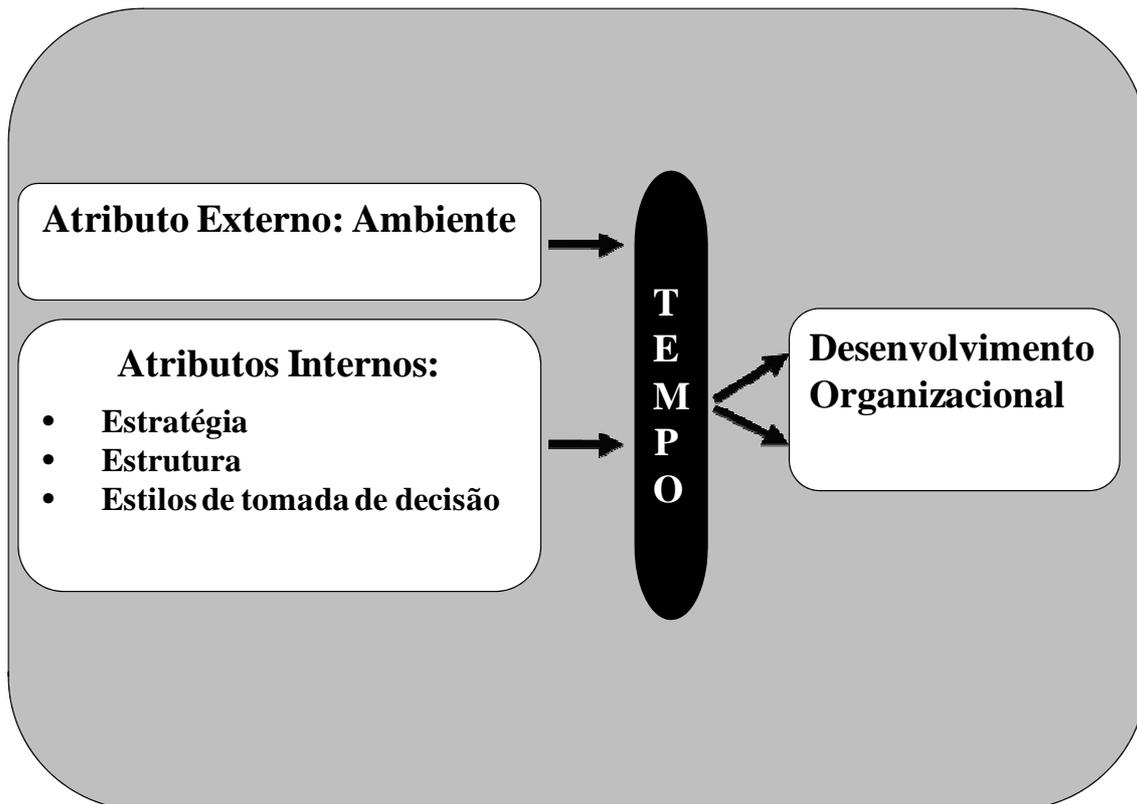


Figura 5 - Impacto das variáveis externas e internas no desenvolvimento organizacional
 Fonte: Adaptado do modelo de MILLER; FRIESEN, 1984

A partir das análises históricas elaboradas para as 36 empresas, Miller e Friesen (1984) separam os relatos históricos de cada empresa em períodos. Estes períodos começavam no momento que ocorresse uma situação crítica causadora de alteração significativa no ambiente, na estrutura organizacional, na estratégia, no estilo de tomada de decisões e na liderança e duravam até o momento em que a situação se normalizasse, conforme ilustração da Figura 6. Os pesquisadores identificaram 171 períodos, que é resultante da soma de todos os períodos em relação a todas as empresas analisadas, estabelecendo um intervalo médio de seis anos entre os períodos, sendo que o menor intervalo foi de 18 meses e o maior foi de 20 anos.

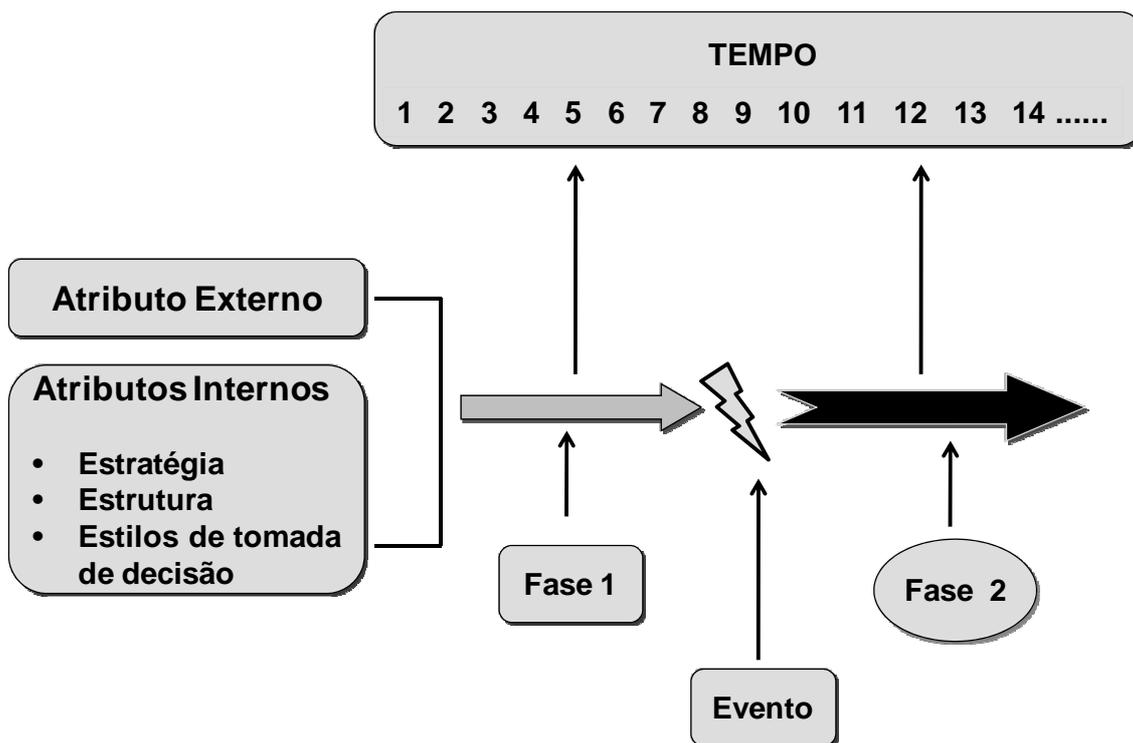


Figura 6 - Ocorrência dos estágios do ciclo de vida organizacional
 Fonte: Adaptado do modelo de MILLER; FRIESEN, 1984

Para os 171 períodos identificados, com base nos relatos históricos das empresas analisadas, foram atribuídas variáveis que caracterizavam a situação organizacional (contexto), estrutura, estratégia e estilo de tomada de decisão. No total, foram atribuídas 54 variáveis que permitiram obter descrições detalhadas da situação das empresas classificadas em cada uma das fases do ciclo de vida. A escolha das variáveis teve como orientação teórica a abordagem típica da literatura de ciclo de vida. Os 171 períodos foram classificados em uma das cinco fases de ciclo de vida organizacional, com base nos critérios estabelecidos no Quadro 3 (MILLER; FRIESEN, 1984).

ESTÁGIOS	CRITÉRIOS
NASCIMENTO	-Inferior a 10 anos de idade; -Estrutura informal; -Dominada pelo proprietário-gerente.
CRESCIMENTO	-O crescimento de vendas superior a 15%; -Estrutura funcionalmente organizada (início da formalização).
MATURIDADE	-Crescimento de vendas inferior a 15%; -Organização com nível maior de burocratização.
RENOVAÇÃO (REVIVAL)	-Crescimento de vendas superior a 15%; -Diversificação das linhas de produto; -Divisionalização, -Uso de controles sofisticados e sistemas de planejamento (SCG).
DECLÍNIO	-Sem crescimento (estagnado); -Baixa taxa de inovação de produtos; -Queda da rentabilidade.

Quadro 3 - Atributos para classificar os estágios do ciclo de vida organizacional
Fonte: MILLER; FRIESEN, 1984

Utilizando os critérios de classificação descritos no Quadro 3, Miller e Friesen (1984) identificaram 171 períodos, após a realização de um refinamento nos períodos encontrados, ficaram 161 períodos que foram utilizados para caracterizar as cinco fases do ciclo de vida organizacional. Ao final, a amostra dos períodos identificados nas empresas analisadas continha 12 períodos nascimento; 61, crescimento; 45, maturidade; 27, renovação e 16, declínio.

A partir do agrupamento dos períodos em estágios do ciclo de vida organizacional, Miller e Friesen (1984) encontraram evidências apontando que as empresas apresentam tendência a permanecer na mesma fase por um período médio de cinco anos de duração. Eles constataram também que, pelo fato de muitas vezes os períodos serem encadeados, a análise indica que a maioria das fases, especialmente as de crescimento, maturidade e renovação, aconteceu com frequência nos últimos dez anos. Eles verificaram que as organizações seguem normalmente o curso do ciclo de vida: A fase nascimento progride para a fase crescimento, a fase crescimento leva à maturidade e a fase maturidade para renovação (*revival*). No entanto, os autores também encontraram evidências que apontaram para importantes exceções, indicando que o curso do ciclo de vida organizacional não é linear ou previsível.

Miller e Friesen (1984) constataram que 23% das empresas na fase renovação voltaram para a fase maturidade, enquanto que 42% das empresas na fase declínio progrediram para a fase renovação, já 25% passaram para a fase maturidade. De acordo com os autores, embora o padrão do ciclo de vida tenha sido confirmado, este padrão representa apenas uma tendência

central, em vez de um imperativo evolucionário e determinístico, ou seja, nem todas as organizações seguem o padrão linear e previsível. A literatura conceitual sobre a abordagem do ciclo de vida, na visão dos autores, parece simplificar os padrões evolutivos organizacionais.

Segundo Miller e Friesen (1984), os resultados encontrados evidenciaram que as empresas, ao longo de grandes períodos, muitas vezes, não conseguiram demonstrar a progressão do ciclo de vida, que se estende do nascimento ao declínio. Além disso, a quantidade de tempo gasto pelas organizações em todo o período pode variar consideravelmente.

As descobertas realizadas por Miller e Friesen (1984) correspondem a três temas centrais: (a) a natureza configuracional, (b) as diferenças entre os estágios do ciclo de vida organizacional, (c) a natureza não linear da progressão do ciclo de vida. Os dois primeiros são explicados e tem suporte na literatura conceitual existente sobre o ciclo de vida, enquanto o terceiro achado contribuiu para uma modificação necessária nas perspectivas tradicionais sobre a abordagem na teoria do ciclo de vida organizacional.

A primeira constatação realizada por Miller e Friesen (1984) indicou que existe uma natureza configuracional no tocante as fases do ciclo de vida, pelo fato de que os aspectos da organização e o seu ambiente poderiam ser previstos na forma proposta pela literatura conceitual do ciclo de vida organizacional, refletindo a configuração delineada para cada estágio.

A segunda constatação dos autores apontou que os períodos do ciclo de vida são diferentes uns dos outros de forma abrangente e que cada uma das fases é, muitas vezes, original. De tal forma que, as diferenças entre os estágios organizacionais contribuem para a execução de uma gama de variáveis situacionais, estratégicas, estruturais e de estilos de tomada de decisão. Demonstrado que as organizações avançam de uma fase para outra, modificando os elementos organizacionais entre os estágios e passando por uma transição altamente multifacetada.

A terceira constatação de Miller e Friesen (1984) demonstrou que os estágios do ciclo de vida organizacional são internamente coerentes e ao mesmo tempo muito diferentes uns dos outros. Porém, há evidências apontando que os estágios não são ligados entre si por qualquer

sequência linear ou previsível. Por exemplo, a fase maturidade pode ser seguida pela fase declínio, renovação, ou mesmo crescimento; a fase crescimento pode ser seguida por maturidade ou declínio; a fase renovação pode preceder ou acompanhar o declínio e assim por diante.

2.1.5 Modelo Ciclo de Vida Organizacional de Lester; Parnell e Carraher (2003)

De acordo com Lester, Parnell e Carraher (2003), diversos pesquisadores têm proposto que o desenvolvimento organizacional segue uma trajetória semelhante às ciências biológicas, partindo do nascimento até à extinção (morte). Os autores também adotaram essa abordagem em seus trabalhos, com fundamento na teoria do ciclo de vida.

Lester, Parnell e Carraher (2003) verificaram que os diversos modelos de ciclo de vida demonstram como as organizações evoluem ao longo do tempo, passando por diversos estágios ou fases e, ainda, contribuem para explicar o crescimento e o desenvolvimento organizacional. No entanto, os mesmos autores constataram que nem todos os pesquisadores concordam com as atividades associadas a cada estágio de ciclo de vida e que existem diferenças entre os modelos no que diz respeito a quantidade, ao número de estágios e as atividades dentro de cada estágio, mas eles encontraram muitas semelhanças também.

Lester, Parnell e Carraher (2003) observaram que há pesquisadores que adotaram a abordagem do ciclo de vida apresentando uma noção teórica de forma linear e previsível, sob a perspectiva de que as organizações passam necessariamente de uma fase para a outra. Por outro lado, os autores verificaram, também, que existem outros pesquisadores que têm questionado esta abordagem determinística, com fundamentos em pesquisas empíricas.

Lester, Parnell e Carraher (2003) constataram que diferentes modelos foram construídos e apresentados, com características que variam em torno de três a dez estágios, no entanto, eles propuseram um modelo com cinco estágios, testado empiricamente, com finalidade de avaliar a fase específica do ciclo de vida de qualquer organização. Os estágios apresentados pelos referidos autores são: (a) estágio um: existência; (b) estágio dois: sobrevivência; (c) estágio

três: sucesso; (d) estágio quatro: renovação; e (e) estágio cinco: declínio, com as seguintes características:

O estágio existência é conhecido como empreendedor ou fase de nascimento que marca o início das atividades da empresa, do desenvolvimento organizacional e o foco está voltado para a viabilidade do negócio. A propriedade da empresa e a tomada de decisão estão nas mãos de uma ou de algumas pessoas.

No estágio sobrevivência, as organizações buscam condições para sobreviver e crescer. Elas desenvolvem alguma formalização da estrutura e estabelecem as suas próprias competências distintas. Com o crescimento e desenvolvimento, a organização atinge o estágio sucesso, que é comumente chamado de maturidade, representando um modelo de organização onde predomina a formalização e o controle por meios burocráticos.

No estágio renovação, a organização demonstra o desejo de regressar a um contexto organizacional mais enxuto, onde a colaboração e o trabalho em equipe fomentam a inovação e a criatividade. Esta criatividade é, por vezes, facilitada por meio da utilização de uma estrutura organizacional matricial, e a tomada de decisão é muito mais descentralizada.

A fase declínio pode provocar a morte da organização pelo fato de que este estágio organizacional apresenta características de decadência política e de poder. Os membros da organização tornam-se mais preocupados com os objetivos pessoais do que com os objetivos organizacionais.

Com base no modelo proposto, Lester, Parnell e Carraher (2003) desenvolveram uma escala empírica para classificar e identificar os estágios do ciclo de vida organizacional. A referida escala foi desenvolvida a partir de um conjunto exaustivo de 53 itens que os autores acreditaram refletir as dimensões do ciclo de vida organizacional. A abordagem utilizada no desenvolvimento dos itens foi dedutiva e o objetivo era desenvolver uma lista de itens que pudessem refletir o constructo do ciclo de vida organizacional. De modo que, ao final, a escala foi constituída por um conjunto de vinte itens, os quais captam a percepção dos gestores sobre a posição de suas empresas no contexto do ciclo de vida.

Lester, Parnell e Carraher (2003), com o auxílio de pesquisadores experientes, fizeram a validação inicial dos itens da escala, buscando eliminar aqueles itens que não se justificariam estar inclusos na escala, devido à formulação inadequada ou possível redundância, conseqüentemente, a escala inicial foi reduzida para vinte itens.

Em seguida, foi aplicado à escala, o teste estatístico da análise fatorial dos componentes principais, na qual foram encontradas cinco dimensões, constituindo assim, cinco constructos, para identificar cada estágio do ciclo de vida, cada um com quatro itens. A confiabilidade dos constructos foi validada por meio da aplicação do teste estatístico Alfa de Cronbach, o qual indicou que as escalas possuíam um alto nível de consistência interna. As variáveis que compõem cada constructo encontram-se apresentados no Quadro 4.

Estágio	Sumário	Fator de carga
Existência – Escala (Alfa=.7481)		
Existência 1	Organização é pequena	.808
Existência 2	Poder está com o fundador	.732
Existência 3	Estrutura simples	.780
Existência 4	Processamento de informação simples	.700
Sobrevivência – Escala (Alfa=.6247)		
Sobrevivência 1	O poder é distribuído entre vários proprietários / investidores	.740
Sobrevivência 2	Alguma especialização	.556
Sobrevivência 3	O processamento de informação consiste no monitoramento do desempenho	.726
Sobrevivência 4	A tomada de decisão inclui algumas análises	.707
Sucesso – Escala (Alfa=.5704)		
Sucesso 1	Maior do que a maioria dos concorrentes	.740
Sucesso 2	Poder distribuído entre muitos acionistas	.758
Sucesso 3	Estrutura é funcional e se tornando muito mais formal	.592
Sucesso 4	Processamento de informação é sofisticado	.535
Renovação – Escala (Alfa=.8085)		
Renovação 1	Organização muito ampla	.634
Renovação 2	Estrutura divisional ou matricial	.896
Renovação 3	O processamento de informação é complexo	.740
Renovação 4	As decisões enfatizam o crescimento e a participação	.922
Declínio – Escala (Alfa=.8459)		
Declínio 1	Estrutura centralizada com alguns sistemas de controle	.896
Declínio 2	Processamento de informação não é sofisticado, mas é um “mal” necessário	.695
Declínio 3	Tomada de decisão centralizada, não complexa	.875
Declínio 4	Decisões tomadas por alguns gestores conservadores	.834

Quadro 4 - Escalas para identificar os estágios do ciclo de vida organizacional

Fonte: LESTER; PARNELL; CARRAHER, 2003

Lester, Parnell e Carraher (2003) realizaram pesquisa com a finalidade de testar o modelo e a escala empírica para identificar o ciclo de vida organizacional. O modelo foi aplicado em

242 gestores participantes de um programa de treinamento no sudeste dos Estados Unidos. Os autores concluíram que a amostra foi suficiente para o desenvolvimento da escala.

Na pesquisa realizada para testar o modelo e a escala empírica, Lester, Parnell e Carraher (2003) realizaram uma análise da relação entre o ciclo de vida organizacional e a estratégia, tendo como instrumento de medida uma escala com cinco constructos, com quatro variáveis para cada constructo, que identifica o ciclo de vida organizacional. Eles fizeram a análise de agrupamento utilizando o método de Ward e Anova e compararam as variáveis entres os clusters. Encontrando os resultados apresentados no Quadro 5, depois de realizadas as análises de agrupamento:

	Cluster	Cluster	Cluster	Cluster	Cluster	Cluster	ANOVA		
	Total	1	2	3	4	5	6	F-Stat.	Sign.
	(n=242)	(n=32)	(n=72)	(n=24)	(n=54)	(n=40)	(n=20)		
Estratégias									
First Mover (pioneiro)	3.22	2.67	3.76	2.56	3.01	3.27	3.47	8.78	.001
Second Mover	3.41	3.08	3.31	3.11	3.34	3.67	4.33	6.36	.001
Segmentação	3.09	2.92	2.61	2.00	3.53	3.73	3.87	21.77	.001
Breadth (amplitude)	3.56	3.33	3.51	3.33	3.86	3.20	4.27	7.53	.001
Uniqueness (única)	3.47	3.42	3.71	3.33	3.72	2.93	3.27	4.86	.001
Efficiency (eficiência)	3.04	3.08	3.02	2.75	2.78	3.17	3.83	5.71	.001
Estágios do Ciclo de Vida Organizacional									
Existência	2.70	4.06	2.19	1.48	1.96	3.46	4.25	192.65	.001
Sobrevivência	3.42	3.00	3.96	2.02	3.42	3.19	4.28	57.17	.001
Sucesso	3.21	3.19	3.23	2.96	3.45	2.66	4.03	14.53	.001
Renovação	3.53	2.34	3.74	4.08	3.75	3.13	4.20	26.41	.001
Declínio	2.95	2.30	1.99	1.92	4.08	4.02	3.43	130.89	.001
Desempenho									
Satisfação com desempenho	3.23	3.08	3.32	3.11	3.22	2.93	3.87	3.98	.002

Quadro 5 – Comparação dos estágios do ciclo de vida organizacional e estratégia
Fonte: LESTER; PARNELL; CARRAHER, 2003

No cluster um, o resultado encontrado por Lester, Parnell e Carraher (2003) demonstrou organizações nos estágios iniciais, particularmente o estágio caracterizado como Existência. As organizações classificadas na fase de existência foram pequenas, simples e dependente do fundador. Este grupo de empresas não mostrou preferência por nenhuma estratégia especial.

No cluster dois, o resultado encontrado pelos autores demonstrou organizações nos estágios intermediários, principalmente os estágios de Sobrevivência e Renovação. As organizações classificadas no estágio sobrevivência tiveram vários proprietários, alguma especialização (contabilidade ou, eventualmente engenharia, por exemplo), sistemas de informação para monitorar o desempenho, e algumas tomadas de decisões analíticas.

No cluster três, o resultado encontrado pelos autores demonstrou que as organizações estavam com tendências para serem classificadas no estágio de renovação. As organizações classificadas no estágio de renovação estavam com características de ampla dispersão em relação aos fundadores que não estavam mais envolvidos, as estruturas eram de divisão ou de uma concepção matricial, o processamento de informações era complexo, e a tomada de decisão participativa contribuiu para o crescimento.

No cluster quatro, o resultado encontrado pelos autores foi constituído com a predominância de organizações classificadas nos estágios de renovação e declínio. A amplitude da linha de produtos foi uma consideração estratégica e fundamental para essas organizações. Este cluster representa as organizações que estão falhando em suas tentativas de se renovar. A satisfação com o desempenho diminuiu, mas não ao ponto de ser totalmente negativo, mas os problemas organizacionais e gerenciais são evidentes. A amplitude da linha de produto ou a falta de foco na estratégia é uma indicação de uma grande organização que tenha perdido a eficiência.

No cluster cinco, o resultado encontrado por Lester, Parnell e Carraher (2003) apontou que organizações foram classificadas no estágio declínio, de maneira a demonstrar que há suporte para o modelo proposto pelos autores na realização da pesquisa. As organizações classificadas nesse estágio tinham estruturas centralizadas, o processamento de informação era pouco sofisticado e a tomada de decisão era conservadora. Conforme previsto pelos autores, a satisfação com o desempenho foi a menor entre os clusters. As organizações caracterizadas no estágio declínio, o que pode ocorrer em qualquer fase do ciclo de vida, tendem a concentrar-se nos clientes que são leais e de longo prazo, ao invés de prospectar novos clientes. Portanto, as organizações enquadradas neste estágio têm certa preferência por estratégia de segmentação. A preocupação fundamental que o gestor deve ter, quando a organização entra nesta situação de declínio, é com a capacidade que os inovadores têm para tornar a estratégia do gestor inútil.

No cluster seis, o resultado encontrado por Lester, Parnell e Carraher (2003) demonstrou que as organizações classificadas neste agrupamento tiveram pontuação alta em todos os estágios, exceto na fase declínio. A satisfação com o desempenho foi de longe a classificação mais elevada para as empresas enquadradas neste cluster. Estas empresas indicaram o exercício de todas as estratégias previstas na tipologia. Este achado suporta a opinião de que as organizações em cada fase do ciclo de vida, antes de entrarem na fase de declínio, podem ser bem sucedidas por meio da execução de uma variedade de estratégias genéricas. Neste caso e pelas suas peculiaridades, médias muito próximas em quase todos os estágios, no cluster seis não houve enquadramento em uma tipologia específica do ciclo de vida organizacional.

Lester, Parnell e Carraher (2003) defenderam a importância de que os gestores conheçam o estágio do ciclo de vida da organização, porque esse conhecimento pode auxiliá-los na escolha dos caminhos para propor as ações competitivas. A escala empírica permite aos gestores identificar qual o estágio do ciclo de vida da sua organização, contribuindo para fazer as mudanças necessárias e posicionando a empresa na forma mais adequada e mais inovadora.

A pesquisa realizada por Lester, Parnell e Carraher (2003) demonstrou evidências que corroboram com a conceituação de ciclos de vida organizacional proposta por Miller e Friesen (1984) e que apontaram para a existência de associação entre o ciclo de vida e estratégia competitiva. Especificamente, cada estágio foi associado com determinadas estratégias a um determinado nível de satisfação com desempenho. Os autores consideraram de fundamental importância que os gestores dos níveis mais altos da hierarquia tenham conhecimento da posição atual da organização ou do estágio de desenvolvimento, com a finalidade de compreender as relações entre o ciclo de vida organizacional, estratégia competitiva e desempenho.

Na opinião de Lester, Parnell e Carraher (2003), o ciclo de vida é mais do que uma interpretação coletiva do ambiente da organização realizada com base em uma avaliação dos principais gestores, na qual a maioria das empresas não passa inexoravelmente de um estágio de desenvolvimento para outro, no sentido tradicional biológico, como uma sequência de estágios ao longo do tempo, mas também, que os estágios do ciclo de vida são um composto flexível e formado por um conjunto de atividades e estruturas organizacionais.

Lester, Parnell e Carraher (2003) constataram que, por meio da escolha estratégica proativa, as organizações podem reverter o seu quadro atual para as fases anteriores, podendo permanecer em um determinado estágio de desenvolvimento por um tempo muito longo ou não, progredir, e por vezes, regredir rapidamente para o declínio ou morte.

2.1.6 Outros Modelos de Ciclo de Vida Organizacional

Kazanjian e Drazin (1990) desenvolveram um modelo teórico para classificar os estágios do crescimento do ciclo de vida organizacional com a finalidade de ser aplicado nas empresas de tecnologia. O modelo é composto por quatro estágios (a) Concepção e Desenvolvimento (b) Comercialização (c) Crescimento (d) Estabilidade. O modelo prevê que a construção de uma empresa será uma função dos problemas dominantes e que definem uma fase de crescimento.

Para testar o modelo, Kazanjian e Drazin (1990) coletaram dados de 105 empresas de tecnologia, principalmente na indústria eletrônica, de computadores e de periféricos. Os resultados encontrados foram consistentes com a teoria e mostrou que a centralização do processo decisório das empresas diminuiu quando houve a mudança para estágios mais elevados, enquanto que a formalização do processo decisório aumentou em estágios mais elevados.

Victor e Boynton (1998) apresentaram um modelo de ciclo de vida de evolução organizacional composto por cinco estágios de desenvolvimento (a) trabalho artesanal, (b) o trabalho de produção em massa, (c) processo de melhoria (d), customização em massa, e (e) reconfiguração.

Scott e Bruce (1987) desenvolveram um modelo de crescimento para ser aplicado nas pequenas empresas, de forma a diagnosticar a posição atual da empresa sendo composto por cinco estágios de crescimento: (a) início; (b) sobrevivência; (c) crescimento; (d) expansão; e (e) Maturidade.

2.1.7 Síntese das Pesquisas Empíricas sobre Ciclo de Vida Organizacional (CVO)

2.1.7.1 Ciclo de Vida e Sistemas de Contabilidade de Gestão: Moores e Yuen (2001)

Moores e Yuen (2001) investigaram se a configuração organizacional baseada em ciclos de vida é associada a variações observadas no SCG, buscando analisar se as diferentes configurações do ciclo de vida ajudam a explicar essas variações. Eles também investigaram se o SCG apresenta diferenças entre as fases do ciclo de vida organizacional e, na confirmação desta hipótese, se existe um padrão de diferenças nos níveis de formalidade do SCG.

Moores e Yuen (2001) realizaram a pesquisa junto às empresas do ramo da indústria do vestuário e de calçados da Austrália, com localização em três regiões, de maneira que, as condições, onde as empresas atuam, tivessem características homogêneas em relação ao ambiente, nível de concorrência e políticas fiscais. Cabe ressaltar, que o motivo da escolha de determinado ramo da indústria para realização da pesquisa tinha como intenção minimizar a heterogeneidade ambiental.

Moores e Yuen (2001) selecionaram uma amostra de aproximadamente 600 estabelecimentos, aleatoriamente, a partir das páginas amarelas do catálogo telefônico. Os dados foram coletados simultaneamente com o envio de questionários para os principais executivos (CEOs) das empresas selecionadas, dos quais obtiveram um retorno de 49 questionários com respostas válidas. A partir desse questionário, foi analisado até que ponto os gestores usavam os indicadores (taxa de crescimento de vendas, fluxos de caixa operacionais, ROI / ROA antes de impostos e lucro líquido de vendas) e a taxa atual de desempenho da empresa, em comparação com a média de ramo de negócio.

Usando o modelo de cinco estágios do ciclo de vida organizacional elaborado e desenvolvido por Miller e Friesen (1984), com os estágios classificados em nascimento, crescimento, maturidade, renovação e declínio, Moores e Yuen (2001) propuseram um quadro de investigação. Neste quadro foram incorporadas as variáveis descritas na literatura

relacionadas com a concepção do SCG. Os resultados encontrados revelaram que os atributos do SCG têm diferenças, quando as empresas passam de uma fase para a próxima. Em particular, o crescimento domina os outros estágios na criação das necessidades de concepção formal do SCG. Além disso, a seleção das ferramentas de Contabilidade de Gestão é muito mais importante do que a apresentação da informação em diferentes níveis de formalidades do SCG em cada fase do ciclo de vida.

Moore e Yuen (2001) constataram que a formalidade do SCG aumenta do nascimento para o crescimento e da maturidade para o renascimento, mas as diminuições das formalidades do SCG são mais significativas, quando as empresas estão em mudanças de fase crescimento para a fase maturidade e renovação para o declínio. Os resultados apontaram que o SCG foi capaz de facilitar que as empresas prosseguissem com as suas respectivas estratégias, enquanto exerceram os controles necessários, conforme exigido nas diferentes fases.

Moore e Yuen (2001) verificaram que as empresas que estavam na fase nascimento reduziram a confiança nos sistemas formais, devido a homogeneidade dos produtos ou do mercado e, também, da estrutura simples. Quando as organizações entraram no estágio crescimento, foi verificado que o nível de tarefas administrativas excedeu muito a capacidade atual do SCG, conseqüentemente, as empresas tiveram que formalizar os seus SCG, a fim de lidar com esta nova realidade, porque as estruturas atuais são mais complexas do que aquelas existentes no estágio nascimento. Os autores constataram também que, as empresas maduras e bem-estabelecidas construíram e formalizaram os seus sistemas próprios de inteligência ao longo do tempo, mas com o aumento dos níveis de estabilidade que o estágio proporciona, as organizações foram capazes de reduzir a formalidade de seus sistemas.

De acordo com Moore e Yuen (2001), os resultados encontrados, além de sugerir prescrições para a prática do desenho do SCG em cada estágio do ciclo de vida, também fornecem evidências de como as empresas se adaptam para o seu crescimento e desenvolvimento. Os autores entendem que a significativa contribuição da pesquisa consiste na aplicação da abordagem configuracional associada à teoria do ciclo de vida organizacional.

Ainda de acordo com Moore e Yuen (2001), a perspectiva dinâmica do SCG indicou como e por que o SCG foi alterado durante a mudança das fases do desenvolvimento organizacional.

Os autores encontraram evidências em que configurações dos estágios de ciclo de vida associadas a diferentes padrões de estratégias, características estruturais, liderança e estilos de tomada de decisões se manifestaram em diferentes fases de desenvolvimento organizacional.

2.1.7.2 Ciclo de Vida e Sistemas de Controle de Gestão e Controladoria em Empresas da Nova Economia: Granlund e Taipaleenmaki (2005)

O trabalho realizado por Granlund e Taipaleenmaki (2005) teve como objetivo descrever e explicar as práticas de controle de gestão nas empresas da nova economia. Os autores definiram que empresas da nova economia são aquelas que visam o crescimento rápido ou as empresas de crescimento rápido que já operam no negócio da informação e tecnologia de comunicações e de biotecnologia e, também, são caracterizados pela sua Pesquisa e Desenvolvimento (P & D) e intensidade de conhecimento, bem como as financiadas com capital de risco.

Granlund e Taipaleenmaki (2005) constataram vinte empresas que se enquadravam na definição de empresas da nova economia, conseguindo no total investigar nove empresas, entrevistaram também um auditor e um analista financeiro do setor de financiamento que lidavam com empresas de nova economia. Após a obtenção dos dados, os autores analisaram com fundamento no modelo de estágios de evolução das empresas de Victor e Boynton (1998) e tiveram atenção especial as exigências de controle de gestão que acompanham cada fase de evolução das empresas da nova economia. Os pesquisadores verificaram que, neste caso, a adoção da perspectiva do ciclo de vida foi de grande importância, porque as empresas analisadas estavam operando em um meio que apresenta rápida evolução, tanto a nível externo, quanto em seu ambiente operacional interno. De forma que, ficou enfatizada a evolução das necessidades de controle de gestão ao longo do tempo.

Na análise realizada por Granlund e Taipaleenmaki (2005), foi observado que é típico das empresas da nova economia a alocação de recursos para o controle de atividades financeiras. Uma explicação importante que pode ser dada para essa observação é o fato de que, particularmente, nas empresas da nova economia há investimentos nos estágios iniciais da

operação em P & D, e logo depois, em vendas e marketing, sendo justificada pela cultura empresarial orientada para tecnologia e pelas expectativas do investidor de risco.

Em relação às tarefas e técnicas de contabilidade, Granlund e Taipaleenmaki (2005) observaram que as empresas da nova economia utilizam bastante as tarefas que formam a base do controle de gestão e que são principalmente “*rolling budgeting*”, elaboração dos relatórios e tarefas que dizem respeito ao financiamento de investimento privado ou ofertas públicas iniciais. Já as tarefas de controle financeiro recebem uma atenção menor, eles verificaram também, de forma surpreendente, a pouca atenção dada à medição de desempenho, planejamento estratégico e, em alguns casos, até mesmo a análise financeira interna.

Granlund e Taipaleenmaki (2005) apresentaram razões explicando o porquê das ferramentas de contabilidade, aquelas introduzidas na literatura de contabilidade de gestão, tradicionais e modernas não foram encontradas normalmente nas empresas da nova economia. Os autores constataram que foi um resultado interessante no que diz respeito aos escritos publicados em revistas profissionais, por exemplo, imputação de custos e medição de desempenho. Os pesquisadores entendem que as razões pelas quais, essas técnicas não estavam sendo aplicadas nas empresas, incluem, entre outros, a intensidade em P & D, intangibilidade, responsabilidades atípicas de negócios, novos modelos de receitas, alta incerteza ambiental, baixa relação entre custos e benefícios e a falta generalizada de recursos para o desenvolvimento do sistema de contabilidade.

Por fim, os pesquisadores perceberam que o estudo da análise do ciclo de vida em relação ao desenvolvimento do controle de gestão fornece elementos para entender as empresas da nova economia. Eles constataram que todas as empresas pesquisadas estão classificadas no estágio nascimento ou no estágio crescimento no modelo tradicional de ciclo de vida, não constatando nenhuma empresa em estágios posteriores.

2.1.7.3 Ciclo de Vida Organizacional e a formalização dos recursos humanos em pequenas empresas: Davila (2005)

A pesquisa empírica mencionada, Davila (2005), tem cunho exploratório focalizando os sistemas associados à gestão de recursos humanos em empresas de alta tecnologia e explorando a associação entre determinadas variáveis e o aparecimento de SCG. A amostra utilizada foi de 95 pequenas empresas, com pouco tempo de existência, orientadas para a tecnologia e localizadas no *Silicon Valley* na Califórnia. O foco sobre as empresas pequenas e jovens, que têm como ramo de atividade a alta tecnologia, permitiu a seleção de uma amostra suficiente, dentro do alcance geográfico e susceptível de ocorrer mudanças em um estágio onde os Sistemas de Controle de Gestão são necessários.

Em sua análise, Davila (2005) encontrou diversas evidências que explicaram o surgimento do Sistema de Controle de Gestão nas empresas, como a idade, que foi uma variável relevante para explicar o surgimento do SCG. A relevância da idade se dá pelo seu impacto sobre a variação, seleção e retenção de processos onde a experimentação e a aprendizagem de uma organização são codificadas ao longo do tempo em seus sistemas formais de gestão.

De acordo com Davila (2005), os resultados também apontaram para a substituição do fundador original por um novo CEO, evidenciado que essa troca tem um impacto positivo sobre o surgimento do SCG. No entanto, o autor constatou que esse efeito só é significativo para as empresas menores. Outro ponto evidenciado na pesquisa foi a presença de capital de risco. Esse resultado sugere que os investidores podem transferir a sua experiência de gestão para as empresas nas quais investem, e, também, perceberam que a rápida adoção do SCG foi útil para o crescimento da empresa, neste caso, a adoção aconteceu somente para as empresas que estavam com mais necessidade dos sistemas de controle.

Muito embora Davila (2005) informa que o entendimento não pode ser generalizado, ele entende que os sistemas, na maioria das organizações, são usados para gerenciar a cultura organizacional, avaliar e recompensar os funcionários. Os referidos sistemas, quando aplicados na realização dos processos organizacionais, dentro da função recursos humanos, podem capturar uma parte significativa e importante do Sistema de Controle de Gestão (SCG) nas pequenas empresas na fase crescimento.

2.1.7.4 Ciclo de Vida Organizacional e o desempenho entre as Pequenas e Médias Empresas (PME): Lester et al. (2008)

O objetivo do trabalho de Lester et al. (2008) foi investigar a relação entre o ciclo de vida organizacional e a estratégia competitiva da empresa, em que o autores estruturaram proposições com a finalidade de analisar a estratégia adequada para cada fase do ciclo de vida das empresas que tinham o enquadramento relacionado com o desempenho, alto ou baixo.

A pesquisa foi realizada mediante a aplicação de um questionário, onde foram selecionados, inicialmente, 600 gestores de forma aleatória, a partir de listas de adesão à câmara de comércio no sul dos Estados Unidos. Tal questionário continha uma escala ampla com variáveis para medir a fase do ciclo de vida, a estratégia genérica, a atratividade da indústria e da estabilidade, o tamanho e a satisfação com o desempenho. Do total enviado, foram devolvidos 94 questionários válidos. A escala para mensurar os estágios do ciclo de vida organizacional foi testada empiricamente e adota o modelo de ciclo de vida das organizações em cinco fases desenvolvido por Lester et al., 2003.

Os resultados encontrados por Lester et al. (2008), apontaram que: (a) as organizações na fase existência tinham uma satisfação maior com o seu desempenho e que elas tiveram preferência pela estratégia de pioneiro; (b) as empresas de baixo desempenho escolheram a estratégia de segundo entrante, a qual não foi prevista, o quê pode ser explicado pelo fato de estarem insatisfeitas com o seu desempenho e querer copiar as outras; (c) as empresas nas fases sucesso e existência preferiam um ambiente estável, mesmo que o foco fosse a introdução de algo novo. Esse achado parece contraditório, à primeira vista, inovar, mas dentro do contexto de um ambiente estável; e (d) as empresas de alto e baixo desempenho encontradas na fase sobrevivência não desenvolveram estratégias, como foi previsto.

2.1.7.5 Ciclo de Vida Organizacional e o Design do Sistema de Controle e Contabilidade de Gestão (SCCG): Silvola (2008)

A finalidade do trabalho realizado por Silvola (2008) foi descrever e explicar o projeto de sistemas de controle e contabilidade de gestão – SCCG nas fases crescimento e renovação do ciclo de vida organizacional da empresa. Além disso, explora como a presença de investidores de capital afeta o projeto de SCCG nas referidas fases. A abordagem metodológica utilizada foi o estudo de caso na empresa Electro Corporation, localizada na Finlândia, do segmento da indústria eletroeletrônica, possuindo um quadro de 450 empregados.

As evidências encontradas por Silvola (2008) demonstraram que, em contraste com a fase crescimento, a empresa, na fase renovação, desenvolveu SCCG para fins internos com propósitos gerenciais e organizacionais, devido ao fato de possuir a estratégia comercial e uma estrutura organizacional mais diversificada. Foi também verificado que o SCCG foi desenvolvido por motivos externos, pelo fato de estar em um ambiente de negócios mais exigente e para atender as necessidades dos investidores. Isto porque, os investidores precisam de informações da contabilidade gerencial mais detalhadas, para saber como obter um melhor retorno sobre seus investimentos, quando a empresa está na fase renovação. Na fase crescimento, o SCCG era necessário para fornecer informações relevantes para a avaliação dos investimentos de capital, enquanto que na fase renovação era necessário para apoiar o crescimento.

Silvola (2008) encontrou evidências consistentes com o modelo de ciclo de vida de Miller e Friesen (1983, 1984) e verificou que a organização, nos estágios crescimento e renovação, teve mais sucesso em relação ao horizonte do planejamento de longo prazo, com fluxos de caixa e lucratividade positivos. Constatou-se que na fase crescimento, o uso das demonstrações de fluxo de caixa e o orçamento de capital foram importantes para a empresa controlar seus recursos financeiros e que a empresa colocou mais ênfase em controles formais para alcançar a eficiência operacional na fase renovação, inclusive adotando novos controles formais, e desenvolvendo um novo sistema ERP no início da fase renovação. Por fim,

verificou que na fase crescimento, a empresa teve o foco direcionado para o crescimento de seus negócios, mas na fase renovação tinha o foco na rentabilidade, além do crescimento.

2.1.7.6 Ciclo de Vida Organizacional e a Relação como o Tamanho da Empresa: Lester e Parnell (2008)

O trabalho desenvolvido por Lester e Parnell (2008) tem duplo objetivo: apresentar um modelo de ciclo de vida descritivo de todas as organizações, independentemente do tamanho, idade, ou alcance das operações, demonstrando que as pequenas empresas se encaixam no modelo global; e identificar as atividades de monitoramento ambiental das organizações em todas as fases do ciclo de vida, com os seguintes questionamentos:

- a) As pequenas empresas não são encontradas fora das duas primeiras fases do ciclo de vida organizacional?
- b) As abordagens de monitoramento ambiental podem variar entre as empresas, através de estágios do ciclo de vida?

Os dados para a realização do trabalho foram obtidos a partir de questionário aplicado a 107 gestores do sudeste dos Estados Unidos. Os itens de quatro dimensões, presentes no instrumento de pesquisa, foram analisados para confirmar a validade da escala com o tamanho da amostra. A partir da análise, Lester e Parnell (2008) encontraram evidências que suportaram parcialmente a hipótese de que as pequenas empresas não são encontradas fora das duas primeiras fases do ciclo de vida organizacional.

Lester e Parnell (2008) constataram que o tamanho das empresas identificadas nas duas primeiras fases do ciclo de vida – existência e sobrevivência – era relativamente menor do que o tamanho daquelas empresas que estavam classificadas nas duas últimas fases – sucesso e renovação. No entanto, as empresas na fase declínio também eram menores que as dos últimos dois estágios. Isto porque, segundo os pesquisadores, que concordam com a abordagem de Miller e Friesen (1984), as organizações no estágio declínio seriam semelhantes em tamanho às organizações na fase inicial. Portanto, os resultados da pesquisa

sugerem indicar que as empresas em declínio são geridas como pequenas empresas ainda na fase existência.

Lester e Parnell (2008) não encontraram evidências para suportar a segunda proposição, as abordagens de monitoramento ambiental podem variar entre as empresas, através de estágios do ciclo de vida. Verificando que as organizações em cada uma das cinco fases do modelo de ciclo de vida não promoveram um único método de monitoramento ambiental.

Segundo Lester e Parnell (2008), a presença de pequenas empresas nos estágios um, dois e cinco, e a presença de grandes empresas nos estágios dois, três e quatro são indicadores iniciais da universalidade potencial do modelo de cinco estágios do ciclo de vida organizacional. Uma descoberta surpreendente neste trabalho foi que as organizações no estágio declínio pareciam se comportar como pequenas empresas. Este achado pode ser um indício para as futuras pesquisas sobre declínio organizacional.

2.2 INSTRUMENTOS DE GESTÃO

Dentro do contexto organizacional, verifica-se que, diversos termos são utilizados de forma indiscriminada com a finalidade de circunstanciar os propósitos gerenciais, a quantificação da informação e o processo decisório, como a Contabilidade Gerencial (CG), os Sistemas de Contabilidade Gerencial (SCG), os Sistemas de Controle de Gestão (SCGES) e os Controles Organizacionais (CO), (CHENHALL, 2003).

Do exposto, faz-se necessário dar significado a essas expressões com a finalidade de desenhar qual o papel de cada uma dentro da organização: (a) Contabilidade Gerencial se refere a um conjunto de práticas como o controle orçamentário, a mensuração dos custos dos produtos e produção de informações financeiras e operacionais para o público interno da organização; (b) Sistemas de Contabilidade Gerencial se refere à utilização sistemática da Contabilidade Gerencial, para melhorar o desempenho organizacional e atingir os objetivos propostos; (c) Sistemas de Controle de Gestão englobam os sistemas de Contabilidade Gerencial com inclusão de outros controles, como os controles de gestão de pessoas; (d) Controles

Organizacionais são utilizados para garantir o desenvolvimento da organização e são construídos em atividades e processos: como a gestão da qualidade dos produtos, o controle estatístico da qualidade e gestão *just-in-time* (CHENHALL, 2003).

Com o mesmo propósito, entende-se que Controle de Gestão é o mecanismo gerencial pelo qual se assegura que as atividades da organização sejam desenvolvidas de acordo com o que foi planejado, de forma a contribuir no posicionamento competitivo, na execução da estratégia e no alcance dos objetivos propostos. Para realizar essas ações e buscar os objetivos pretendidos, a organização procura obter as informações necessárias e influenciar o comportamento dos colaboradores, possibilitando a formulação de diretrizes e a mensuração dos resultados. Por isso, a partir da coleta e da seleção de informações relevantes, a tomada de decisão pode ter caráter preditivo, antecipando aos fatos e adaptando o processo em função destes resultados; como também, pode-se levar em conta a informação histórica, avaliando o comportamento e realizando o controle *a posteriori* (GOMES; SALAS, 2001, p. 22).

Destaque-se que, o sistema de controle de gestão tem passado por etapas de desenvolvimento, ao longo do tempo e tem produzido informações gerenciais com mais formalidades e de forma diversificadas, oferecendo conteúdo com qualidade para colaborar no processo decisório. Além da produção de informações financeiras, como é natural, há também a oferta de conteúdo referente aos mercados externos, clientes, concorrentes, informações não financeiras relacionadas aos processos de produção e informações direcionadas para a adoção de mecanismos de apoio e controles pessoais e sociais. O sistema de controle de gestão, *a priori*, é um instrumento passivo e projetado para auxiliar o gestor no processo decisório, no entanto, atualmente, observa-se uma visão mais ativa deste sistema, com a produção e fornecimento informações gerenciais para alcançar os fins desejados (CHENHALL, 2003).

Assim, o controle gerencial pode ser visto como o instrumento responsável para realizar a interligação da formulação de estratégias, menos sistemáticas, com o controle de tarefas, mais sistemáticos, esses eventos ocorrem dentro das atividades de planejamento e controle que são praticados e desenvolvidos nas organizações. E ainda, observa-se que, o controle gerencial, também, é visto como o mecanismo que os gestores utilizam para influenciar os outros membros da entidade a aceitarem as estratégias adotadas, de forma a assegurar que elas sejam

obedecidas, fazendo com que os objetivos organizacionais sejam atingidos, conforme ilustrado na Figura 7, (ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2006).

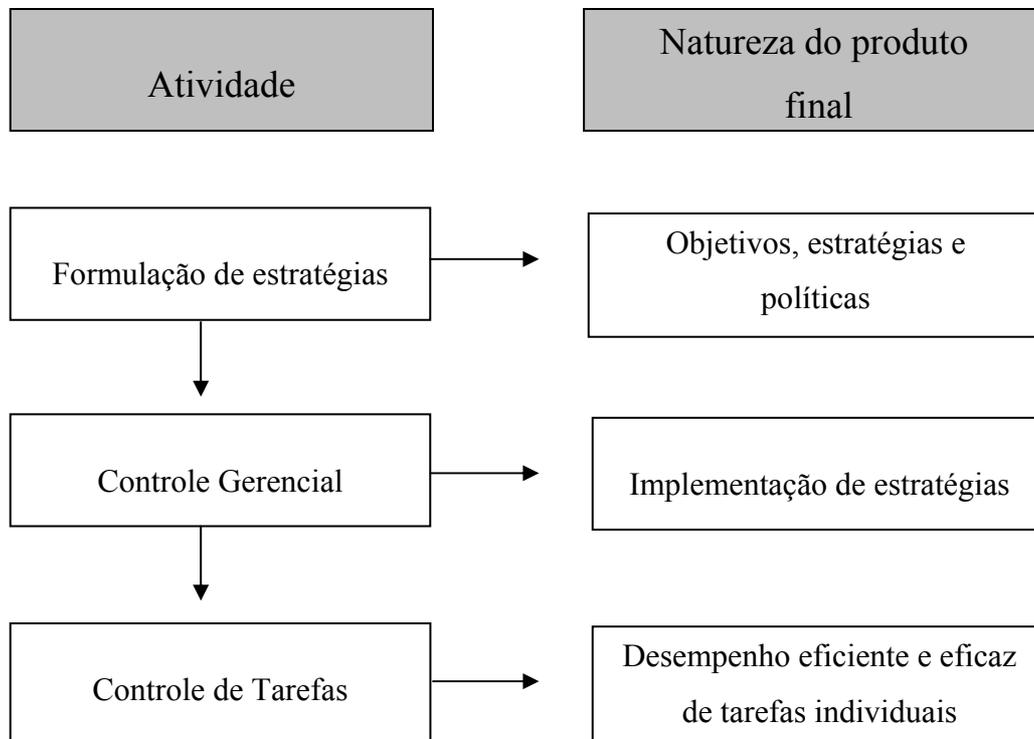


Figura 7 - Relações entre as funções de planejamento e de controle
 Fonte: ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2006, p. 34

De acordo com Anthony e Govindarajan (2006, p. 34), o controle gerencial inclui várias atividades, destacando as seguintes: (a) planejar o que a organização deve fazer; (b) coordenar as atividades dos setores da organização; (c) comunicar a informação; (d) avaliar a informação; (e) decidir qual decisão deve ser tomada; (f) influenciar as pessoas para a mudança e adaptação comportamental.

Nesta mesma linha de pensamento, verifica-se também que, o controle organizacional é o procedimento que tem a função de garantir que as decisões sejam efetivamente aplicadas no intuito de possibilitar o desenvolvimento da organização. Por isso, para realizar a gestão organizacional, os gestores dispõem de três mecanismos diferentes: o planejamento, a execução e o controle, de forma que, cada organização interprete da maneira que atenda as necessidades dos seus negócios e decidindo o quê fazer dentro do seu ambiente (FREZATTI, 2007).

Neste sentido, observa-se que muitas organizações têm experimentado mudanças significativas em seus modelos organizacionais e nos ambientes competitivos e tecnológicos. Verifica-se também que os avanços na tecnologia da informação têm impulsionado a inovação, fazendo surgir novos sistemas, tais como, o ERP (*Enterprise Resource Planning*), o comércio eletrônico e a *internet*. Então, para muitos pesquisadores, essas modificações organizacionais e os avanços tecnológicos criaram necessidade de mudanças na contabilidade gerencial, de maneira que para atender e prover essas necessidades latentes, a literatura contábil gerencial tem apresentado propostas de mudanças na natureza das práticas de contabilidade gerencial (BURNS; VAIVIO, 2001).

Além do mais, pesquisadores, profissionais, professores e consultores têm procurado desenvolver novos instrumentos "avançados" de contabilidade de gestão e novos sistemas de contabilidade de gestão, com a finalidade de atender as necessidades de informações dos gestores. Por outro lado, verifica-se na prática, que instrumentos tradicionais de contabilidade de gestão (orçamento, especialmente) permanecem populares. No entanto, constata-se que, os instrumentos tradicionais estão sendo usados, hoje em dia, ao lado dos instrumentos "avançados" de contabilidade de gestão, tais como previsões contínuas, custeio baseado em atividades e *balanced scorecard* (BURNS; VAIVIO, 2001).

De acordo com Abdel-Kadera e Lutherb (2008), nas últimas três décadas, houve o desenvolvimento de vários instrumentos inovadores de contabilidade de gestão em diversos ramos de negócios. Grandes contribuições, entre as quais se destacam as técnicas baseadas em atividades, contabilidade de gestão estratégica e o BSC. Os autores esclareceram que, muitos pesquisadores têm afirmado que esses instrumentos inovadores têm contribuído para mudanças nos processos de Contabilidade de Gestão (planejamento, controle, tomada de decisão e de comunicação) e contribuindo para mudar o foco de uma simples abordagem na determinação de custos e controle financeiro, para desempenhar um papel importante na criação de valor, por meio da implantação de melhoria da utilização dos recursos.

Ainda de acordo com Abdel-Kadera e Lutherb (2008), os novos instrumentos de gestão foram criados para apoiar as novas tecnologias e os novos processos de gestão, como a qualidade total e o *Just in time* (JIT), contribuir com o estabelecimento da vantagem competitiva, enfrentar os desafios do mercado e proporcionar o desenvolvimento de um SCG

compatível com as novas demandas. Por outro, Tillema (2005) constatou a existência de organizações que não têm utilizado os instrumentos avançados de gestão, porque dependem das circunstâncias e das necessidades.

De forma semelhante, verifica-se que a relação entre o SCG e a estratégia sugere que o SCG deve ser adaptado para apoiar a estratégia organizacional, com a finalidade de contribuir para alcançar a vantagem competitiva e um maior desempenho. Há evidências de que o alto desempenho organizacional pode ser resultado da correspondência entre o ambiente organizacional, estratégias e estruturas e sistemas internos. O sucesso de uma estratégia pode estar diretamente relacionado pelas atividades que ocorrem em outras áreas do negócio, os tipos de controles e a maneira como são usados pelos colaboradores e gestores da organização (LANGFIELD-SMIT, 2001).

Ultimamente, a prática de contabilidade gerencial experimentou grandes mudanças, passando da visão tradicional, com base na análise financeira orientada para o controle orçamentário; para a adoção de uma abordagem estratégica com ênfase na identificação, mensuração e gestão dos principais direcionadores financeiros e não-financeiros, tendo como propósito a criação de valor para o acionista. Do mesmo modo, constatou-se a ocorrência de evolução semelhante na realização das pesquisas. Os trabalhos empíricos com abordagem nas práticas tradicionais, como o controle orçamentário e financeiro, estão cedendo lugar às pesquisas sobre as novas técnicas de gestão, como o custeio baseado em atividades, o *balanced scorecard*, sistemas de controle e contabilidade estratégica, medidas de desempenho e de valor econômico. Observando que, as organizações que estão integrando essas novas práticas passaram a utilizar uma abordagem na Gestão Baseada em Valor (ITTNER; LARCKER, 2001).

Por fim, Ittner e Larcker (2001), na realização dos seus trabalhos sobre contabilidade gerencial e com fundamento no conteúdo da *International Federation of Accountants*, fizeram a seguinte abordagem sobre os estágios evolutivos das práticas contábeis: antes de 1950, a prática de contabilidade gerencial se focalizava na apuração dos custos e no controle financeiro. A partir dos anos 60, o foco passou para o planejamento e o controle de gestão. A partir da década de 80, o foco da contabilidade gerencial começou a mudar em função de que o planejamento e o controle passaram a ter um enfoque rigoroso, enfatizando a redução dos

desperdícios nos processos de produção organizacional, com a adoção de programas de gestão da qualidade e com a utilização de técnicas para mensurar os custos da qualidade, como o custeio baseado em atividades e a gestão estratégica de custos.

A partir de 1990, a contabilidade gerencial passou para sua quarta fase, focando uma abordagem estratégica sobre a criação de valor para a organização por meio da identificação, da mensuração e da gestão dos direcionadores de valor, com inovação e retorno para o acionista. Neste caso, para alcançar esses objetivos, foram introduzidos na gestão organizacional, instrumentos de gestão que enfatizam a criação de valor, como o *balanced scorecard*, indicadores de resultado econômico e sistemas de contabilidade de gestão estratégica. Os estágios evolutivos podem ser visualizados na Figura 8 (ITTNER; LARCKER, 2001).

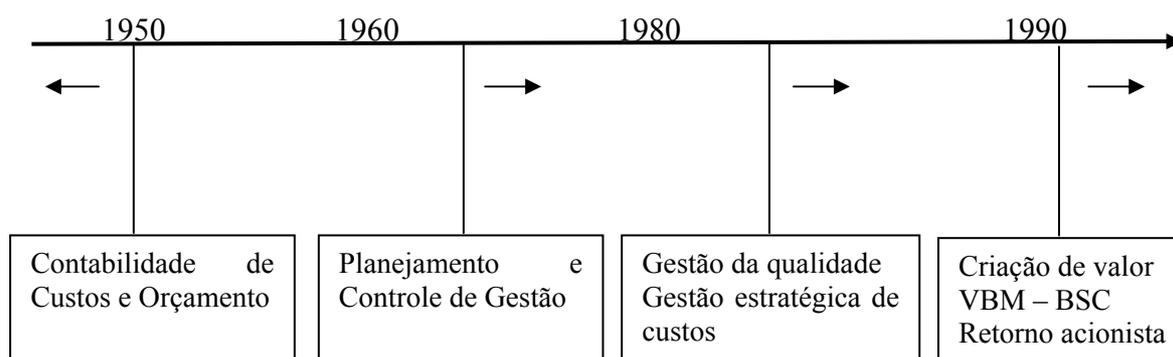


Figura 8 - Estágios evolutivos das práticas de gestão
Fonte: Adaptado de ITTNER; LARCKER, 2001

De acordo com Ittner e Larcker (2001), a abordagem da Gestão Baseada em Valor (VBM) é fruto de um período de mais de quatro décadas de pesquisa e prática em contabilidade gerencial. Os autores constataram que as organizações que adotaram a gestão estratégica ancoradas na abordagem da Gestão Baseada em Valor, com base nas seis etapas básicas, e utilizaram os instrumentos de Contabilidade Gerencial como métricas para mensurar o desempenho, tiveram como objetivo criar valor para os acionistas.

As seis etapas básicas para a construção do pensamento gerencial na Gestão Baseada em Valor, conforme Ittner e Larcker (2001) e ilustrada na Figura 9.

a) A escolha de objetivos específicos internos que levam valorização para o acionista.

- b) Seleção de estratégias e estruturas organizacionais compatíveis com a realização dos objetivos escolhidos.
- c) Identificar as variáveis de desempenho específicas ou direcionadores de valor que realmente criam riquezas no negócio, de acordo com as estratégias da organização e o design organizacional.
- d) Desenvolver planos de ação, seleção de medidas de desempenho e definição de metas com base nas prioridades identificadas na análise dos direcionadores de valor.
- e) Avaliar o sucesso dos planos de ação e de realização organizacional e avaliações de desempenho gerencial.
- f) Avaliar a validade permanente dos objetivos internos da organização, estratégias, planos e sistemas de controle à luz dos resultados atuais e modificá-las conforme necessário.

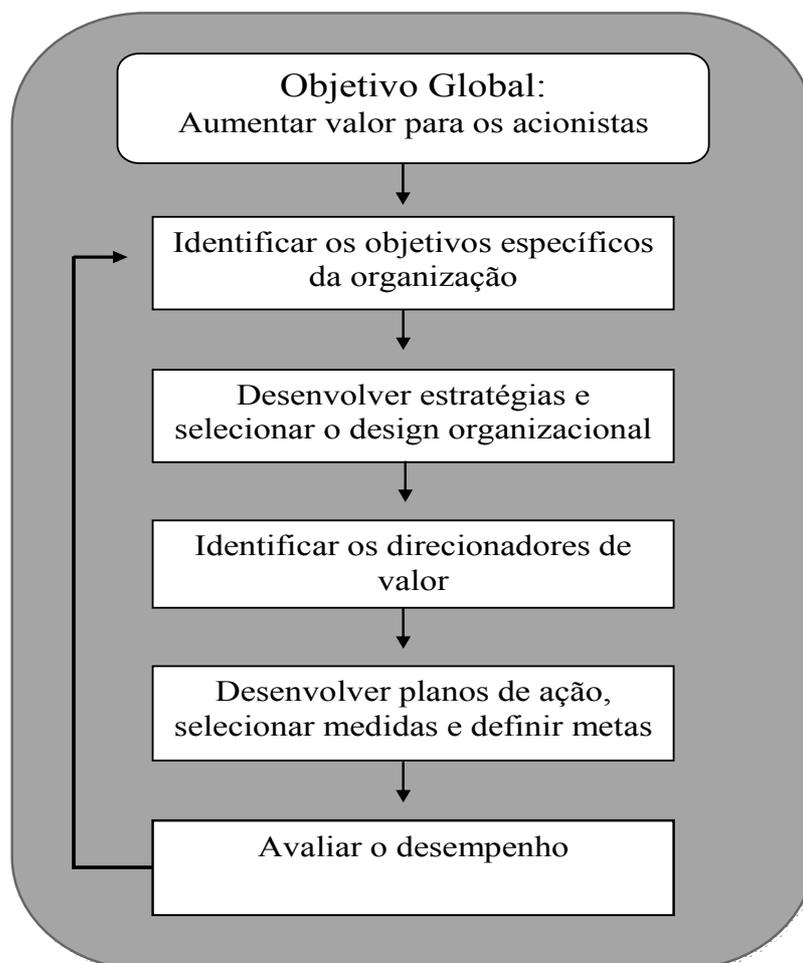


Figura 9 - Contabilidade de gestão baseada em valor
Fonte: ITTNER; LARCKER, 2001

Com este mesmo propósito, Ittner e Larcker (2001) verificaram que muitos dos pesquisadores que abordaram o sistema VBM - *Value Based Management*, defenderam que os principais objetivos de uma organização devem ser criar valor para o acionista e essa criação de valor pode ser mensurada por indicadores de valor econômico, como o EVA[®] - *Economic Value Added* e o fluxo de caixa de retorno sobre investimento (CFROI), para corroborar suas afirmações, os autores citaram os trabalhos realizados por Copeland e cols., (1996); Stern e cols., (1995); KPMG Consulting, (1999).

Finalmente, Ittner e Larcker (2001) constataram que as medidas de valor econômico demonstraram melhor a riqueza do acionista do que os critérios contábeis tradicionais. Os autores ressaltam que essas medidas não estão limitadas aos consultores e as métricas que tenham por base o lucro residual podem garantir a integração entre o objetivo principal e o agente. Ittner e Larcker (2001) observaram pesquisas realizadas por Milunovich e Tseui (1996) e Lehn e Makhija (1997) que apresentaram resultados em que o valor de mercado adicionado foi mais fortemente associado com o instrumento de gestão EVA, do que com o retorno contábil, o lucro por ação, o retorno sobre o capital e o fluxo de caixa livre.

Segundo Kaplan (1994), nos últimos anos houve grandes mudanças, tanto no ambiente organizacional, quanto nas práticas de gestão, com a introdução de instrumentos inovadores e estratégicos. O autor analisou o desenvolvimento de três instrumentos de gestão inovadores que repercutiram na contabilidade gerencial, são eles: o custeio baseado em atividades (ABC), sistemas de controle operacional e *Balanced Scorecard*.

Com o mesmo propósito, Kaplan (1994) verificou que os sistemas tradicionais de custo estavam se tornando obsoletos e não estavam dando as respostas necessárias para subsidiar a tomada de decisão. Para preencher esta lacuna, o autor observou que surgiu, de forma inovadora e estratégica, o custeio baseado em atividades. Kaplan (1994) considerava essencial conhecer como os sistemas de controle operacional das organizações estavam sendo desenvolvidos e conhecer seus defeitos para poder implantar sistemas inovadores como o ABC e o *Balanced Scorecard*.

Na opinião de Chenhall (2003), as pesquisas, na sua maioria, têm procurado confirmar a medição das características genéricas do sistema de controle de gestão e a amplitude da sua

abordagem, agregação e integração. Por outro lado, há pouca coerência no desenvolvimento de estudos de mensuração para analisar as práticas importantes do sistema de controle de gestão contemporâneo, como orçamentos flexíveis, medidas de desempenho não-financeiras e contabilidade baseada em atividade.

De acordo com Chenhall (2003), existe dificuldade em estudar os elementos específicos do sistema de controle de gestão separado de outros controles organizacionais, em função de que, se os controles contábeis específicos são sistematicamente articulados com outros controles organizacionais, pode acontecer que os estudos que excluem esses controles, podem apurar resultados incoerentes.

No entanto, é interessante observar que na visão de Chenhall (2003) para corrigir estas distorções na pesquisa, é necessário identificar as taxonomias de controle e verificar como ocorre o relacionamento nos vários aspectos do sistema de controle de gestão. A taxonomia envolve classificação de controles que variam de mecanicistas a orgânico. Controles mecanicistas são os que dependem de regras formais, procedimentos operacionais padronizados e rotinas, enquanto que, os sistemas orgânicos são aqueles mais flexíveis, sensíveis, com menos regras e procedimentos padronizados e oferecem uma maior quantidade de dados.

Por fim, Chenhall (2003) esclarece que existe diferença entre a adoção e a implementação do sistema de controle de gestão, de forma que, o sucesso ou fracasso do sistema de controle de gestão pode ser verificado pela influência exercida nos processos de execução e pela cultura do controle organizacional, seja ele orgânico ou mecanicista. Este fato se torna relevante para o estudo da utilização de sistemas de controle de gestão inovadores, como o ABC e o BSC pela sua forte ligação com a cultura da organização.

O Quadro 6, elaborado com base em Chenhall (2003), apresenta os conjuntos de elementos que fazem parte do sistema de controle de gestão e dos principais tipos de controle que são mais encontrados nas pesquisas com características orgânicas.

<p>Controles de grupo (Govindarajan & Fisher, 1990; Ouchi, 1980; cultura de controles e normas)</p> <p>Controle Social (Merchant, 1985, controles de grupo), (Rockness & Shields, 1984; controles de entrada, controle social e orçamentos).</p> <p>Controle Pessoal (Merchant, 1985, seleção, formação, cultura, grupo de recompensas, recursos), (Abernethy & Brownell, 1997, socialização e formação)</p> <p>Sofisticados mecanismos de integração (Abernethy & Lillis, 1995; forças-tarefas, reuniões, etc)</p> <p>Controles Prospectivo (Macintosh, 1994; foco sobre os planos e o futuro, comunicação infrequente e geral)</p> <p>SCG que fornece amplo escopo de informações, as agregações flexíveis e informações integrativas, e as informações fornecidas em tempo hábil (Chenhall & Morris, 1986)</p> <p>Orçamentos estático/flexíveis (Brownell & Merchant, 1990; flexibilidade de orçamentos para mudanças de volume)</p> <p>Orçamento Participativo (Shields & Shields, 1988; participação dos subordinados na definição de orçamentos)</p> <p>Baixa dependência controles contábeis (Brownell, 1982, 1987; Hirst, 1981; utilização de controles mais lucrativos ou não contábil)</p> <p>Orçamento folga (Dunk, 1993; Merchant, 1985; excesso de recursos sobre o necessário para completar tarefas de forma eficiente)</p> <p>Contabilidade focada no Concorrente (Guilding, 1999; avaliação dos custos do concorrente, avaliação e monitoramento da posição, custos e preços estratégicos)</p> <p>Controles estratégicos interativos (Simons, 1995; utilização de avaliação de desempenho para o planejamento estratégico)</p> <p>Informações sobre o desenvolvimento do produto (Davila, 2000; níveis de detalhe, frequência de atualização e do padrão do uso de informação relacionada com o custo e design do produto, tempo relacionado, clientes relacionados, entradas de recursos, rentabilidade)</p>
--

Quadro 6 - Formas orgânicas do sistema de controle de gestão
 Fonte: CHENHALL, 2003

O Quadro 7, elaborado com base em Chenhall (2003), apresenta os conjuntos de elementos que fazem parte do sistema de controle de gestão e dos principais tipos de controle que são mais encontrados nas pesquisas com características mecanicista.

Orçamento estilo de avaliação de desempenho limitado (Hopwood, 1972; ênfase alta nos orçamentos de custo)
Orçamento controle (Rockness & Shields, 1984)
Elevada dependência de controles contábeis (Brownell, 1982,1987; Hirst, 1981; contabilidade para avaliação de desempenho)
Alta utilização do orçamento (Bruns & Waterhouse, 1975; Merchant, 1981; importância, o envolvimento, o tempo gasto nos orçamentos)
Estreito âmbito (Chenhall & Morris, 1986; financeiro, interno e histórico)
Orçamento de capital sofisticado (Haka, 1987; Larcker, 1981; DCF, etc)
Controles sofisticados (Khandwalla, 1972; custeio padrão, custeio incremental, controle estatístico de qualidade, controle de estoque)
Os procedimentos operacionais, orçamentos e relatórios estatísticos (Macintosh & Daft, 1987)
Uso administrativo dos orçamentos (Hopwood, 1972; Merchant, 1981; importância do orçamento reunião, a formalidade das comunicações, sistemas de sofisticação e de participação)
Controles Inter pessoal (Bruns & Waterhouse, 1975; falta de controle formal, mas a centralização, falta de autonomia, induzindo a ações de pressão pelos superiores)
Controles de saídas e resultados (Macintosh, 1994; Merchant, 1985; resultados ou eficácia)
Controle de comportamento (Merchant, 1985a; Ouchi, 1979; Rockness & Shields, 1984; normalização, formalização regras)
Controle Patriarcal de (Whitley, 1999; pessoal e informal, controle centralizado no topo)
Controles de ação (Merchant, 1985), controles de processo (medidas de desempenho de produção), (Chenhall, 1997; medidas diretas dos processos de produção)
Controles de diagnóstico (Simons, 1995; uso de controle para fornecer feedback sobre as operações)

Quadro 7 - Formas mecanicistas do sistema de controle de gestão

Fonte: CHENHALL, 2003

A informação produzida pela contabilidade gerencial é um dos principais elementos para o controle organizacional, com o fornecimento de instrumentos que subsidiam os gestores no processo decisório, de forma a contribuir para o aperfeiçoamento dos processos de gestão e para o desempenho desejado das organizações.

Ultimamente, a informação contábil gerencial ganhou corpo e passou a ter um espectro de maior conteúdo, observando que, além dos atributos financeiros, que normalmente fazem parte de qualquer relatório gerencial, tem também agregado informação de atributos não financeiros, com mais subjetividade, como a qualidade e o desenvolvimento dos processos gerenciais, desempenho de novos produtos e mensuração da satisfação de cliente.

Ademais, a contabilidade gerencial, ao longo dos anos, vem desenvolvendo uma gama de instrumentos com a finalidade de fornecer, aos usuários internos e externos, as informações necessárias para subsidiar a tomada de decisão e que atenda aos propósitos estratégicos da empresa. De acordo com Gomes (2004, p. 77 e 78), atualmente a contabilidade é definida como um sistema de informação e avaliação e tem o importante papel no sentido de prover seus usuários com informações úteis e relevantes para o processo decisório.

Neste sentido, verifica-se que os gestores necessitam de instrumentos e métodos que realizem as funções de aferir e avaliar, principalmente no que se refere a mensurar, a quantificar e a demonstrar os eventos econômicos. Segundo Borinelli (2006), a controladoria e a contabilidade gerencial, como geradoras de informação, têm a responsabilidade de materializar os conhecimentos produzidos e fornecer os elementos gerenciais necessários para auxiliar os gestores na tomada de decisão. O conhecimento a que se pauta deve ser materializado por meio de instrumentos, métodos e filosofias de gestão, os quais são denominados por Borinelli (2006) de artefatos de controladoria.

Com esse mesmo propósito, Frezatti (2006) menciona que a contabilidade gerencial tem um importante papel, pois fornece mecanismos para apoiar as necessidades financeiras dos gestores na tarefa de dirigir e controlar o negócio no melhor interesse dos acionistas e dos outros agentes relevantes. Assim, segundo o autor, os gestores utilizam a análise financeira para assegurar que a estratégia seja executada de acordo com os interesses da organização e que esta pode dispor, de acordo com as suas necessidades, de diferentes perfis e composições de instrumentos e práticas gerenciais.

Além disso, Frezatti (2006) utiliza o termo artefato para denominar os elementos de contribuição da contabilidade gerencial que exteriorizam as informações e que são também conhecidos como método, ferramentas, sistemas entre outros. No entendimento de Soutes

(2006), artefato é uma expressão utilizada para caracterizar os termos “[...] atividades, ferramentas, instrumentos, filosofias de gestão, filosofias de produção, modelos de gestão e sistemas que possam ser utilizados pelos profissionais da contabilidade gerencial no exercício de suas funções.”

No caso específico desta dissertação, optou-se por utilizar o termo instrumento de gestão em substituição a artefato, em razão de que a palavra instrumento conduz à ideia de um mecanismo que baliza a orientação, de medida, configurando numa ferramenta de informação. O termo instrumento é utilizado em outras ciências, como um elemento de finalidades informativas, de avaliação, de mensuração, dentre outros. Enquanto que artefatos fornecem a ideia de objeto, como na arqueologia; de produto, de modelo ou de atividade na ciência da computação; ou pode ser uma relíquia mágica, a ainda a possibilidade de artefatos bélicos. Inclusive, Machado e Borinelli (2005) adotaram o termo instrumento de gestão também.

Diante do exposto, entende-se que os instrumentos de gestão são os mecanismos que concretizam e exteriorizam as informações gerenciais produzidas pela contabilidade gerencial, bem como, subsidiam os gestores, tanto no processo decisório, quanto na busca de atingir os objetivos estratégicos e, ainda, fornecem suporte para operar o controle gerencial, de forma a contribuir com o desenvolvimento da organização.

Borinelli (2006) consolidou e agrupou os instrumentos de gestão mais utilizados pelas organizações brasileiras que foram pesquisados por Frezatti (2006) e Soutes (2006). Na consolidação, Borinelli (2006) acrescentou mais alguns instrumentos de gestão que entendeu ser necessários. A segregação utilizada por Borinelli (2006), em grupos, foi a mesma utilizada por Soutes (2006). No entanto, os instrumentos de gestão acrescentados por Borinelli (2006) foram incluídos nos grupos conforme o seu entendimento.

Na opinião de Borinelli (2006), a Controladoria, como geradora de informações, necessita de instrumentos para desempenhar suas funções e atividades, com a finalidade de avaliar, mensurar e a reportar a eventos econômicos. Tendo isso em conta, faz-se necessário identificar os instrumentos necessários para que a controladoria promova a materialização dos conhecimentos nas organizações, realizando a associação dos instrumentos de gestão às funções de controladoria.

De modo que, para realização desta pesquisa, utilizou-se um grupo composto por quatorze instrumentos de gestão que abordam: (a) os métodos e sistemas de custeio; (b) métodos e modelos de mensuração e avaliação, medidas de desempenho; (c) filosofias e modelos de gestão e (d) modelos de gestão estratégica. A segregação dos instrumentos de gestão foi adaptada do modelo utilizado por Soutes (2006) e por Borinelli (2006).

Os instrumentos de gestão, pesquisados neste trabalho, estão relacionados no Quadro 8 e eles foram selecionados levando em consideração que as práticas de contabilidade gerencial passaram por grandes mudanças nas últimas décadas, com a introdução de instrumentos de gestão inovadores e estratégicos.

Instrumentos de Gestão	Citados por			Não citados
	Frezatti (2006)	Soutes (2006)	Borinelli (2006)	
Métodos, abordagens e sistemas de custeio:				
Custeio por Absorção	X	X		
Custeio Meta			X	
Custeio do Ciclo de Vida			X	
Custeio Baseado em Atividades	X	X		
Métodos e modelos de mensuração e avaliação, e medidas de desempenho:				
Balanced Scorecard (BSC)	X	X		
Demonstrativo de Fluxo de Caixa - DFC				X
Economic Value Added (EVA)	X	X		
Retorno sobre o Investimento		X		
Filosofias e modelos de gestão:				
Just in Time (JIT)		X		
Orçamento	X	X		
Planejamento (Estratégico e Operacional)	X	X		
Modelos de gestão estratégica:				
Gestão Baseada em Atividades	X	X		
Gestão Baseada em Valor (VBM)		X		
Planejamento Tributário			X	

Quadro 8 - Instrumentos de gestão pesquisados
Fonte: Adaptado de BORINELLI, 2006

2.2.1 Descrição dos Instrumentos de Gestão

As definições operacionais dos instrumentos de gestão que foram pesquisados neste trabalho estão sendo apresentadas a seguir:

a) Custeio por Absorção: segundo Martins (2006), custeio por absorção é um método de apropriação de custos baseado nos princípios geralmente aceitos, pela ocorrência da apropriação de todos os custos de produção aos produtos e bens produzidos. A empresa apropria todos os custos de produção (diretos e indiretos, fixos e variáveis) aos produtos elaborados.

b) Custeio Meta (*target costing*): de acordo com Martins (2006), o *target costing* é uma metodologia de custeio na qual se aplica a premissa de que o mercado estabelece o preço que está disposto a pagar e, a partir desse ponto começa a elaboração de um planejamento sobre o preço de mercado para se chegar ao custo efetivo, custo alvo, tendo como base o lucro pretendido, ou seja, o custo é definido de fora para dentro da organização. A metodologia do *target costing* adota o seguinte funcionamento: a empresa antes de produzir ou negociar os seus produtos busca obter informações sobre o preço que o mercado aceita e verifica se há a necessidade de reduzir os custos para se adaptar ao mercado e garantir a rentabilidade desejada.

De acordo com Guilding, Cravens e Tayles (2000), o *target costing* é um instrumento de custeio delineado com a finalidade de mensurar o custo de um produto que ainda está em projeto e necessita de um valor de referência para tomada de decisão, neste caso, o custo meta é determinado. Segundo os autores, o *target costing* é implementado principalmente durante as fases de desenvolvimento e concepção do processo de fabricação do produto e está associado com o *Kaizen*, porque exige que esforços sejam contínuos para garantir a economia de custos adicionais. Essas filosofias de custeio estão classificadas dentro do conceito de contabilidade de gestão estratégica, porque está alinhada com a busca de vantagem competitiva.

c) Custeio do Ciclo de Vida: é uma metodologia para estabelecer o custo do produto durante a sua vida útil, no qual são inseridos os custos de planejamento, de projeto, de desenvolvimento, de produção, a entrega ao consumidor final e pós-venda. De acordo com Iudícibus (2007), o custeamento por ciclo de vida tem como origem nas novas formas de desenvolvimento e fabricação de produtos, levando em consideração a vida útil comercial destes produtos, desde as etapas iniciais de produção até a finalização. Iudícibus (2007, p. 303) afirma que se dividir o ciclo de vida de um produto, desde sua concepção, em planejamento de produto, design preliminar, design detalhado, produção e suporte logístico, nas empresas

competitivas, pode-se constatar que 65% dos custos já são conhecidos ao final da etapa de planejamento e produto, 85% dos custos no final de design preliminar e 95% dos custos na fase design detalhado.

d) *Custeio Baseado em Atividades (ABC)*: segundo Martins (2006), é um método de apropriação de custos que tem como uma das finalidades reduzir as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos. De acordo com o entendimento de Nakagawa (1994), o ABC (*Activity Based Costing*) é um instrumento metodológico desenvolvido com a finalidade de análise estratégica de custos que se relaciona com as atividades que mais consomem recursos de uma empresa. Nakagawa (1994) se apoia na ideia de que são as atividades que consomem os recursos, e estas atividades contribuem para a formação dos custos dos produtos.

e) *Balanced Scorecard (BSC)*: é um instrumento de gestão desenvolvido por Kaplan e Norton (1992) que tem como finalidade monitorar a estratégia de forma balanceada, utilizando indicadores de desempenho - financeiros e não financeiros - nas quatro perspectivas: financeira, do cliente, dos processos internos e do aprendizado e do conhecimento. O BSC é um sistema de gestão estratégica, que apresenta um conjunto de medidas gerenciais, com o propósito de contribuir com as organizações na tradução de suas estratégias em ações e possibilitar o gerenciamento da execução da estratégia da empresa e os processos gerenciais, com a finalidade de promover o alinhamento estratégico. Dessa forma, o BSC contribuirá como um sistema de gestão eficiente, a fim de que os gestores foquem as ações necessárias para levar a organização a alcançar seus objetivos e a concretizar a sua visão estratégica (KAPLAN; NORTON, 1992).

f) *Demonstrativo de Fluxo de Caixa (DFC)*: é um instrumento que tem por finalidade demonstrar como acontece a movimentação de disponibilidades financeiras em um determinado período de tempo. O DFC tem como finalidade prover o usuário de informações sobre a capacidade da empresa de gerar caixa e equivalentes de caixa, de honrar os seus compromissos, pagar dividendos, demonstrar liquidez, solvência e performance operacional, sendo considerado um importante instrumento para análise e planejamento financeiro. A partir de 01/01/2008, por meio da Lei 11.638/2007, o DFC passou a ser um relatório

obrigatório pela contabilidade, para todas as sociedades de capital aberto (IUDÍCIBUS; MARTINS; GELBCKE, 2007).

g) *Economic Value Added* (EVA[®]): é uma metodologia desenvolvida e registrada na década de 80 e com muita divulgação nos trabalhos de Stern Stewart, o qual defende a ideia de lucro econômico (ou lucro residual), partindo do pressuposto de que o lucro só existe após a remuneração do capital empregado pelo seu custo de oportunidade. O EVA é um instrumento de gestão que avalia o desempenho da organização e apura se houve acréscimo econômico ou não ao negócio, durante determinado período. De maneira que, o EVA faz uma comparação entre o que empresa ganhou e os valores que foram aplicados para obter estes ganhos, analisando o lucro operacional, após o imposto de renda e o custo de oportunidade do capital, ou seja, o lucro residual (LOPO et al., 2001).

Segundo Albuquerque e Vale (2009), ultimamente tem aumentado o reconhecimento de medidas de gerenciamento de valor, como o valor econômico agregado (EVA), que melhor avalia o desempenho. Os autores verificaram que uma série de pesquisas tem sido realizada com a finalidade de verificar a relação entre o EVA e o retorno de ações. Neste propósito, eles replicaram um estudo americano para verificar se o EVA fornece informação incremental para predição de lucros futuros das empresas brasileiras de capital aberto. Os autores não comprovaram a utilidade incremental do EVA na predição de lucros futuros.

h) Retorno sobre o Investimento (ROI): é um instrumento de gestão idealizado pela empresa Du Pont no início do Século XX, que tem por finalidade verificar o desempenho da organização, o qual é mensurado por meio de um indicador que tem por base a relação entre o lucro e o investimento. Segundo Martins (2006), uma das melhores maneiras de avaliar o retorno sobre o investimento é utilizar o indicador obtido pela divisão do lucro antes do imposto de renda e das despesas financeiras pelo ativo total utilizado na obtenção do produto.

i) *Just in Time* (JIT): é um instrumento de gestão que adota a filosofia de produção na quantidade certa, no momento certo, com a qualidade adequada, sem formação de estoque e sem desperdício. O referido instrumento é aplicado pelo programa de melhoria contínua, para aprimorar a produtividade, com a eliminação dos desperdícios, racionalizado os custos de forma eficaz e eficiente, com a utilização necessária dos equipamentos e da mão de obra

disponível. O *Just in Time* aprimora e simplifica os processos de tal forma, que agrega valor aos produtos com o propósito de alcançar a vantagem competitiva em custos (VIDOSSICH, 1999; TEN HAVE et al, 2003).

De acordo com Ten Have et al. (2003), o JIT é o resultado de uma filosofia japonesa que tem por finalidade organizar a produção, a qual estabelece que a formação de estoques é fruto de um planejamento ineficiente, falta de flexibilidade, equipamentos indevidos e falta de controle da qualidade, de forma que os estoques são considerados sinônimos de ineficiência. No caso do Brasil, os programas de qualidade total foram os responsáveis pela adoção desta prática.

j) Orçamento: é um instrumento de gestão com abordagem financeira, composto por um plano formal de curto prazo com a finalidade de implementar as estratégias da empresa, controlar as atividades futuras da organização, estimando receitas e despesas e que poderá proporcionar uma visão dos resultados pretendidos, contribuindo para o processo decisório e o alcance das metas. É fundamentado no compromisso da alta gerência para viabilizar sua execução e proporcionar condições de avaliar o desempenho da empresa, sendo um mecanismo de sustentação dos gestores e para o estabelecimento do *accountability* na organização, de forma que abre espaço para obrigar os gestores prestarem contas de suas atividades (FREZATTI, 2007).

l) Planejamento Estratégico: é um instrumento formal e de longo prazo, no qual se apresenta a missão, a visão e a estratégia organizacional, estabelecendo os objetivos e as políticas da organização, bem como, verificando as ameaças e as oportunidades, os pontos fortes e os pontos fracos, de forma a direcionar os rumos da organização, observando que as suas ações influenciam os ambientes externo e interno (FISCHMANN; ALMEIDA, 1991).

O instrumento de gestão planejamento estratégico se desenvolve por meio de um processo dinâmico e flexível que é implementado com a participação e o apoio da alta gerência, no qual se podem definir os objetivos de longo prazo, bem como, estabelecer a orientação estratégica da organização (ESTRADA;ALMEIDA,2007; OLIVEIRA, 2007). De acordo com Oliveira (2007), o planejamento estratégico é de responsabilidade do alto escalão da empresa e deve tratar tanto da formulação dos objetivos, quanto da seleção das ações para realizar sua execução, observando as condições externas e internas da organização e a sua evolução.

Fischmann e Almeida (1991) entendem que o planejamento estratégico é um instrumento de gestão que, por meio da análise do ambiente organizacional, estabelece as condições para a empresa verificar as oportunidades e ameaças, analisar seus pontos fortes e pontos fracos, a fim de alcançar a sua missão organizacional. Os autores também afirmam que o planejamento estratégico orienta os gestores a colocar a organização no caminho que deve seguir, com a finalidade de aproveitar as oportunidades e evitar os riscos.

Segundo assevera Steiner (1979), o planejamento estratégico é um instrumento de gestão que tem relação com as decisões futuras, é um processo que se inicia com a definição dos objetivos e das estratégias da organização, bem como, na elaboração de planos gerenciais com a finalidade de permitir a implantação das estratégias organizacionais. Observa-se ainda, o autor, que o referido instrumento deve estar ligado com os planos operacionais e com o orçamento.

m) Gestão Baseada em Atividades (ABM): é um método baseado na abordagem em que o gerenciamento de custos divide uma empresa em atividades. Atividade é um mecanismo pelo qual descreve o que uma empresa faz e de que maneira, verificando o tempo gasto e o processo utilizado na produção dos produtos, é uma prática de gestão baseada em atividade e com a utilização de um sistema de custeio baseado em atividades. A análise da atividade tem o propósito de identificar as atividades significativas de uma organização com a finalidade de descrever as operações do negócio e determinar o custo (BRIMSON, 1996).

n) Gestão Baseada em Valor (VBM - *Value Based Manangement*): é um instrumento de gestão que tem o propósito de fornecer mecanismos gerenciais com a finalidade de criar valor para os acionistas ou sócios, utilizando direcionadores de valor alinhados com os conceitos de custo de oportunidade de capital e de valor econômico agregado. O VBM é uma prática de gestão que orienta a organização para produção de valor para os *stakeholdes* e todos na organização devem estar voltados para as decisões que impactam nos direcionadores de valor, ou seja, na maximização de valor da empresa (LOPO et al., 2001). Segundo Ten Have et al. (2003), a prática de gestão baseada no VBM exige que os atributos do planejamento, da avaliação, da compensação e da comunicação da organização estejam vinculados com recompensas por desempenho, tendo como base o valor agregado para os acionistas de forma a contribuir com a maximização do valor da empresa.

o) Planejamento Tributário: é um instrumento de gestão que tem o propósito de analisar as leis e a legislação tributária, seja no campo federal, estadual ou municipal, e apresentar mecanismos de gestão de tributos com a finalidade de aplicar a melhor opção tributária visando à redução do pagamento de tributos, observando sempre os preceitos legais e agindo de forma preventiva. A organização tem o direito de se estruturar de acordo com as suas necessidades, inclusive, podendo escolher a melhor forma para ser tributada, então, a empresa, em relação a qualquer tributo, pode analisar e escolher a forma que melhor lhe atenda, sempre observando as leis.

Segundo Oliveira et al. (2006), o planejamento tributário é o mecanismo, mediante estudo e análise técnica, que oferece à organização alternativas lícitas para formalizar juridicamente uma determinada operação sujeita ao pagamento de tributos, antes da ocorrência do fato gerador, para que o contribuinte possa optar pela alternativa que apresenta a melhor opção tributária com o menor desembolso.

Desse modo, quando a empresa utiliza mecanismos legais, para reduzir o tributo ou praticar a economia de tributos, como também é conhecido, entende-se que a organização está aplicando a chamada elisão fiscal. Neste contexto, percebe-se que, para a organização obter os benefícios da economia de tributos, faz-se necessário ter conhecimento técnico e informação para realizar análise e simulações e, neste caso, poder escolher a melhor alternativa tributária. Para esse propósito, a controladoria produz os conhecimentos que vão se materializar por meio do instrumento de gestão - planejamento tributário, com a finalidade de orientar as organizações e os gestores no processo decisório.

Neste sentido, Borinelli (2006) afirma que a função tributária é uma das funções típicas da área do conhecimento controladoria e compreende as atividades relativas à contabilidade tributária ou fiscal, com o propósito de atender e cumprir às obrigações principais e acessórias previstas em legislação tributária, bem como elaborar o planejamento tributário da empresa.

2.2.2 Evidências Empíricas Instrumentos de Gestão

2.2.2.1 Instrumento de Gestão Estratégica – BSC: Malmi (2001).

Segundo Malmi (2001), o objetivo do estudo foi investigar a aplicação do instrumento de gestão *Balanced Scorecard* (BSC) nas empresas finlandesas que o adotaram, o autor afirmou que o BSC tem uma grande popularidade junto às empresas finlandesas, mas existem poucas evidências sobre a aplicação do BSC.

Malmi (2001) realizou a pesquisa por meio de uma série de entrevistas semi-estruturadas em dezessete organizações de vários segmentos econômicos e que utilizam o BSC de duas maneiras: (a) na abordagem da gestão por objetivos, (b) na utilização do BSC apenas como um sistema de informação. Das empresas pesquisadas, o autor verificou que 31% delas informaram a utilização do referido instrumento de gestão e 30% delas informaram que estavam implementando o instrumento BSC. Em relação ao conteúdo, o autor também verificou que quinze empresas utilizavam quatro perspectivas e duas empresas utilizavam cinco. Citando Silk (1998), o pesquisador destaca uma pesquisa realizada nos EUA, junto às empresas listadas nas 1000 da revista *Fortune*, na qual foi estimado que 60% das empresas já experimentaram o BSC.

Na realização da pesquisa, Malmi (2001) constatou que há uma crescente popularidade do instrumento de gestão BSC na Finlândia, onde ocorre a adoção do instrumento por muitas empresas, podendo ser explicado de duas formas: primeiro, a lógica de gestão do instrumento BSC é considerada atraente para muitas pessoas; segundo e talvez a mais interessante, na visão do autor, existe um grande contingente de entidades, que além de oferecer o instrumento BSC, exerce forte influência sobre as decisões das organizações que pretendem adotá-lo. Destacando, neste caso, os consultores que exercem um papel importante em muitas empresas e também pode ser explicado pela ocorrência do isomorfismo mimético.

2.2.2.2 Instrumento de Gestão Estratégica – VBM: Malmi e Ikäheimo (2003)

De acordo com Malmi e Ikäheimo (2003), o *Value Based Management* (VBM) e, especialmente, *Economic Value Added* (EVA), têm atraído considerável interesse entre as organizações nos últimos anos. Sendo que esses instrumentos de gestão podem ser aplicados na mensuração e avaliação de orçamento de capital, controle, gestão e remuneração variável. Apesar do crescente número de aplicações, os autores verificaram que há poucas evidências baseadas em pesquisa empírica sobre a forma como esses instrumentos de gestão são realmente aplicados.

Segundo Malmi e Ikäheimo (2003), as empresas finlandesas, para a realização da pesquisa, proporcionaram um cenário bem interessante, devido ao grande interesse em VBM, conforme pode ser confirmado pela pesquisa realizada pela *P.A.Consulting* (1999) na qual revela que 98% dos CEO das principais empresas finlandesas aceitam os princípios fundamentais da VBM, e 17% destes aplicam os conceitos na prática.

Com esse propósito, Malmi e Ikäheimo (2003) realizaram a pesquisa em seis organizações finlandesas de cinco setores diferentes, ilustrando a diversidade de uso real da VBM. Os resultados encontrados pelos autores indicaram que para algumas organizações, o instrumento VBM é utilizado basicamente como retórica, enquanto para outras empresas, o referido instrumento tem impacto na tomada de decisão e no sistema de controle, eles verificaram que as formas de utilização do instrumento de gestão apresentaram diferenças de uma empresa para outra.

Na análise dos dados, Malmi e Ikäheimo (2003) constataram que duas organizações adotaram o instrumento VBM basicamente como retórica, ou representando "uma expressão de boa vontade" no relatório anual. Enquanto que nas outras quatro organizações, a adoção do VBM teve um impacto tanto no controle, quanto no processo decisório.

2.2.2.3 Instrumentos de Gestão Modernos e Tradicionais: Soutes (2006)

O objetivo do trabalho desenvolvido por Soutes (2006) foi investigar: (a) se as empresas brasileiras utilizam artefatos modernos de contabilidade gerencial; (b) se as empresas brasileiras que utilizam os artefatos de contabilidade gerencial possuem desempenho e porte diferenciado das que não utilizam; e (c) se há relação entre a utilização dos artefatos contabilidade gerencial com o setor econômico e o controle acionário.

Com esse propósito, Soutes (2006) desenvolveu a pesquisa tendo uma amostra de 90 empresas brasileiras, sendo 29 empresas indicadas ao Prêmio ANEFAC-FIPECAFI-SERASA e 61 empresas listadas entre as 500 Melhores e Maiores da revista Exame da edição do ano de 2005. O tratamento estatístico aplicado foi com base no teste de significância de médias de duas ou mais amostras independentes.

A pesquisa realizada por Soutes (2006) apontou os seguintes resultados: (i) das empresas brasileiras 66% das indicadas ao Prêmio ANEFAC-FIPECAFI-SERASA e 52% das listadas entre as 500 maiores em vendas no ano de 2004 utilizam artefatos modernos de contabilidade gerencial; (ii) as empresas classificadas como *modernas* apresentam desempenho diferenciado das que foram classificadas como *tradicionais*, (iii) o porte das empresas, *modernas* e *tradicionais*, foi considerado iguais por meio da análise estatística de médias dos dois grupos; (iiii) a pesquisadora não verificou relacionamento entre o setor econômico e a utilização dos artefatos modernos e também não foi possível verificar a existência de relacionamento entre o controle acionário e a utilização de artefatos de contabilidade gerencial.

Por fim, Soutes (2006) identificou os artefatos de contabilidade gerencial modernos e tradicionais utilizados pelas empresas brasileira. Na Tabela 1, foi relacionado um grupo de artefatos com os respectivos percentuais de utilização extraídos do trabalho da autora e de interesse desta pesquisa.

Tabela 1 - Artefatos de contabilidade gerencial utilizados por empresas brasileiras

Artefatos de Contabilidade Gerencial	Percentual de utilização
Balanced Scorecard (BSC)	46%
Custeio por absorção	60%
Custeio baseado em Atividades	30%
Custeio padrão	41%
Custeio Meta	33%
Economic Value Added (EVA)	50%
Just in Time	31%
Orçamento	90%
Planejamento estratégico	94%

Fonte: Adaptado de SOUTES, 2006

2.2.3 Instrumentos de Gestão e Ciclo de Vida Organizacional

No contexto gerencial, observa-se que a informação produzida pela Contabilidade Gerencial é um dos principais elementos para o controle organizacional, com o fornecimento de instrumentos que subsidiam os gestores no processo decisório, de forma a contribuir para o aperfeiçoamento dos processos de gestão e para o desempenho desejado das organizações. Diante disso, verifica-se que o papel da Controladoria é fornecer aos gestores os instrumentos e métodos para que eles realizem as suas funções gerenciais e também aferir e avaliar os eventos econômicos (BORINELLI, 2006).

Nesta mesma linha de pensamento, verifica-se que os instrumentos de gestão fornecem as informações para subsidiar o processo decisório, por meio de ferramentas, atividades, métodos, modelos e sistemas de gestão, no sentido de contribuir com o controle organizacional, de forma que a organização busque atingir os objetivos estratégicos, bem como, a realização da sua missão. Observando que, os referidos instrumentos de gestão são os mecanismos responsáveis para subsidiar e dar suporte aos gestores no desempenho das suas funções e fazer com o que o conhecimento se materialize nas organizações (FREZATTI, 2006; SOUTES, 2006; BORINELLI, 2006; SCAPENS, 2006; ANDERSON; DEKKER, 2009).

Neste sentido, observa-se que, a Teoria do Ciclo de Vida Organizacional utiliza a metáfora do ciclo de vida biológico para explicar as mudanças nas organizações ao longo do tempo, por meio de fases e estágios. Diante dessa perspectiva, destaca-se que há evidências que os

diferentes estágios do ciclo de vida das organizações necessitam de um SCG compatível com cada fase, neste caso, o SCG poderá necessitar de instrumentos de gestão específicos para cada estágio (MOORES; YUEN, 2001; KALLUNKI; SILVOLA, 2008; FREZATTI et al., 2009). De maneira que, a análise dos estágios do ciclo de vida relacionados com os instrumentos de gestão pode contribuir com novas possibilidades para se entender o desenvolvimento organizacional, conforme ilustrado na Figura 10.

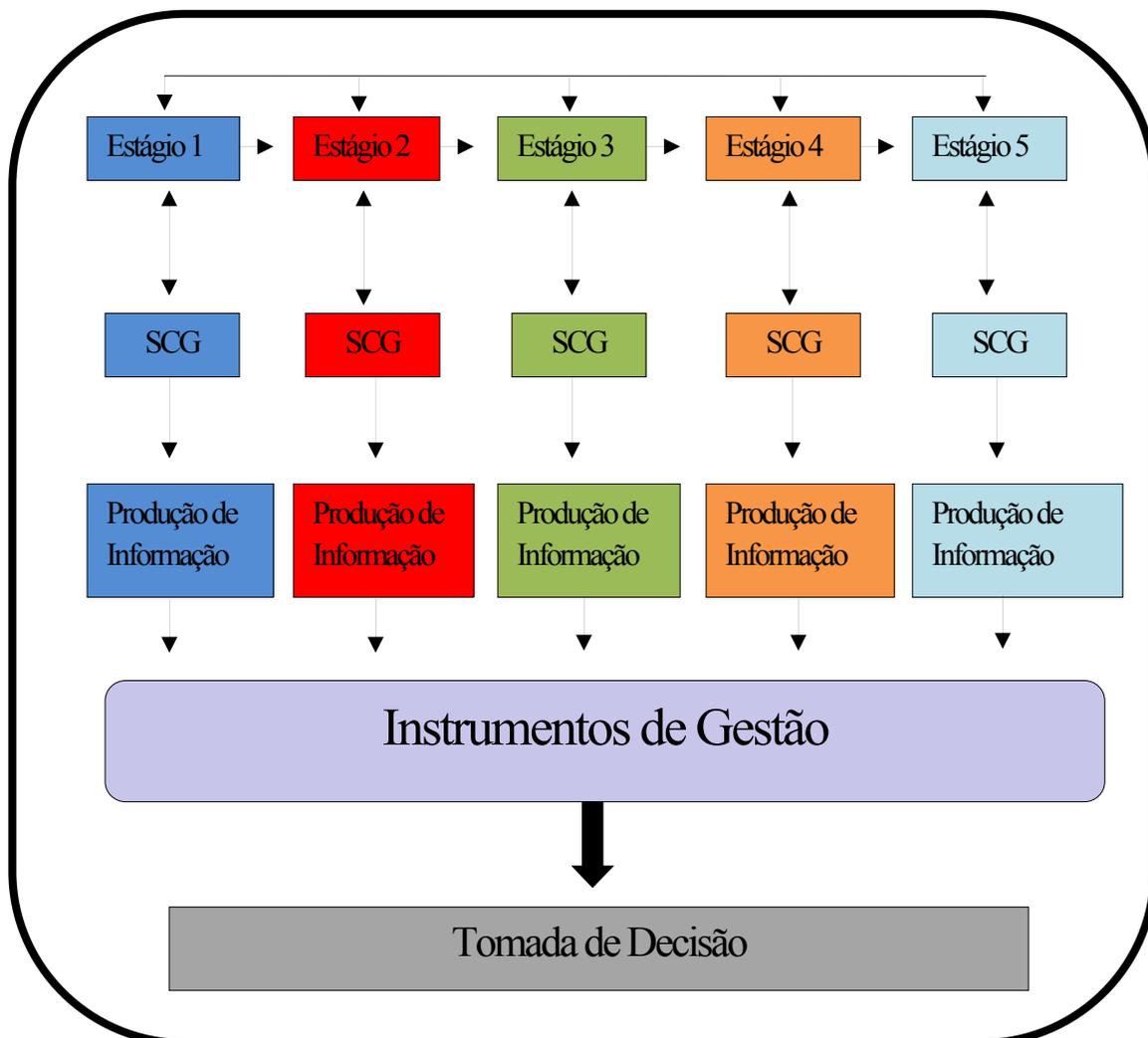


Figura 10 - Ciclo de Vida Organizacional e o processo decisório
Fonte: Elaboração própria, 2010

2.2.4 Evidências Empíricas Ciclo de Vida Organizacional e Instrumentos de Gestão

2.2.4.1 Ciclo de Vida Organizacional e a utilização do Custeio Baseado em Atividades

(ABC): Kallunki e Silvola (2008)

O propósito do trabalho desenvolvido por Kallunki e Silvola (2008) foi investigar se o uso do sistema de contabilidade de custos baseado em atividades apresenta diferenças entre as fases do ciclo de vida da empresa. Os pesquisadores constataram que o aumento da concorrência e a diversificação de produtos e mercados fazem com que as empresas que estão nos estágios maturidade e renovação têm o foco nos controles formais de custos e de desempenho, ao contrário das empresas que estão na fase crescimento.

A pesquisa de Kallunki e Silvola (2008) foi realizada com o envio de questionários para 500 empresas finlandesas aleatoriamente selecionadas de um banco de dados de empresas localizadas na área de Helsinque, obtendo retorno de 105 questionários válidos. O modelo de ciclo de vida organizacional desenvolvido por Miller e Friesen (1984), foi o modelo aplicado na pesquisa pelos autores.

Foram encontradas evidências indicando que as características das empresas, que utilizaram avançados sistemas de custos contábeis, apresentaram diferenças entre as fases como proposto na teoria do ciclo de vida organizacional. As empresas que estavam nos estágios renovação e maturidade tinham uma maior dimensão organizacional, baixa rentabilidade e diversificação de produtos ou serviços em escala, em oposição a empresas na fase crescimento. Kallunki e Silvola (2008) encontraram evidências também que o uso do custeio baseado em atividade era mais comum entre as empresas na fase maturidade e renovação, do que entre as empresas que estavam na fase crescimento.

Na opinião dos autores, os motivos que levaram as empresas a utilizarem o sistema de custeio baseado em atividades variavam entre as fases do ciclo de vida. Eles verificaram que a relação custo-benefício e a rentabilidade eram mais importantes para as empresas, as quais estavam nas fases renovação e maturidade, do que para as empresas que estavam na fase crescimento.

Os autores chegaram a conclusão de que a fase do ciclo de vida e não o tamanho ou a idade da organização foi determinante para explicar o uso do custeio baseado em atividades nas empresas.

2.2.4.2 Ciclo de Vida Organizacional e o Perfil das Empresas: Frezatti et al. (2009)

O propósito do trabalho desenvolvido por Frezatti et al. (2009) foi investigar o perfil das empresas brasileiras em relação ao processo de planejamento estratégico, do orçamento e do controle orçamentário associado as fases do ciclo de vida organizacional. A pesquisa foi desenvolvida tendo uma amostra de 112 empresas brasileiras de médio e grande portes, utilizando a base de dados das Melhores e Maiores da Revista Exame da edição 2006.

Frezatti et al. (2009) analisaram os dados, identificando os indicadores que compõem os vários estágios. Dos vinte indicadores analisados, dezoito foram utilizados e dois foram descartados por inconsistências na operacionalização do construto. As variáveis do estágio nascimento foram identificadas como representativas, sendo considerado o estágio mais bem caracterizado pela metodologia.

Em relação ao estágio crescimento, Frezatti et al. (2009) observaram características com perfis muito distintos e por isso o referido estágio foi dividido em duas partes, crescimento um e crescimento dois. Na parte um, o processo de caracterização levou em conta que vários tipos de especialização profissional foram encontrados e o sistema de informações foi estruturado para apoiar o processo decisório. Na parte dois, a principal característica foi a descentralização do processo decisório e o controle do capital, demonstrando a separação entre dono e investidor.

Com o mesmo entendimento, Frezatti et al. (2009) também dividiram o estágio maturidade em duas partes. A parte um foi caracterizada por processamento de informações sofisticado e estrutura tradicional, já a parte dois foi caracterizada pelo poder decisório nas mãos de muitos acionistas, demonstrando a abertura de capital e o porte maior do que a maioria dos concorrentes.

As variáveis do estágio renovação, de acordo com as características encontradas por Frezatti et al. (2009), foram consideradas relevantes, havendo destaque para a demanda por informações num ambiente descentralizado. As variáveis do estágio declínio apresentaram grande relevância, demonstrando uma forte tendência para a centralização, tanto do processo decisório, como da estrutura e o sistema de informações não foi caracterizado pela sofisticação. Os autores encontram elementos que confirmaram o modelo de ciclo de vida organizacional de Lester, Parnell e Carraher (2003).

Frezatti et al. (2009) aplicaram o método estatístico da análise fatorial para avaliar a validade, a confiabilidade das escalas, a mensuração dos constructos e a análise correlacional entre os escores fatoriais dos constructos e eles fizeram correlações entre os estágios organizacionais e os seguintes instrumentos de gestão: planejamento estratégico, orçamento e controle orçamentário. Os autores encontraram evidências, levando em conta o nível de significância de 10%, conforme o Quadro 9.

Estágio	Evidências
Nascimento	Não se trata de empresas de pequeno porte. Ausência do orçamento nesta fase. Falta de estrutura para a formalização do processo de planejamento.
Crescimento 1	Os autores não apresentaram evidências, dado o nível de significância estabelecido.
Crescimento 2	Nesta fase é percebida a falta do controle orçamentário. A falta do orçamento pode impedir que a entidade migre para maturidade ou então contribui para encaminhar a organização para o estágio declínio.
Maturidade 1	Nesta fase o destaque é a existência do orçamento. O crescimento do faturamento deixa de ser a ênfase e o controle dos gastos passa a ser fundamental para atingir os resultados financeiros desejados. É imprescindível dispor de um processo de planejamento fortemente estruturado e formalizado.
Maturidade 2	Os autores não apresentaram evidências, dado o nível de significância estabelecido. Mesmo sem ter suporte estatístico, os autores entendem que essa segunda parte do estágio maturidade apresenta um menor interesse pelo processo de planejamento. Eles acreditam que pode ser uma possibilidade de mudança de estágios da maturidade para o declínio, pelo fato de que na fase declínio o planejamento formalizado é pouco evidenciado.
Renovação	Os autores não apresentaram evidências, dado o nível de significância estabelecido. Mesmo sem ter suporte estatístico, os autores acreditam que havia uma tendência em enfatizar o processo de planejamento.
Declínio	Os autores afirmam que nesse estágio não foi verificada, nas organizações pesquisadas, a existência dos três instrumentos de gestão: planejamento estratégico, orçamento e controle orçamentário. Os autores não puderam estabelecer se a ausência de planejamento formalizado é causa ou efeito, e afirmam que no estágio declínio, o processo de planejamento formalizado foi preterido.

Quadro 9 - Evidências entre os estágios do ciclo de vida organizacional e instrumentos de gestão

Fonte: Adaptado de FREZATTI et al., 2009

Por fim, Frezatti et al. (2009) constataram que a ênfase ao processo de formalização do planejamento depende de cada estágio. E na pesquisa, o planejamento estratégico não foi evidenciado em nenhum estágio, mesmo havendo uma aproximação nos estágios maturidade e renovação com um nível de significância de 10%.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Este capítulo está delineado com a apresentação dos procedimentos metodológicos que foram utilizados na realização desta pesquisa: primeiro, apresenta o problema e as hipóteses, depois detalha o modelo operacional da pesquisa com a informação das escalas propostas para a aplicação do questionário e, finalizando, com as demonstrações das técnicas estatísticas utilizadas para validar as escalas, analisar os resultados, testar as hipóteses e operacionalizar a referida pesquisa, adotando a abordagem *cross-sectional*.

3.1 PROBLEMA DE PESQUISA E HIPÓTESES

A pesquisa empírica apresentada nesta dissertação tem o propósito de responder o seguinte problema: Qual a relação que existe entre os estágios do ciclo de vida das organizações e os instrumentos de gestão adotados pelos gestores das empresas baianas?

Com a finalidade de responder a proposição colocada, faz-se necessário entender qual o papel dos instrumentos de gestão e os estágios do ciclo de vida no contexto organizacional. Diante desse aspecto, verifica-se que as informações gerenciais são materializadas por meio de instrumentos de gestão capazes de sinalizar e de atender as necessidades organizacionais, bem como subsidiar os gestores na execução das atividades de gestão, principalmente no que se refere a mensurar, verificar e avaliar os eventos econômicos e financeiros (BORINELLI, 2006; FREZATTI, 2006; ANDERSON; DEKKER, 2009).

Neste sentido, verificaram-se evidências empíricas que demonstraram como as empresas formalizaram os seus Sistemas de Contabilidade Gerencial (SCG) ao longo das fases do ciclo de vida. Do mesmo modo, constatou-se que as pesquisas também forneceram elementos para explicar por que as organizações tendem a formalizar o SCG, a saber: (a) quando ocorre mudança nas suas estratégias; (b) para manter suas vantagens competitivas; ou (c) quando as suas atividades e suas estruturas se tornaram tão complexas que os seus sistemas já existentes se tornaram insuficientes, (MILLER; FRIESEN, 1984; MOORES; YUEN, 2001; LESTER;

PARNELL; CARRAHER, 2003; GRANLUND; TAIPALEENMAKI, 2005; AUZAIR; LANGFIELD-SMITH, 2005; NECYK, 2008).

Diante do exposto e com fundamento nas evidências encontradas nas pesquisas utilizadas, como suporte deste trabalho, percebe-se a necessidade de identificar os estágios do ciclo de vida das organizações e se existe relação entre os estágios em que as empresas baianas se encontram e os instrumentos de gestão utilizados pelos gestores, formulando as seguintes hipóteses:

H₀: Não há relação entre o ciclo de vida das organizações e os instrumentos de gestão utilizados pelos gestores das empresas baianas.

H₁: Há relação entre o ciclo de vida das organizações e os instrumentos de gestão utilizados pelos gestores das empresas baianas.

3.2 MODELO OPERACIONAL DA PESQUISA

A Teoria do Ciclo de Vida Organizacional se propõe a explicar como as organizações se desenvolvem ao longo do tempo, sob uma perspectiva, na qual as organizações passam por estágios ou etapas durante a sua existência. Os estágios, aqui referenciados, são constituídos por características próprias e configurados por elementos que recebem influências, tanto do ambiente interno, quanto do externo.

Nesta mesma linha de pensamento, observa-se que as pesquisas demonstraram que as mudanças organizacionais, caracterizadas pela passagem de um estágio para o outro, fizeram com que as empresas requisitassem práticas de gestão compatíveis com as exigências de cada estágio. Nestas pesquisas, também, foram constatados que os padrões do SCG se modificaram para atender às necessidades da evolução organizacional e esses padrões são componentes que contribuem para a caracterização do ciclo de vida das organizações. Neste contexto, foi verificado que em função de fazer parte da estrutura organizacional e fornecer informações para os gestores, o SCG tende a se adaptar de acordo com as necessidades da organização em

cada estágio do ciclo de vida (GREINER 1972; QUINN; CAMERON, 1983; MILLER; FRIESEN, 1984; MOORES; YUEN, 2001; LESTER; PARNELL; CARRAHER, 2003).

Corroborando este entendimento, Moores e Yuen (2001) encontraram resultados apontando que os atributos do SCG apresentam diferenças, quando as empresas passam de uma fase para a outra e verificaram também que as empresas formalizaram seus SCG, a fim de lidar com as mais diversas e complexas estruturas, do que aquelas existentes em outros estágios.

De acordo com o exposto e fundamentado na Teoria do Ciclo de Vida Organizacional, levanta-se a hipótese de que o SCG poderá necessitar de instrumentos de gestão específicos para cada estágio, uma vez que a informação contábil gerencial, para tomada de decisão, se exterioriza por meio dos referidos instrumentos, conforme ilustrado na Figura 11.

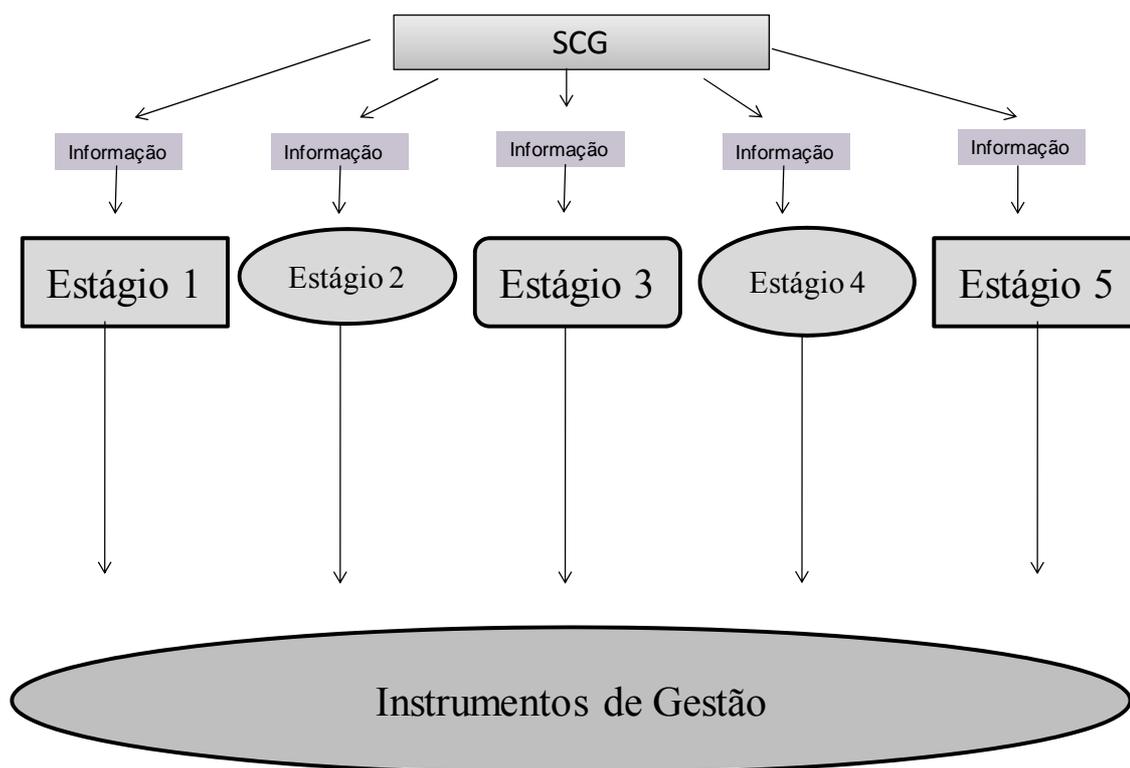


Figura 11 - Relação do Ciclo de vida organizacional com os instrumentos de gestão
Fonte: Elaboração própria, 2010

O modelo teórico utilizado nesta pesquisa, já testado empiricamente, para identificar e caracterizar os estágios do ciclo de vida organizacional foi o modelo estruturado com cinco estágios e desenvolvido por Lester, Parnell e Carraher (2003), adotando uma abordagem

cross-sectional. De modo que, justifica-se a utilização deste modelo com os seguintes argumentos: (a) apresenta uma escala estatisticamente validada, (b) é um modelo abrangente e que pode ser aplicado em qualquer tipo de organização, independente do porte ou tamanho, (c) incorpora as melhores características dos principais modelos e (d) reconhece a fase declínio, como um estágio independente dos demais. Observa-se ainda que, o referido modelo tem sido aplicado em recentes pesquisas, neste campo de conhecimento, conforme verificado na análise dos modelos de ciclo de vida organizacional aplicados em pesquisas empíricas, que foi realizada por Correia et al. (2010). No entanto, verifica-se que o ponto fraco do modelo elaborado por Lester, Parnell e Carraher (2003) é que ele não consegue identificar a várias subfases pelas quais as pequenas empresas se movimentam.

Ressalta-se que, os estágios do ciclo de vida das organizações foram identificados e classificados tendo por base o modelo desenvolvido por Lester, Parnell e Carraher (2003), porém, a denominação para cada um dos cinco estágios aqui tratados foi a mesma utilizada por Miller e Friesen (1984), pelo fato de seu uso já está consagrado no ambiente de pesquisas, conforme Junqueira et al. (2008), Frezatti et al. (2009) e Souza, Necyk e Frezatti (2009). Desse modo, a denominação dos estágios do ciclo de vida ficou assim referenciada: (a) estágio um - nascimento, (b) estágio dois - crescimento, (c) estágio três - maturidade, (d) estágio quatro - renovação, (e) estágio cinco - declínio.

A Figura 12 apresenta o modelo operacional que foi desenvolvido para realização desta pesquisa, a qual tem o propósito de investigar qual a relação que existe entre os estágios do ciclo de vida organizacional e os instrumentos de gestão.

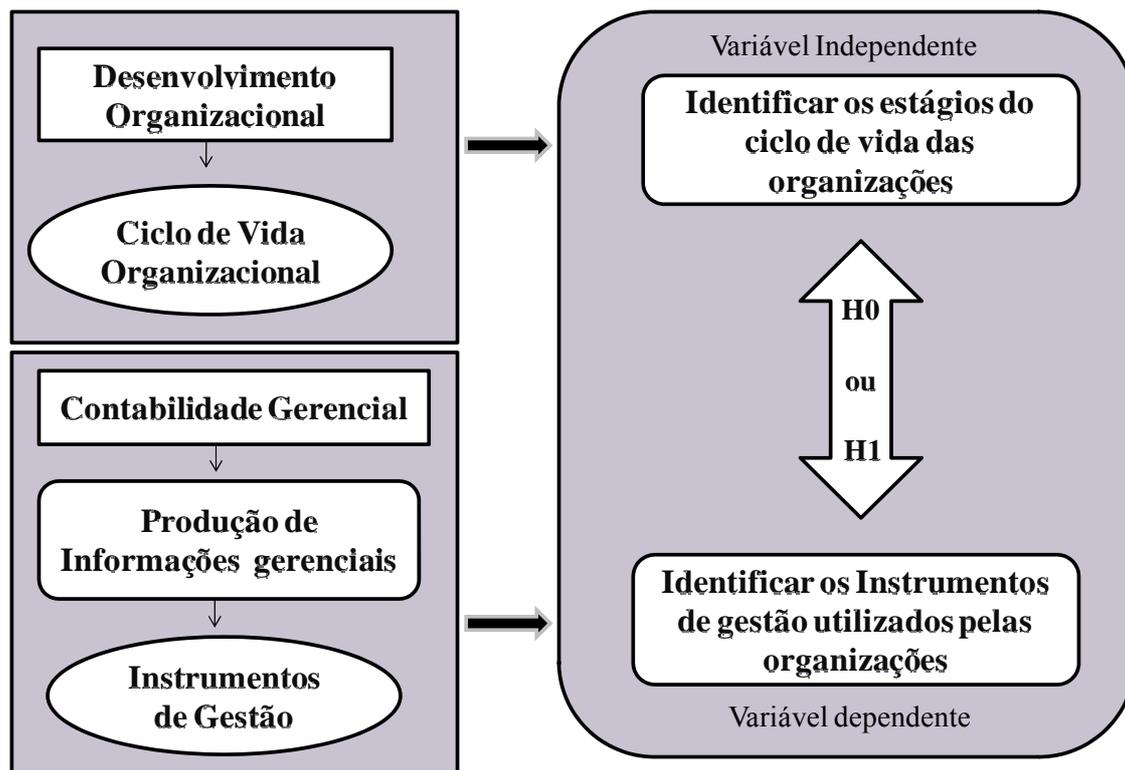


Figura 12 - Modelo operacional da pesquisa ciclo de vida organizacional e instrumentos de gestão
 Fonte: Elaboração própria, 2010

A identificação dos instrumentos de gestão utilizados pelos gestores das empresas baianas foi realizada, tendo por base uma escala específica. Na análise dos resultados, o agrupamento dos estágios do ciclo de vida foi delineado como a variável independente, e os instrumentos de gestão identificados, como a variável dependente. Para efeito desta pesquisa, utilizou-se um grupo composto por quatorze instrumentos de gestão que abordam: (a) os métodos e sistemas de custeio; (b) métodos e modelos de mensuração e avaliação, medidas de desempenho; (c) filosofias e modelos de gestão e (d) modelos de gestão estratégica. A segregação dos instrumentos de gestão foi adaptada do modelo utilizado por Soutes (2006) e por Borinelli (2006).

As respostas para as afirmações foram obtidas a partir de uma escala de cinco pontos (1 = discordo totalmente; 5 = concordo totalmente), com respostas intermediárias (2, 3 e 4) que permitem ao respondente expressar níveis de discordância ou concordância moderados em relação à cada afirmação do questionário. A construção dessa escala encontra-se detalhada no item 3.2.1 e 3.2.2 desta dissertação.

3.2.1 Escalas para Identificação do Ciclo de Vida Organizacional

O instrumento utilizado nesta pesquisa para identificar e classificar os estágios do ciclo de vida organizacional foi com base no modelo desenvolvido pelos pesquisadores Lester, Parnell e Carraher (2003), o qual foi composto por vinte questões, com níveis de conteúdo e validade que refletem os constructos das cinco fases do ciclo de vida e que foram constituídos por quatro variáveis cada um, com a finalidade de identificar cada estágio. Os vinte itens foram traduzidos e adaptados à realidade brasileira, pelo Professor Dr. Fábio Frezatti, pesquisador da Universidade de São Paulo (USP), que colocou à disposição para realização deste trabalho, conforme Quadro 10.

1. Nossa organização é pequena em tamanho, quando comparada com nossos concorrentes
2. Como empresa, somos maiores do que a maioria dos nossos concorrentes, mas não tão grandes como deveríamos ser.
3. Somos uma organização com diretores respondendo para acionistas
4. O poder decisório da organização está nas mãos dos fundadores da empresa
5. O poder decisório da organização é dividido entre vários donos/investidores
6. O poder decisório da organização está nas mãos de um grande número de acionistas
7. A estrutura organizacional da empresa pode ser considerada simples
8. A estrutura organizacional da empresa está baseada nos departamentos e na abordagem funcional
9. A estrutura organizacional da empresa é divisional ou matricial com sofisticado sistema de controle
10. A estrutura organizacional da empresa é centralizada com poucos sistemas de controle
11. Na organização temos várias especializações (contadores, engenheiros, etc) e, com isso nos tornamos diferenciados
12. O processamento de informações na empresa pode ser descrito como simples, no estilo "boca a boca"
13. O processamento das informações pode ser descrito como monitorador de desempenho e facilitador de comunicação entre os departamentos
14. O processamento de informações é sofisticado e necessário para a produção eficiente e para atingir os resultados requeridos
15. O processamento de informações é muito complexo e utilizado na coordenação de diversas atividades para melhor servir aos mercados
16. O processamento de informações não é muito sofisticado e é mal utilizado
17. O processo decisório é centralizado na alta administração e considerado não muito complexo
18. A maioria das decisões da empresa são tomadas por grupos de gestores que se utilizam de alguma sistemática que ainda é bem superficial
19. A maioria das decisões da empresa são tomadas por grupos de gestores, forças de trabalho e times de projetos que tentam facilitar o crescimento através da participação
20. A maioria das decisões da empresa são tomadas por poucos gestores que adotam abordagens conservadoras

Quadro 10 - Atributos da escala do Ciclo de Vida Organizacional

Fonte: adaptado de LESTER; PARNELL; CARRAHER, 2003

Na aplicação do questionário para identificar os estágios do ciclo de vida organizacional das empresas baianas, optou-se por utilizar a sequência original da escala com vinte itens e sem a identificação dos estágios, conforme a disposição dos itens relacionados no Quadro 10. O

instrumento referente ao bloco A do questionário, aplicado para coletar os dados, está demonstrado no Apêndice A.

Para analisar os dados da pesquisa e identificar os estágios do ciclo de vida organizacional das empresas, o bloco A do questionário foi segregado em cinco escalas que foram constituídas por quatro variáveis cada uma, as quais formam os constructos para identificar os estágios como proposto por Lester, Parnell e Carraher (2003) e visualizadas nos quadros 11 a 15.

As escalas foram propostas a partir de afirmações colocadas no questionário e que utilizam a escala de Likert de 5 pontos, sendo 1 (discordo totalmente) e 5 (concordo totalmente), com respostas intermediárias (2, 3 e 4) que permitem ao respondente expressar níveis de discordância ou concordância moderados em relação à cada afirmação do questionário. O nível de gradação foi o mesmo utilizado pelos pesquisadores Lester, Parnell e Carraher (2003).

No Quadro 11, estão relacionadas as quatro variáveis que caracterizam o constructo para identificar o estágio nascimento do ciclo de vida organizacional das empresas e que compõem as afirmativas do bloco A do questionário de pesquisa.

Nº Afirmativa	Variáveis	Estágio
AO1	Nossa organização é pequena em tamanho, quando comparada com nossos concorrentes	Nascimento
AO4	O poder decisório da organização está nas mãos dos fundadores da empresa	Nascimento
A07	A estrutura organizacional da empresa pode ser considerada simples	Nascimento
A12	O processamento de informações na empresa pode ser descrito como simples, no estilo "boca a boca"	Nascimento

Quadro 11 - Constructo para identificar o estágio nascimento
Fonte: adaptado de LESTER; PARNELL; CARRAHER, 2003

No Quadro 12, estão relacionadas as quatro variáveis que caracterizam o constructo para identificar o estágio crescimento do ciclo de vida organizacional das empresas e que compõem as afirmativas do bloco A do questionário de pesquisa.

Nº Afirmativa	Variáveis	Estágio
AO5	O poder decisório da organização é dividido entre vários donos/investidores	Crescimento
A11	Na organização temos várias especializações (contadores, engenheiros, etc) e, com isso nos tornamos diferenciados	Crescimento
A13	O processamento das informações pode ser descrito como monitorador de desempenho e facilitador de comunicação entre os departamentos	Crescimento
A18	A maioria das decisões da empresa é tomada por grupos de gestores que se utilizam de alguma sistemática que ainda é bem superficial	Crescimento

Quadro 12 - Constructo para identificar o estágio crescimento

Fonte: adaptado de LESTER; PARNELL; CARRAHER, 2003

No Quadro 13, estão relacionadas as quatro variáveis que caracterizam o constructo para identificar o estágio maturidade do ciclo de vida organizacional das empresas e que compõem as afirmativas do bloco A do questionário de pesquisa.

Nº Afirmativa	Variáveis	Estágio
A02	Como empresa, somos maiores do que a maioria dos nossos concorrentes, mas não tão grandes como deveríamos ser.	Maturidade
A06	O poder decisório da organização está nas mãos de um grande número de acionistas	Maturidade
A08	A estrutura organizacional da empresa está baseada nos departamentos e na abordagem funcional	Maturidade
A14	O processamento de informações é sofisticado e necessário para a produção eficiente e para atingir os resultados requeridos	Maturidade

Quadro 13 - Constructo para identificar o estágio maturidade

Fonte: adaptado de LESTER; PARNELL; CARRAHER, 2003

No Quadro 14, estão relacionadas as quatro variáveis que caracterizam o constructo para identificar o estágio renovação do ciclo de vida organizacional das empresas e que compõem as afirmativas do bloco A do questionário de pesquisa.

Nº Afirmativa	Variáveis	Estágio
AO3	Somos uma organização com diretores respondendo para acionistas	Renovação
A09	A estrutura organizacional da empresa é divisional ou matricial com sofisticado sistema de controle	Renovação
A15	O processamento de informações é muito complexo e utilizado na coordenação de diversas atividades para melhor servir aos mercados	Renovação
A19	A maioria das decisões da empresa é tomadas por grupos de gestores, forças de trabalho e times de projetos que tentam facilitar o crescimento através da participação	Renovação

Quadro 14 - Constructo para identificar o estágio renovação

Fonte: adaptado de LESTER; PARNELL; CARRAHER, 2003

No Quadro 15, estão relacionadas as quatro variáveis que caracterizam o constructo para identificar o estágio declínio do ciclo de vida organizacional das empresas e que compõem as afirmativas do bloco A do questionário de pesquisa.

Nº Afirmativa	Variáveis	Estágio
A10	A estrutura organizacional da empresa é centralizada com poucos sistemas de controle	Declínio
A16	O processamento de informações não é muito sofisticado e é mal utilizado	Declínio
A17	O processo decisório é centralizado na alta administração e considerado não muito complexo	Declínio
A20	A maioria das decisões da empresa é tomada por poucos gestores que adotam abordagens conservadoras	Declínio

Quadro 15 - Constructo para identificar o estágio declínio

Fonte: adaptado de LESTER; PARNELL; CARRAHER, 2003

Nesta pesquisa, a identificação dos estágios do ciclo de vida organizacional foi realizada por meio das escalas que foram constituídas por quatro variáveis cada uma, as quais formam os constructos para identificação dos estágios e contemplam os fatores: tamanho da empresa, a estrutura da organização, o processamento de informações e o processo decisório, conforme visualizadas na Figura 13.

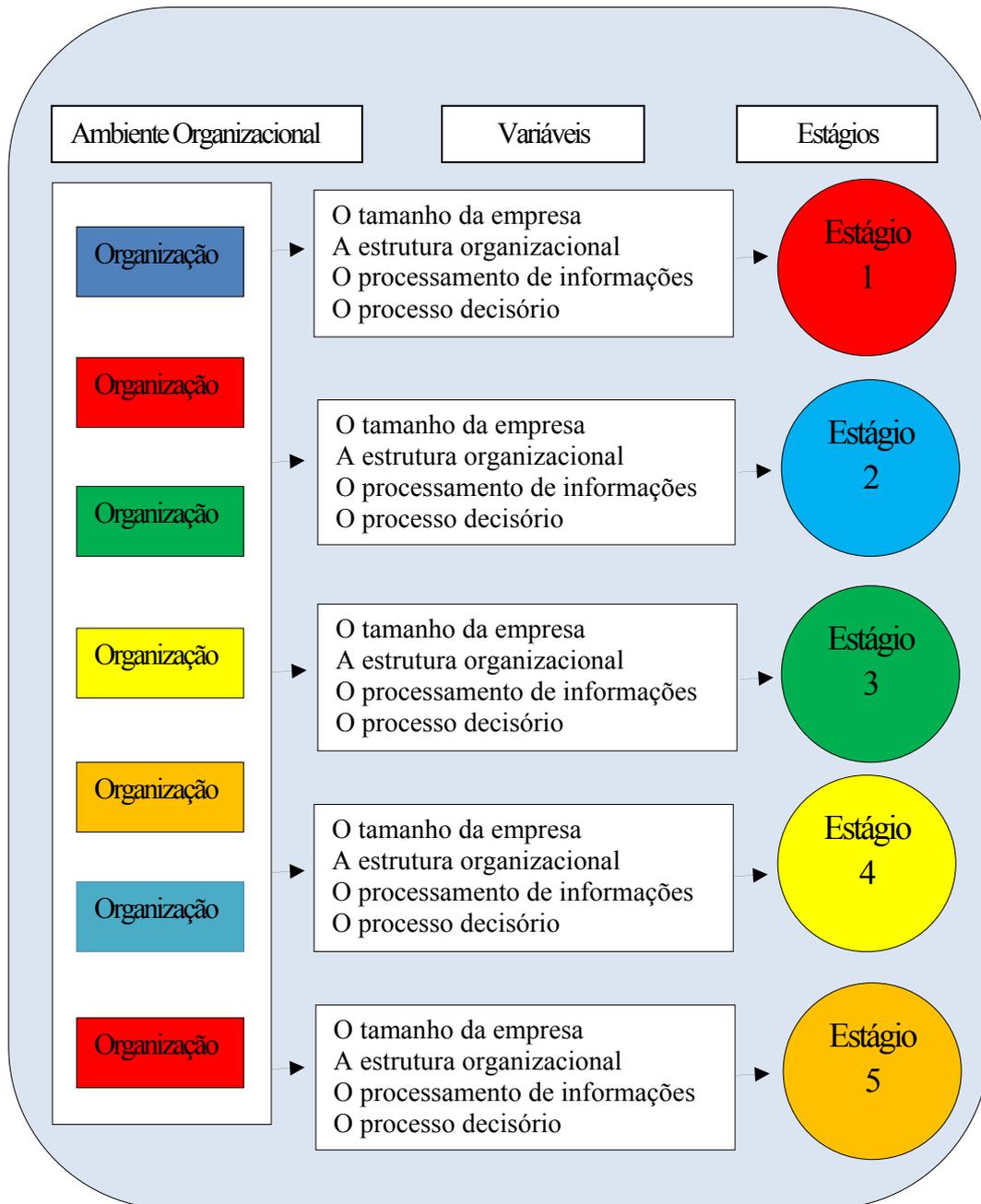


Figura 13 - Fatores que caracterizam os estágios do ciclo de vida organizacional
 Fonte: Adaptado de LESTER; PARNELL; CARRAHER, 2003

3.2.2 Escala para Identificação dos instrumentos de gestão utilizados pelas empresas

A escala buscou identificar se as organizações adotam os instrumentos de gestão apresentados nesta pesquisa e relacionados no Quadro 8. A escala foi proposta a partir de afirmações no questionário, o qual utiliza a escala de Likert de 5 pontos, sendo 1 (discordo totalmente) e 5

(concordo totalmente), com respostas intermediárias, (2, 3 e 4), que permitem ao respondente expressar níveis de discordância ou concordância moderados em relação à cada afirmação do questionário.

Para mensurar a utilização dos instrumentos de gestão adotados pelas empresas baianas, foi desenvolvida uma escala própria, com uma série de quatorze afirmações, a qual foi validada por especialistas, mestrandos, mestres e doutores. O objetivo da escala foi identificar se as organizações utilizam os instrumentos de gestão, apresentados nesta pesquisa de acordo com os constructos informados no bloco B do questionário e demonstrado no Apêndice A. O Quadro 16 apresenta o conteúdo que faz a correspondência entre o constructo apresentado no questionário aplicado na pesquisa e o instrumento de gestão a ser verificado.

Item	Constructo	Instrumento de Gestão
B21	Quando a empresa apura o custo da mercadoria vendida ou produzida, ou o custo do serviço prestado, para tomar decisão, soma os custos diretos e indiretos, fixos e variáveis incorridos no período de apuração.	Custeio por absorção
B23	A sua empresa antes de produzir ou negociar os produtos busca obter informações sobre o preço que o mercado aceita pagar e verifica se há necessidade de reduzir os custos para se adaptar ao mercado e garantir a rentabilidade desejada.	Custeio Meta (<i>target costing</i>)
B24	A mensuração dos custos é realizada em todas as fases do produto: concepção do projeto, desenvolvimento, produção, entrega ao consumidor e o pós venda.	Custeio do Ciclo de Vida do Produto
B25	É prática de a empresa medir o seu desempenho utilizando a relação entre o lucro e o investimento.	Retorno sobre o Investimento (ROI)
B26	Tem-se como prática a elaboração de um instrumento formal, de longo prazo, no qual se apresentam a missão, a visão e as estratégias organizacionais, estabelecendo os objetivos e as políticas, verificando as ameaças e as oportunidades, os pontos fortes e os pontos fracos e direcionando os rumos da organização.	Planejamento Estratégico
B27	Anualmente é elaborado um plano formal para expressar quantitativamente o plano de ação da organização.	Orçamento
B28	Para fins gerenciais, a empresa utiliza um modelo de gestão por atividades, no qual os custos são mensurados com base no custeio baseado em atividades.	Gestão Baseada em Atividades (ABM)
B29	A estratégia é monitorada de forma balanceada, utilizando indicadores de desempenho - financeiros e não financeiros - com base em quatro perspectivas: financeira, cliente, processos internos, e aprendizado e crescimento.	<i>Balanced Scorecard</i> (BSC)

B30	A sua empresa utiliza mecanismos gerenciais com a finalidade de criar valor para o acionista ou sócios, utilizando direcionadores de valor com os conceitos de custo de oportunidade de capital e de valor econômico agregado	Gestão Baseada em Valor (VBM - <i>Value Based Management</i>)
B31	A sua empresa gerencia os custos por meio de atividades, encontrando bases que representam as relações entre os custos das atividades e os objetivos dos custos, como produtos, processos e ordens, pois compreende que atividades consomem os recursos e os bens e serviços consomem atividades.	Custeio Baseado em Atividades (ABC)
B32	A sua empresa utiliza a medida de desempenho tendo por base o lucro residual (lucro operacional líquido reduzido do custo do capital - custo de oportunidade) nos moldes do instrumento EVA.	<i>Economic Value Added</i> (EVA)
B33	A sua empresa utiliza mecanismos de gestão de tributos com a finalidade de analisar a melhor opção tributária a ser aplicada, visando à redução do pagamento de tributos, observando sempre os preceitos legais.	Planejamento Tributário
B34	A sua empresa aplica a filosofia de produção na quantidade certa, no momento certo, com a qualidade adequada, sem formação de estoque e sem desperdício, aplicando o programa de melhoria contínua nos moldes do Just in Time.	<i>Just in Time</i> (JIT)
B35	A sua empresa utiliza o demonstrativo de fluxo de caixa no processo decisório.	Demonstrativo de Fluxo de Caixa (DFC)

Quadro 16 - Relação dos constructos para identificar os instrumentos de gestão
Fonte: Elaboração própria, 2010

3.3 TÉCNICAS ESTATÍSTICAS UTILIZADAS

As técnicas estatísticas, utilizadas nesta pesquisa com a finalidade de testar as hipóteses formuladas neste trabalho, foram distribuídas da seguinte forma: (a) fez-se a análise descritiva dos dados; (b) foi realizada a validação das escalas utilizadas e (c) foram testadas as hipóteses a partir da utilização do tratamento estatístico Análise de Variância Multivariada (MANOVA) com a finalidade de analisar a relação entre as variáveis dependentes e o grupo de variáveis independentes, conforme Hair et al. (2009) e Field (2009) e o teste não paramétrico de Kruskal-Wallis, de acordo com Bruni (2009) e Field (2009).

A escolha do tratamento estatístico Análise de Variância Multivariada (MANOVA), para aplicação nesta pesquisa, foi pelo fato de ser uma técnica multivariada com a qual se pode fazer análises de significâncias estatísticas de diferenças entres grupos, utilizando múltiplas

variáveis, tanto independentes, quanto dependentes, conforme Hair et al. (2009) e Field (2009). No presente caso, a aplicação da técnica estatística foi verificar se há relação entre os estágios do ciclo de vida organizacional e uso dos instrumentos de gestão. A MANOVA se apresenta com a seguinte forma:

$$Y_1 + Y_2 + Y_3 \dots Y_n = X_1 + X_2 + X_3 + \dots + X_n \quad \text{Equação 1}$$

O teste estatístico não paramétrico de Kruskal-Wallis foi escolhido pelo fato de ser o teste adequado para verificar se K ($K > 2$) amostras independentes foram originárias de populações com médias iguais, em uma amostra que não teve a distribuição normal, ou seja, não passou nos testes estatísticos de normalidade.

3.3.1 Validação das Escalas para Identificar os Estágios do Ciclo De Vida Organizacional e o Uso dos Instrumentos de Gestão

As cinco escalas utilizadas para mensurar as variáveis que identificam os estágios do ciclo de vida organizacional e a escala para identificar o uso dos instrumentos de gestão foram validadas, considerando três aspectos: a) Dimensionalidade, (b) Confiabilidade, e (c) Convergência. De acordo com o que estabelecem Hair et al. (2009) e Field (2009). A finalização do desenvolvimento de uma escala é constituída pela definição de dimensionalidade, pela avaliação da sua confiabilidade e pela validade de convergência.

Os tratamentos estatísticos da Análise Fatorial Exploratória de Componentes Principais, do Índice Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) e do Teste de Esfericidade de Bartlett, foram utilizados com a finalidade de analisar a dimensionalidade, com a utilização dos dados reais dos questionários.

A análise fatorial aborda a análise das correlações entre variáveis, com a finalidade de definir um conjunto de dimensões comuns, as quais são chamadas de fatores. O papel da Análise Fatorial é agrupar um conjunto de variáveis em uma quantidade menor de dimensões ou fatores. A análise fatorial é recomendada para medir a dimensionalidade da escala (HAIR et

al., 2009; FIELD, 2009).

Neste trabalho foi utilizada a Análise Fatorial exploratória, aplicando o método de extração dos fatores da análise de componentes principais. O referido método foi escolhido porque, é considerado o ideal para condensar as variáveis na primeira etapa da análise fatorial (FIELD, 2009; HAIR et al., 2009).

O número de fatores ou dimensões foi escolhido com base no critério de autovalor acima de 1,00, o qual comprova que a escala unidimensional, demonstrando estatisticamente que seus itens estão fortemente associados uns aos outros e formando um único constructo ou fator (FIELD, 2009; HAIR et al., 2009).

Para realizar a análise de dimensionalidade, dos constructos ou fatores, foram aplicados os testes estatísticos do índice Kaiser-Meyer-Olkin (KMO), que mede a adequação da análise fatorial à amostra, e o teste de esfericidade de Bartlett, o qual é um indicador que comprova ou não se a análise fatorial da escala é apropriada.

Para o índice de KMO os valores desejados são aqueles acima de 0,70 e são inaceitáveis valores abaixo de 0,50. Em relação ao nível de significância do teste de esfericidade de Bartlett o valor desejado deve aproximar-se de zero, para indicar que há uma correlação forte entre os itens (HAIR et al., 2009).

Após verificar a unidimensionalidade das escalas, o próximo passo foi analisar a confiabilidade com base no Alfa de Cronbach, com o qual avalia o grau de consistência entre as múltiplas medidas da variável. Sendo que o nível de confiabilidade mínimo geralmente aceito é 0,70, e no caso de pesquisas exploratórias, aceita-se como valor mínimo o nível de confiabilidade de 0,60 (HAIR et al., 2009).

A validação da escala é realizada por meio da Análise de convergência, conforme entendimento de Hair et al. (2009) afirmando que, após verificar que a escala está de acordo com a definição conceitual, é unidimensional e atende aos níveis necessários de confiabilidade, o passo seguinte do pesquisador é promover a validação da escala. Os autores afirmam que validar a escala é o procedimento que avalia o grau em que as medidas dos

conceitos estão correlacionadas. Assim, a validação das escalas foi realizada com base no cálculo do coeficiente de correlação ρ de Spearman, o qual se propõe a identificar se os itens que medem o constructo apresentam uma correlação razoavelmente alta entre si, convergindo para um mesmo fator.

3.3.2 Procedimentos estatísticos para identificar o estágio do Ciclo de Vida Organizacional

A identificação dos estágios do ciclo de vida organizacional das empresas pesquisadas foi realizada de forma descritiva, tendo como base, as respostas apresentadas pelos respondentes para as vinte variáveis que compõem os cinco constructos.

3.3.3 Testes de Hipóteses

Nesta pesquisa, os testes de hipótese foram aplicados por meio do tratamento estatístico Análise de Variância Multivariada (MANOVA). Justifica-se a utilização de estatísticas paramétricas neste trabalho, para a verificação da existência de relação entre os instrumentos de gestão e o ciclo de vida, tendo em vista que a amostra utilizada foi composta por um número de 51 observações, alcançando o mínimo exigido para tal propósito (BRUNI, 2009; FIELD, 2009; HAIR et al., 2009).

A fim de investigar se existe relação entre o uso dos instrumentos de gestão e os estágios do ciclo de vida organizacional, foram formuladas a hipótese nula e a hipótese alternativa: a) H_0 : Não há relação entre o ciclo de vida das organizações e os instrumentos de gestão utilizados pelos gestores das empresas baianas; b) H_1 : Há relação entre o ciclo de vida das organizações e os instrumentos de gestão utilizados pelos gestores das empresas baianas.

Para a realização dos procedimentos estatísticos, foram seguidos os passos da hipótese da MANOVA recomendados por Field (2009) e Hair et al. (2009): a) independência – as

observações devem ser estatisticamente independentes; b) amostragem aleatória: os dados devem ser aleatoriamente selecionados; c) normalidade multivariada: as variáveis dependentes devem ter distribuição normal; d) Homogeneidade das matrizes de variância-covariância, entende-se que as variâncias e covariâncias de cada grupo devem ser aproximadamente iguais e as correlações entre as variáveis dependentes devem ser as mesmas em qualquer grupo; e) definição do nível de significância; f) cálculo da estatística Análise de Variância Multivariada utilizando SPSS; e) definição para aceitar e refutar a hipótese, sendo que duas situações devem ser consideradas: se $\text{Sig.} \geq 0,05$: aceita a hipótese nula, de igualdade e inexistência de relação entre o uso dos instrumentos de gestão e os estágios do ciclo de vida organizacional; e sendo $\text{Sig} < 0,05$: aceita a hipótese alternativa, de desigualdade e confirmação da existência de relação entre o uso dos instrumentos de gestão e os estágios do ciclo de vida organizacional. O cálculo da estatística foi realizado no SPSS, utilizando um nível de significância de 5%.

3.3.4 Operacionalização da Pesquisa

A presente pesquisa foi operacionalizada por meio de questionários submetidos às empresas listadas nos *sites* e nas publicações das seguintes entidades: FIEB – Federação das Indústrias do Estado da Bahia, ADEMI – Associação de Dirigentes de Empresas do Mercado Imobiliário do Estado da Bahia e SINDUSCON - Sindicato da Indústria da Construção do Estado da Bahia.

O questionário utilizado para coleta de dados foi desmembrado em três partes, conforme apresentado anteriormente, que são: a) identificar os estágios do ciclo de vida organizacional; b) verificar se os instrumentos de gestão apresentados nesta pesquisa são utilizados pelas empresas e c) caracterização das empresas. Os questionários aplicados nesta pesquisa foram elaborados com a utilização da ferramenta Google docs, sendo em seguida enviados para os endereços de correio eletrônico das empresas.

Os dados dos endereços eletrônicos, *e-mail*, foram coletados nas páginas da internet das empresas, nas listas publicadas nos *sites* das entidades associativas e sindicais FIEB, ADEMI

e SINDUSCON e no Guia Industrial do Estado da Bahia 2009/2010 publicado pela FIEB. Os dados foram tabulados no Google docs, e logo após foram submetidos a testes estatísticos, utilizando o aplicativo SPSS, sendo posteriormente analisados à luz do referencial teórico, para em seguida destacar as conclusões em relação aos resultados encontrados na pesquisa.

3.4 A AMOSTRA

A amostra foi obtida por meio da relação das empresas listadas nos sites e nas publicações das seguintes entidades: FIEB – Federação das Indústrias do Estado da Bahia, ADEMI – Associação de Dirigentes de Empresas do Mercado Imobiliário do Estado da Bahia e SINDUSCON - Sindicato da Indústria da Construção do Estado da Bahia. A amostra foi segregada por setor econômico, tendo por base a segregação apresentada pelo Guia Industrial do Estado da Bahia 2009/2010, publicado pela FIEB.

A caracterização do porte das empresas pesquisadas foi realizada com base no faturamento anual referente ao ano de 2009, nas condições estabelecidas pelo BNDES por meio da Carta-Circular 64/2002, que apresenta os seguintes enquadramentos: (a) microempresa - faturamento anual de até R\$ 1,2 milhão, (b) pequena empresa - faturamento anual de até R\$ 10,5 milhões, (c) média empresa - faturamento anual de até 60 milhões, (d) grande empresa - faturamento anual acima de 60 milhões.

4 APRESENTAÇÃO E INTERPRETAÇÃO DOS RESULTADOS

4.1 CARACTERIZAÇÃO DAS EMPRESAS

O instrumento de pesquisa foi enviado para 330 empresas localizadas no Estado da Bahia e foi respondido por 51 empresas, correspondendo um retorno de 15,5%. As empresas respondentes, na grande maioria, praticamente 94%, têm capital brasileiro, como está demonstrado na Tabela 2.

Tabela 2 - Caracterização do capital social

Origem do capital da empresa	Frequência	Percentual
Brasileiro	48	94,1
Espanhol	2	3,9
Português	1	2,0
Total	51	100

Fonte: Elaboração própria, 2010

A pesquisa alcançou as empresas localizadas e sediadas no Estado da Bahia. Observando a localização, verificou-se que a Região Metropolitana de Salvador concentrou 92% das empresas respondentes, conforme os dados da Tabela 3.

Tabela 3 - Localização das empresas

Localização da empresa	Frequência	Percentual
Salvador ou Região Metropolitana	47	92,2
Oeste	2	3,9
Sul	2	3,9
Total	51	100

Fonte: Elaboração própria, 2010

De acordo com a Tabela 4, constatou-se que a forma de organização societária das empresas pesquisadas é composta por 86% de sociedade limitada. As empresas constituídas na forma de

sociedade anônima, com capital fechado, aproximaram dos 12%, enquanto que foi encontrada apenas uma empresa na forma de sociedade anônima, com capital aberto.

Tabela 4 - Forma de constituição

Forma de Constituição	Frequência	Percentual
Sociedade Limitada	44	86,3
S/A de Capital Fechado	6	11,8
S/A de Capital Aberto	1	2,0
Total	51	100

Fonte: Elaboração própria, 2010

Em relação ao porte das empresas pesquisadas, verificou-se que aproximadamente 83% foram enquadradas como pequenas e médias empresas, conforme Tabela 5.

Tabela 5 - Porte da empresa

Porte da empresa (Faturamento ano de 2009)	Frequência	Percentual
Microempresa - Faturamento anual até R\$ 1,2 milhão	2	4,0
Pequena empresa - Faturamento anual acima de R\$ 1,2 milhão até R\$ 10,5 milhões	29	56,9
Média empresa - Faturamento anual acima de 10,5 milhões até R\$ 60 milhões	14	27,5
Grande empresa - Faturamento anual acima de R\$ 60 milhões	6	11,8
Total	51	100

Fonte: Elaboração própria, 2010

Analisando a Tabela 6, verificou-se que, da totalidade das empresas pesquisadas, 72,5% pertencem ao setor econômico da construção civil, enquanto que, as outras empresas que compõem os 27,5% restantes pertencem a diversos setores econômicos, os quais foram relacionados no Quadro 17. De forma que, nesta pesquisa, uma ou duas empresas foram contempladas em cada setor econômico listado no quadro 17, assim, para uma melhor demonstração dos resultados e uma melhor visualização, as empresas que compõem os 27,5% da amostra, foram agrupadas na categoria “Outros”.

Tabela 6 - Setor econômico da empresa

Setor econômico	Frequência	Percentual
Construção civil	37	72,5
Outros	14	27,5
Total	51	100

Fonte: Elaboração própria, 2010

No Quadro 17, foram relacionados os setores econômicos das outras empresas que compõem os 27,5% das empresas pesquisadas e que foram agrupadas na categoria “outros” para uma melhor visualização e uma melhor demonstração dos resultados.

- Produtos e materiais para construção civil
- Prestação de serviço e assistência técnica
- Calçados, confecções, têxteis e acessórios
- Metalurgia e usinagem
- Alimentos e bebidas
- Extrativa minério, pedra, areia e madeira

Quadro 17 - Setores econômicos das empresas pesquisadas
Fonte: Elaboração própria, 2010

4.2 MAPEAMENTO DO CICLO DE VIDA ORGANIZACIONAL

O mapeamento do ciclo de vida organizacional foi realizado mediante a análise e a caracterização dos estágios: nascimento, crescimento, maturidade, renovação e declínio, os quais foram identificados por meio das escalas, que são constituídas pelas variáveis, que compõem o constructo, e também pela análise dos fatores: tamanho da empresa, estrutura da organização, processamento de informações e processo decisório, os quais caracterizam as referidas variáveis. As escalas de identificação dos estágios do ciclo de vida organizacional passaram por validação e a identificação dos estágios do ciclo de vida organizacional foi realizada tendo como base, o modelo desenvolvido por Lester; Parnell; Carraher, (2003).

Para caracterizar os estágios do ciclo de vida organizacional das empresas, analisar as variáveis que compõem os constructos e os fatores que caracterizam as variáveis, foram consideradas as respostas, com valores quatro e cinco, apresentadas para as afirmativas relacionadas nos questionários. As escalas utilizadas nesta pesquisa estão delineadas nas Tabelas 7 a 11.

4.2.1 Caracterização do estágio nascimento

Das quatro variáveis que compõem a escala nascimento, Tabela 7, verificou-se que não houve uniformidade nas respostas, com duas afirmativas apresentando uma forte pontuação nos valores 4 e 5 da escala: (a) A04 - O poder decisório da organização está nas mãos do (s) fundador (es) da empresa (80,4%) e (b) A07 - A estrutura organizacional da empresa pode ser considerada simples (78,4%); as outras duas variáveis, que juntamente compõem o constructo, apresentaram uma menor pontuação, em relação as outras, para os valores 4 e 5 da escala: (c) A01 - Nossa organização é pequena em tamanho, quando comparada com nossos concorrentes (31,3%) e (d) A12 - O processamento de informações na empresa pode ser descrito como simples, no estilo "boca a boca" (33,4%).

Tabela 7 - Escala para identificar o estágio nascimento

	Escala Estágio Nascimento					Total válido
	1	2	3	4	5	
A01 - Nossa organização é pequena em tamanho, quando comparada com nossos concorrentes						
Fi	10	11	14	9	7	51
FI%	19,6	21,6	27,5	17,6	13,7	100,0
A04 - O poder decisório da organização está nas mãos do (s) fundador (es) da empresa						
Fi	5	4	1	8	33	51
FI%	9,8	7,8	2,0	15,7	64,7	100,0
A07 - A estrutura organizacional da empresa pode ser considerada simples						
Fi	4	2	5	13	27	51
FI%	7,8	3,9	9,8	25,5	52,9	100,0
A12 - O processamento de informações na empresa pode ser descrito como simples, no estilo "boca a boca"						
Fi	14	13	7	11	6	51
FI%	27,5	25,5	13,7	21,6	11,8	100,0

Fonte: Elaboração própria, 2010

Com base nos resultados apurados, constatou-se que aproximadamente 80% das organizações apresentaram características que refletem os fatores processo decisório e estrutura organizacional, enquanto que aproximadamente 30% das organizações apresentaram características que refletem os fatores, tamanho da empresa e processamento de informações. Esses resultados indicam que, independente do tamanho, as organizações têm o capital concentrado nas mãos de poucos proprietários, característica da estrutura de capital das empresas brasileiras, diferente da cultura norte-americana, onde predomina uma estrutura com pulverização de capital e com grande participação dos gestores no processo decisório (SILVEIRA, 2004; CAMPOS, 2006; ASSAF NETO; LIMA; De ARAÚJO, 2007).

Portanto, com base nos resultados encontrados, principalmente com 80,4% das empresas afirmando que a concentração de poder decisório está nas mãos dos fundadores da empresa, (A04), infere-se que esse resultado pode ser fruto da característica cultural das organizações pesquisadas, na qual os gestores, possivelmente, têm uma participação ativa em todos os

níveis. Todavia, essa grande participação direta dos gestores pode ter contribuído para que a estrutura das organizações fosse considerada simples, do ponto de vista gerencial, como pode ser observado que 78,4% das empresas pesquisadas afirmaram que as suas estruturas organizacionais podem ser consideradas simples, (A07). Para corroborar essas conclusões nota-se que, das empresas pesquisadas, conforme Tabela 5, aproximadamente 40% são de porte médio e grande (esse fato, em teoria, poderia ter contribuído para um resultado diferente do qual foi encontrado) e 86% são constituídas na forma de sociedade limitada, Tabela 4.

4.2.2 Caracterização do estágio crescimento

Das quatro variáveis que compõem a escala crescimento, Tabela 8, verificou-se que não houve uniformidade nas respostas, com apenas uma afirmativa apresentando uma forte pontuação nos valores 4 e 5 da escala: (a) A11 - Na organização, temos profissionais com várias especializações (Administradores, Contadores, Engenheiros, etc) e, com isso nos tornamos diferenciados (54,9%); As outras três variáveis, que juntamente compõem o constructo, apresentaram uma baixa pontuação, em relação a primeira, para os valores 4 e 5 da escala: (b) A05 - O poder decisório da organização é dividido entre vários proprietários e investidores (17,6%), (c) A13 - O processamento das informações pode ser descrito como monitorador de desempenho e facilitador de comunicação entre os departamentos (33,4%) e (d) A18 - A maioria das decisões da empresa é tomada por grupos de gestores que se utilizam de alguma sistemática que ainda é bem superficial (24%).

Tabela 8 - Escala para identificar o estágio crescimento

	Escala Estágio Crescimento					Total válido
	1	2	3	4	5	
A05 - O poder decisório da organização é DIVIDIDO entre vários proprietários e investidores						
Fi	33	5	4	4	5	51
FI%	64,7	9,8	7,8	7,8	9,8	100,0
A11 - Na organização, temos profissionais com várias especializações (Administradores, Contadores, Engenheiros, etc) e, com isso nos tornamos diferenciados						
Fi	4	4	15	13	15	51
FI%	7,8	7,8	29,4	25,5	29,4	100,0
A13 - O processamento das informações pode ser descrito como monitorador de desempenho e facilitador de comunicação entre os departamentos						
Fi	10	8	14	9	7	48
FI%	20,8	16,7	29,2	18,8	14,6	100,0
A18 - A maioria das decisões da empresa é tomada por grupos de gestores que se utilizam de alguma sistemática que ainda é bem superficial						
Fi	25	7	6	8	4	50
FI%	50,0	14,0	12,0	16,0	8,0	100,0

Fonte: Elaboração própria, 2010

De acordo com os resultados encontrados, verificou-se que aproximadamente 55% das organizações pesquisadas apresentaram características que refletem o fator tamanho da empresa, enquanto que aproximadamente 30% das organizações apresentaram características que refletem os fatores processamento de informações e estrutura organizacional e 20% apresentaram características que refletem o fator processo decisório. Esses resultados indicaram que o constructo foi coerente para identificar o estágio crescimento, no entanto, a conclusão que se fez, foi que a variável que contemplou 55% dos respondentes (A11) “Na organização, temos profissionais com várias especializações (Administradores, Contadores, Engenheiros, etc) e, com isso nos tornamos diferenciados”, além de caracterizar o estágio crescimento, podia estar vinculada a outros estágios e atividades específicas das organizações, como o setor da construção civil.

4.2.3 Caracterização do estágio Maturidade

Das quatro variáveis que compõem a escala maturidade, Tabela 9, verificou-se que não houve uniformidade nas respostas, com apenas uma afirmativa apresentado uma grande pontuação nos valores 4 e 5 da escala: (a) A08 - A estrutura organizacional da empresa está baseada nos departamentos e na abordagem funcional (54%); as outras três variáveis, que juntamente compõem o constructo, apresentaram uma menor pontuação, em relação a outra, para os valores 4 e 5 da escala: (b) A02 - Como empresa, somos maiores do que a maioria dos nossos concorrentes, mas não tão grandes como deveríamos ser (35,3%), (c) A06 - O poder decisório da organização está nas mãos de um grande número de acionistas (2,0%) e (d) A14 - O processamento de informações é sofisticado e necessário para a eficiência na produção e para atingir os resultados desejados (27,1%).

Tabela 9 - Escala para identificar o estágio maturidade

	Escala Estágio Maturidade					Total válido
	1	2	3	4	5	
A02 - Como empresa, somos maiores do que a maioria dos nossos concorrentes, mas não tão grandes como deveríamos ser.						
Fi	7	8	18	13	5	51
FI%	13,7	15,7	35,3	25,5	9,8	100,0
A06 - O poder decisório da organização ESTÁ NAS MÃOS de um grande número de acionistas						
Fi	47	1	2	1	0	51
FI%	92,2	2,0	3,9	2,0	0	100,0
A08 - A estrutura organizacional da empresa está baseada nos departamentos e na abordagem funcional						
Fi	6	7	10	14	13	50
FI%	12,0	14,0	20,0	28,0	26,0	100,0
A14 - O processamento de informações é sofisticado e necessário para a eficiência na produção e para atingir os resultados desejados						
Fi	16	10	9	6	7	48
FI%	33,3	20,8	18,8	12,5	14,6	100,0

Fonte: Elaboração própria, 2010

Com base nos resultados, foi constatado que 54% das organizações respondentes apresentaram características que refletem o fator estrutura organizacional, enquanto que aproximadamente 30% das organizações apresentaram características que refletem os fatores processamento de informações e tamanho da empresa e apenas 2% das empresas apresentaram características que refletem o fator processo decisório.

Estes resultados indicam que o constructo pode ser coerente para identificar o estágio maturidade, no entanto, verificou-se que a variável que foi contemplada por 54% dos respondentes e que reflete a estrutura organizacional (A08) “A estrutura organizacional da empresa está baseada nos departamentos e na abordagem funcional”, houve sobreposição com a variável (A07) “A estrutura organizacional da empresa pode ser considerada simples”, a qual faz a identificação da estrutura organizacional, em relação ao constructo do estágio nascimento, e que foi respondida afirmativamente por 80% das empresas.

Assim, a conclusão que se fez destes resultados, foi que, para uma parcela das organizações pesquisadas, mesmo que a estrutura organizacional esteja baseada nos departamentos e na abordagem funcional, mas, provavelmente, pela participação direta dos fundadores da empresa no processo decisório, faz com que as estruturas organizacionais sejam consideradas simples. Para confirmar esse entendimento, nota-se que, apenas 2% das empresas concordaram com a afirmativa: (A06) “o poder decisório da organização está nas mãos de um grande número de acionistas”, demonstrando que independente da situação, o controle organizacional está nas mãos de poucos proprietários.

4.2.4 Caracterização do estágio Renovação

Das quatro variáveis que compõem a escala renovação, Tabela 10, verificou-se que não houve uniformidade nas respostas, com as afirmativas apresentando a seguinte pontuação nos valores 4 e 5 escala: (a) A03 - Somos uma organização com diretores respondendo para acionistas (41,1%), (b) A09 - A estrutura organizacional da empresa é divisional ou matricial com sofisticado sistema de controle (15,7%), (c) A15 - O processamento de informações é muito complexo e utilizado na coordenação de diversas atividades para melhor atender aos

mercados (18,0%) e (d) A19 - A maioria das decisões da empresa é tomada por grupos de gestores, grupos de trabalho e equipes de projetos que tentam facilitar o crescimento organizacional por meio da participação (36,7%).

Tabela 10 - Escala para identificar o estágio renovação

	Escala Estágio Renovação					Total válido
	1	2	3	4	5	
A03 - Somos uma organização com diretores respondendo para acionistas						
Fi	28	2	0	4	17	51
FI%	54,9	3,9	,0	7,8	33,3	100,0
A09 - A estrutura organizacional da empresa é divisional ou matricial com sofisticado sistema de controle						
Fi	20	14	9	7	1	51
FI%	39,2	27,5	17,6	13,7	2,0	100,0
A15 - O processamento de informações é muito complexo e utilizado na coordenação de diversas atividades para melhor atender aos mercados						
Fi	25	13	3	4	5	50
FI%	50,0	26,0	6,0	8,0	10,0	100,0
A19 - A maioria das decisões da empresa é tomada por grupos de gestores, grupos de trabalho e equipes de projetos que tentam facilitar o crescimento organizacional por meio da participação						
Fi	20	6	5	10	8	49
FI%	40,8	12,2	10,2	20,4	16,3	100,0

Fonte: Elaboração própria, 2010

Com base nos resultados, foi constatado que aproximadamente 40% das organizações respondentes apresentaram características que refletem os fatores, tamanho da empresa e processo decisório, enquanto que aproximadamente 18% das organizações apresentaram características que refletem os fatores estrutura organizacional e processamento de informações. Os fatores caracterizam as variáveis, constituindo o constructo que identificam o estágio renovação.

Foi constatado também que, a variável que captura a característica da estrutura de propriedade da organização, (A03) “somos uma organização com diretores respondendo para acionistas”, recebeu resposta afirmativa de 41,1% das empresas pesquisadas. Esse resultado indica que,

além de ter capturado o tamanho da empresa, pode estar evidenciando uma provável mudança na forma de gestão organizacional. Isso pode ser entendido da seguinte forma: quando a empresa afirma que os diretores se reportam aos acionistas, dando a ideia de que há uma estrutura de capital pulverizada, na verdade, eles podem estar respondendo aos mesmos e poucos proprietários. Continuando a análise, sob esse prisma, e observando as características das organizações pesquisadas, das quais 86% são constituídas na forma de empresa limitada e apenas 2% na forma de sociedade anônima com capital aberto, conforme Tabela 4. Infere-se que as organizações podem estar passando por mudança na gestão, com descentralização organizacional, divisão de poder dentro da organização ou profissionalização da administração, passando da liderança pessoal para uma liderança profissional. Conforme as características do referido estágio e que são apontadas pela teoria (MILLER; FRIESEN, 1984; LESTER; PARNELL; CARRAHER, 2003).

No mesmo sentido, percebeu-se outro ponto importante, que foi verificado na pesquisa, que 37% das organizações respondentes afirmaram positivamente a variável (A19) “a maioria das decisões da empresa é tomada por grupos de gestores, grupos de trabalho e equipes de projetos que tentam facilitar o crescimento organizacional por meio da participação”. Então, com mais esse resultado para uma variável que apresenta a característica de modificação no processo decisório e com distribuição do poder no comando da organização, reforçam-se as evidências de que as organizações podem estar passando por uma mudança na gestão e demonstrando uma reestruturação organizacional.

4.2.5 Caracterização do estágio Declínio

Das quatro variáveis que compõem a escala declínio, Tabela 11, verificou-se que não houve uniformidade nas respostas, com as afirmativas apresentadas a seguinte pontuação nos valores 4 e 5 da escala: (a) A10 - A estrutura organizacional da empresa é centralizada com poucos sistemas de controle (49%), (b) A16 - O processamento de informações não é muito sofisticado e é mal utilizado (15,6%), (c) A17 - O processo decisório é centralizado na alta administração e considerado não muito complexo (60%) e (d) A20 - A maioria das decisões da empresa é tomada por poucos gestores que adotam abordagens conservadoras (30%).

Tabela 11 - Escala para identificar o estágio declínio

	Escala Estágio Declínio					Total válido
	1	2	3	4	5	
A10 - A estrutura organizacional da empresa é centralizada com poucos sistemas de controle						
Fi	8	7	11	10	15	51
FI%	15,7	13,7	21,6	19,6	29,4	100,0
A16 - O processamento de informações não é muito sofisticado e é mal utilizado						
Fi	21	10	12	4	4	51
FI%	41,2	19,6	23,5	7,8	7,8	100,0
A17 - O processo decisório é centralizado na alta administração e considerado não muito complexo.						
Fi	4	7	9	10	20	50
FI%	8,0	14,0	18,0	20,0	40,0	100,0
A20 - A maioria das decisões da empresa é tomada por poucos gestores que adotam abordagens conservadoras						
Fi	17	10	8	7	8	50
FI%	34,0	20,0	16,0	14,0	16,0	100,0

Fonte: Elaboração própria, 2010

Com base nos resultados, foi constatado que aproximadamente 50% das organizações apresentaram características que refletem os fatores estrutura organizacional e processo decisório, enquanto que aproximadamente 30% e 15% das organizações apresentaram características que refletem os fatores processamento de informações e tamanho da empresa respectivamente.

Estes resultados indicam que o constructo pode ser coerente para identificar o estágio declínio, no entanto, constatou-se que a variável que foi contemplada por 49% dos respondentes e que reflete a estrutura organizacional, (A10) “A estrutura organizacional da empresa é centralizada com poucos sistemas de controle”, sobrepôs com a variável (A07) “A estrutura organizacional da empresa pode ser considerada simples”, a qual caracteriza a estrutura organizacional para o constructo do estágio nascimento e que foi respondida por 80% das empresas.

Também foi constatado que a variável contemplada por 60% dos respondentes e que reflete o processo decisório, (A17) “o processo decisório é centralizado na alta administração e considerado não muito complexo”, sobrepôs-se com a variável (A04) “o poder decisório da organização está nas mãos do (s) fundador (es) da empresa”, que caracteriza o processo decisório para o constructo do estágio nascimento e que foi respondida por 80,4% das empresas.

Diante destes fatos, verificou-se que para uma parcela das organizações, mesmo tendo uma estrutura organizacional centralizada, com poucos sistemas de controle e o processo decisório centralizando na alta administração, mas, provavelmente, pela participação direta dos fundadores da empresa no processo decisório, fez com que as estruturas organizacionais fossem consideradas simples. No entanto, a influência direta dos fundadores, que teoricamente não deveria existir sobre o estágio declínio (ADIZES, 1990), pode estar acontecendo pelas características de constituição das empresas, com capital concentrado nas mãos de poucas pessoas. Corroborando essas análises, nota-se que apenas 2% das empresas concordaram com a afirmativa: (A06) “O poder decisório da organização está nas mãos de um grande número de acionistas” e que 86% das empresas são constituídas na forma de sociedade limitada, Tabela 4.

4.2.6 Análise dos fatores que caracterizam as variáveis que compõem os constructos

Os estágios do ciclo de vida organizacional das empresas pesquisadas foram identificados por meio de cinco escalas, em que cada escala é composta por cinco constructos, os quais são constituídos por quatro variáveis cada um. Ressalta-se que, as quatro variáveis, que compõem cada constructo, contemplam os fatores: tamanho da empresa, estrutura da organização, processamento de informações e processo decisório. Além disso, foi analisada e verificada a capacidade dos fatores em indicar a fase do ciclo de vida organizacional. Nos quadros 18 a 21, estão relacionadas as ocorrências dos quatro fatores, em relação aos cinco estágios.

De acordo com os dados apresentados no Quadro 18, verificou-se que a variável correspondente ao fator tamanho da empresa recebeu a indicação, com a concordância dos

gestores, nos seguintes percentuais para cada estágio: crescimento, 54,9%, renovação, 41,1 %, para os outros três estágios, nascimento, maturidade e declínio, ficou em torno de 30%.

Estágio	Percentual
Nascimento	31,3%
Crescimento	54,9%
Maturidade	35,3%
Renovação	41,1%
Declínio	30,0%

Quadro 18 - Fator tamanho da empresa e os cinco estágios.

Fonte: Elaboração própria, 2010

De acordo com os dados apresentados no Quadro 19, verificou-se que a variável correspondente ao fator estrutura organizacional recebeu a indicação, com a concordância dos gestores, nos seguintes percentuais para cada estágio: nascimento 78,4%, maturidade 54,0%, declínio 49,0%, enquanto que para os outros dois estágios crescimento e renovação receberam aproximadamente 20%.

Estágio	Percentual
Nascimento	78,4%
Crescimento	24,0%
Maturidade	54,0%
Renovação	15,7%
Declínio	49,0%

Quadro 19 - Fator estrutura da organização e os cinco estágios.

Fonte: Elaboração própria, 2010

De acordo com os dados apresentados no Quadro 20, verificou-se que a variável correspondente ao fator processamento de informações recebeu a indicação, com a concordância dos gestores, nos seguintes percentuais para cada estágio: nascimento 34,3%, crescimento 33,4%, maturidade 27,1%, enquanto que para os outros dois estágios renovação e declínio receberam aproximadamente 18%.

Estágio	Percentual
Nascimento	34,3%
Crescimento	33,4%
Maturidade	27,1%
Renovação	18,0%
Declínio	15,6%

Quadro 20 - Fator processamento de informações e os cinco estágios.

Fonte: Elaboração própria, 2010

De acordo com os dados apresentados no Quadro 21, verificou-se que a variável correspondente ao fator processo decisório recebeu a indicação, com a concordância dos gestores, nos seguintes percentuais para os estágios: nascimento 80,4%, declínio 60,0%, renovação 36,7%, crescimento 17,6% e maturidade 2%.

Estágio	Percentual
Nascimento	80,4%
Crescimento	17,6%
Maturidade	2,0%
Renovação	36,7%
Declínio	60,0%

Quadro 21 - Fator processo decisório e os cinco estágios.

Fonte: Elaboração própria, 2010

De acordo com a análise dos resultados da participação dos fatores (a) tamanho da empresa, (b) estrutura da organização, (c) processamento de informações e (d) processo decisório, demonstrados nos quadros 18 a 21, constatou-se que as organizações pesquisadas apresentaram características de diversos estágios ao mesmo tempo.

Diante desta constatação, que as organizações apresentaram características compatíveis com os diversos estágios do ciclo organizacional, ao mesmo tempo, o presente trabalho passou a analisar mais detalhadamente este fenômeno. Pelo fato de que, com base na literatura conceitual da teoria do ciclo de vida, as organizações podem apresentar características específicas de um determinado estágio, como se fosse algo estático, ou seja, a organização está classificada em um determinado estágio e deve apresentar características deste estágio, conforme visualização da Figura 14. De maneira que a mudança de estágio na organização seria determinada pela evolução e/ou revolução como defendida pelo modelo de Greiner (1972) ou pelo crescimento defendido pelo modelo de Adizes (1990), esses modelos definem o desenvolvimento organizacional de forma sequencial, linear e previsível.

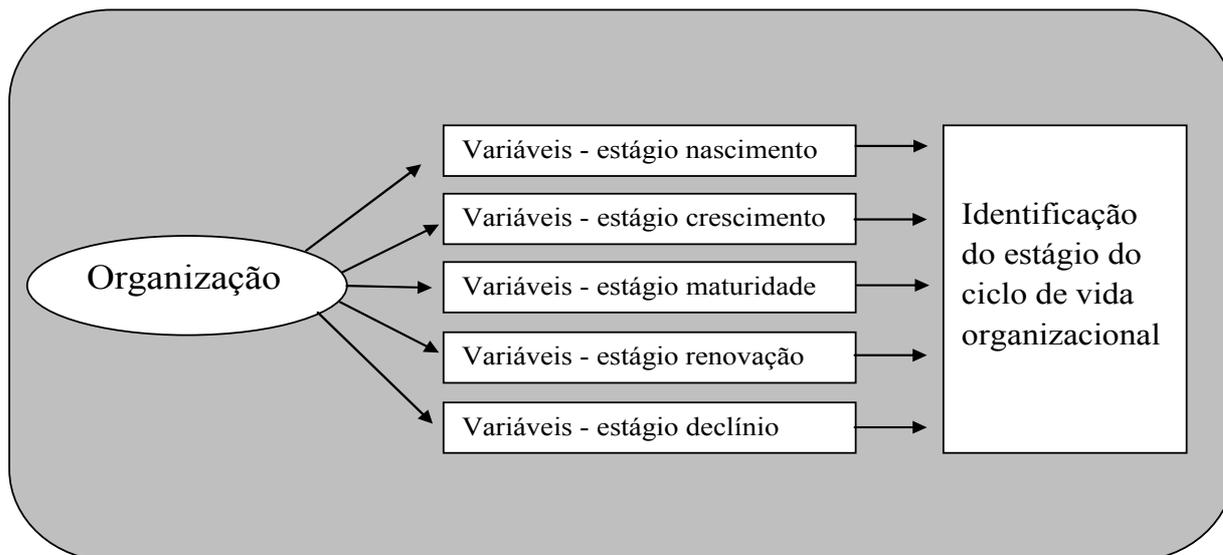


Figura 14: Visão tradicional para identificar os estágios do ciclo de vida organizacional
 Fonte: Elaboração própria, 2010

Analisando o resultado em relação ao fator tamanho da empresa, conforme os dados exibidos no Quadro 18, constatou-se que as organizações pesquisadas apresentaram características do mesmo fator para diversos estágios, neste caso, havendo sobreposição de variáveis. Destacando as variáveis dos estágios crescimento com 54,9% e renovação com 41,1% e os outros três estágios, nascimento, maturidade e declínio, com aproximadamente 30%.

Analisando o resultado em relação ao fator estrutura da organização, conforme os dados exibidos no Quadro 19, constatou-se que as organizações pesquisadas apresentaram características do mesmo fator para diversos estágios, neste caso, havendo sobreposição de variáveis. Destacando os estágios nascimento com 78,4%, maturidade com 54,0%, declínio com 49,0% e outros dois estágios crescimento com 24,0% e renovação com 15,7%.

Analisando o resultado em relação ao fator processamento de informações, conforme os dados exibidos no Quadro 20, constatou-se que as organizações pesquisadas apresentaram características do mesmo fator para diversos estágios, neste caso, havendo sobreposição de variáveis. Foram verificados os seguintes resultados: estágios nascimento com 33,4%, crescimento com 33,4%, maturidade com 27,1%, renovação com 18,0% e declínio com 15,6%. Em relação a este fator, observa-se que foi o fator o qual apresentou uma menor sobreposição, demonstrando a força do fator processamento de informações em identificar os estágios do ciclo de vida. O resultado evidenciado para o fator processamento de informações corrobora o trabalho de Lester, Parnell e Carraher (2003), no qual, os autores afirmaram que

este fator foi fundamental para identificação da fase específica do ciclo de vida organizacional.

Analisando o resultado em relação ao fator processo decisório, conforme os dados exibidos no Quadro 21, constatou-se que as organizações pesquisadas apresentaram características do mesmo fator para diversos estágios, neste caso, havendo sobreposição de variáveis. Destacando os estágios nascimento com 80,4%, declínio com 60,0%, renovação 36,7% e os outros dois estágios crescimento com 17,6% e maturidade com 2,0%.

A ocorrência de mais de uma variável relativa a estágios diferentes, para o mesmo fator e na mesma organização, causando a sobreposição, demonstra que a organização não é algo estático, onde as coisas acontecem uma de cada vez. De forma a evidenciar que a organização é um composto constituído de diversas características de gestão, as quais apresentaram, em determinados momentos, algumas características de gestão que são predominantes e essas características dominantes foram responsáveis por caracterizar o estágio do ciclo de vida de organização, sem contudo, fazer desaparecer as outras.

Diante desta constatação, pode-se inferir, com base nos dados da pesquisa, que as características organizacionais, antes dominantes, podem ser substituídas por aquelas que não eram dominantes, fazendo com que as organizações mudem de estágio de ciclo de vida organizacional, podendo ser, tanto em sentido crescente, como também em sentido decrescente, conforme visualizados na Figura 15. Essas análises estão compatíveis com os achados de Miller e Friesen (1984) e Lester, Parnell e Carraher (2003), inclusive quanto a afirmativa de que o curso do ciclo de vida organizacional não é linear ou previsível.

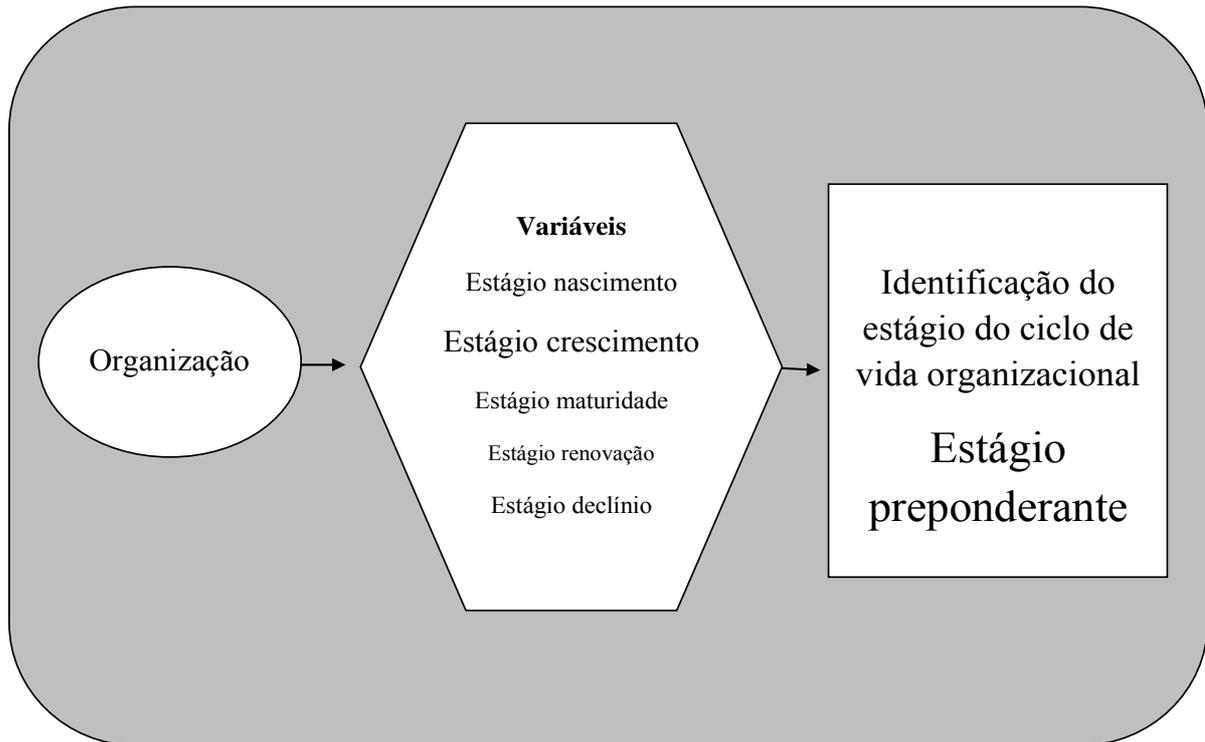


Figura 15 - Visão empírica para identificar os estágios do ciclo de vida organizacional
 Fonte: Elaboração própria, 2010

4.2.7 Validação das escalas de identificação dos estágios do ciclo de vida organizacional

As cinco escalas propostas para identificar os estágios do ciclo de vida organizacional passaram por um processo de validação, com a finalidade de avaliar a sua dimensionalidade, a sua confiabilidade e a sua convergência. A dimensionalidade foi testada por meio dos seguintes procedimentos estatísticos: (a) Análise fatorial exploratória dos componentes principais, para o qual foi considerando apenas os fatores ou dimensões que apresentaram autovalores iguais ou superiores a 1,0, indicando a unidimensionalidade da escala; (b) O Índice KMO, que determina a adequação da análise fatorial à amostra e para o qual o resultado desejável deve ser igual ou superior 0,7, sendo aceitáveis valores maiores ou iguais a 0,5, e os resultados com índices inferiores a 0,5 são considerados inaceitáveis; e (c) teste de esfericidade de Bartlett, cujo sig. deve tender a zero demonstrando que há correlação entre os itens.

A confiabilidade foi medida por meio do Alfa de Cronbach, sendo considerados satisfatórios os resultados com índice mínimo de 0,7, porém em pesquisas exploratórias, o referido índice pode ser reduzido para 0,6 (HAIR et al.). A convergência foi verificada por meio do coeficiente de correlação ρ de Spearman.

4.2.7.1 Validação da Escala do Estágio Nascimento

Na identificação das dimensões existentes nas afirmações propostas para a mensuração da escala que identifica o estágio nascimento, verificou-se, por meio da análise fatorial, que a escala não passou nos testes estatísticos aplicados, da seguinte forma: quando os testes foram aplicados à escala com as quatro variáveis A01, A04, A07 e A12, como relacionado na Tabela 7, obteve-se duas dimensões, KMO – 0,577 e Bartlett – 0,156 (insatisfatório). Com a retirada do item A04, ficando A01, A07 e A12, obteve-se KMO – 0,555 e Bartlett – 0,085 (insatisfatório). Aplicando a rotação Varimax nos itens A07 e A12, obteve-se KMO – 0,500 e Bartlett – 0,110 (insatisfatório).

4.2.7.2 Validação da Escala do Estágio Crescimento

Na identificação das dimensões existentes nas afirmações propostas para a mensuração da escala que identifica o estágio crescimento, verificou-se, por meio da análise fatorial, que a escala não passou nos testes estatísticos aplicados, da seguinte forma: quando os testes foram aplicados à escala com as quatro variáveis A05, A11, A13 e A18, como relacionado na Tabela 8, obteve-se duas dimensões, KMO – 0,538, Bartlett – 0,028 e Alfa de *Cronbach* – 0,453 (insatisfatório). Com a retirada do item A18, ficando os itens A05, A11 e A13, obteve-se KMO – 0,548, Bartlett – 0,011 e Alfa de *Cronbach* 0,500 (insatisfatório). Aplicando a rotação Varimax nos itens A05 e A18, obteve-se KMO – 0,500 e Bartlett – 0,056 (insatisfatório).

4.2.7.3 Validação da Escala do Estágio Maturidade

Na identificação das dimensões existentes nas afirmações propostas para a mensuração da escala que identifica o estágio maturidade, verificou-se, por meio da análise fatorial, que a escala não passou nos testes estatísticos aplicados, da seguinte forma: quando os testes foram aplicados à escala com as quatro variáveis A02, A06, A08 e A14, como relacionado na Tabela 9, obteve-se duas dimensões, KMO – 0,491 (insatisfatório), Bartlett – 0,864 (insatisfatório). Com a retirada do item A02, ficando os itens A06, A08 e A14, obteve-se KMO – 0,542, Bartlett – 0,668 (insatisfatório). Aplicando a rotação Varimax nos itens A06 e A14, obteve-se KMO – 0,500 e Bartlett – 0,434 (insatisfatório). Com a aplicação da rotação Varimax nos itens A02 e A08, obteve-se KMO – 0,500 e Bartlett – 0,404 (insatisfatório).

4.2.7.4 Validação da Escala do Estágio Renovação

Na identificação das dimensões existentes nas afirmações propostas para a mensuração da escala que identifica o estágio renovação, verificou-se, por meio da análise fatorial, que a escala não passou nos testes estatísticos aplicados, da seguinte forma: quando os testes foram aplicados à escala com as quatro variáveis A03, A09, A15 e A16, como relacionado na Tabela 10, obteve-se uma escala unidimensional, KMO – 0,615, Bartlett – 0,003, Alfa de Cronbach – 0,601 e o teste p de Spearman não foi significativo entre as variáveis A03 e A09, A15 e A19.

4.2.7.5 Validação da Escala do Estágio Declínio

Na identificação das dimensões existentes nas afirmações propostas para a mensuração da escala que identifica o estágio declínio, verificou-se, por meio da análise fatorial, que a escala não passou nos testes estatísticos aplicados, da seguinte forma: quando os testes foram aplicados à escala com as quatro variáveis A10, A16, A17 e A20, como relacionado na

Tabela 11, obteve-se duas dimensões, KMO – 0,579, Bartlett – 0,044 e Alfa de *Cronbach* – 0,493 (insatisfatório). Com a retirada do item A20, ficando os itens A10, A16 e A17, obteve-se KMO – 0,571, Bartlett – 0,042 e Alfa de *Cronbach* – 0,477 (insatisfatório). Aplicando a rotação Varimax nos itens A10 e A16, obteve-se KMO – 0,500 e Bartlett – 0,074 (insatisfatório). Com a aplicação da rotação Varimax nos itens A17 e A20, obteve-se KMO – 0,500 e Bartlett – 0,028 e Alfa de *Cronbach* – 0,477 (insatisfatório).

4.2.8 Identificação dos estágios do ciclo de vida organizacional

Por meio da escala empírica proposta por Lester, Parnell e Carraher (2003), os estágios do ciclo de vida organizacional das empresas pesquisadas foram identificados e classificados, com base nos constructos que captaram a percepção dos gestores sobre a posição das suas empresas no contexto do ciclo de vida.

A escala empírica aplicada nesta pesquisa foi composta por cinco constructos, que refletem cada uma das fases, caracterizando o modelo de cinco estágios, na qual cada constructo é composto por quatro variáveis e tem a finalidade de identificar os seguintes estágios do ciclo de vida organizacional: (a) estágio um: Nascimento; (b) estágio dois: Crescimento; (c) estágio três: Maturidade; (d) estágio quatro: Renovação; e (e) estágio cinco: Declínio.

Cada constructo utilizado para identificar o estágio do ciclo de vida organizacional das empresas foi tratado como uma escala, perfazendo cinco escalas, uma para cada estágio, as quais foram analisadas por meio de testes estatísticos e não passaram pela validação da análise fatorial, conforme subitem 4.2.7 desta dissertação, provavelmente pelo fato da amostra está com apenas 51 respondentes, quantidade mínima para aplicação dos testes estatísticos (HAIR et al., 2009).

De forma que, a identificação dos estágios do ciclo de vida organizacional das empresas pesquisadas foi realizada de forma descritiva, tendo como base as respostas apresentadas pelos respondentes para as vinte variáveis que compõem os cinco constructos. Assim, para identificar os estágios do ciclo de vida das organizações, foram calculadas as médias das

respostas para as quatro variáveis de cada escala, utilizando o programa estatístico SPSS. A identificação dos estágios do ciclo de vida foi realizada para organizações de todos os setores econômicos conjuntamente, bem como, separadamente, para o segmento da construção civil e para os outros setores.

A identificação e classificação dos estágios do ciclo de vida das organizações pesquisadas foram realizadas a partir do cálculo da média de pontos de cada uma das cinco escalas, e a partir desse cálculo, identificar o estágio preponderante. Após calcular a média de cada escala, foi elaborada uma tabela, na qual havia uma coluna para cada estágio. Nas colunas correspondentes aos estágios (a) nascimento, (b) crescimento, (c) maturidade, (d) renovação e (e) declínio, foram colocadas os valores correspondentes as médias de cada escala. Além das informações referentes aos estágios, foi incluída uma coluna correspondente a identificação dos setores econômicos das organizações, conforme Tabela do Apêndice C.

Após a elaboração da tabela com as médias das escalas referentes a cada estágio, outra tabela foi elaborada para identificar qual foi estágio preponderante. O critério utilizado para identificar o estágio preponderante, foi o da maior média das cinco escalas, portanto, o estágio preponderante foi aquele estágio que apresentou a maior média de pontos em relação às médias das cinco escalas.

Ao identificar os estágios preponderantes para cada organização, eles foram agrupados da seguinte forma: o estágio nascimento foi alocado no grupo um, o estágio crescimento, no grupo dois, o estágio renovação, no grupo três, o estágio declínio, no grupo quatro e os estágios sem definição, no grupo cinco, conforme o Quadro 22.

Nos casos em que a maior média foi igual para duas ou mais escalas, impossibilitando apontar qual foi o estágio preponderante, esta pesquisa optou por não definir o estágio preponderante e realizou o agrupamento destes dados em outro grupo com dados semelhantes, sem definição, conforme o Quadro 22.

Grupos	Ocorrências	Estágio preponderante
	N = 51	
1	26	Nascimento
2	6	Crescimento
3	5	Renovação
4	7	Declínio
5	7	Sem definição

Quadro 22 - Agrupamento dos estágios do ciclo de vida organizacional preponderantes

Fonte: Elaboração própria, 2010

De acordo com o Quadro 22, verificou-se que houve cinco agrupamentos, os quais foram distribuídos da seguinte forma: no grupo um, ficaram vinte e seis organizações identificadas no estágio nascimento; no grupo dois, ficaram seis organizações identificadas no estágio crescimento; no grupo três, ficaram cinco organizações no estágio renovação; no grupo quatro, ficaram sete organizações no estágio declínio e no grupo cinco, ficaram sete organizações sem definição de estágio.

Analisando o Quadro 22, observou-se que, mesmo com a identificação do estágio preponderante, em um menor grau, as organizações pesquisadas apresentaram características correspondentes a outros estágios. Estes resultados evidenciaram que as organizações são compostos dinâmicos, que são constituídas por diversas características gerenciais e que o estágio do ciclo de vida organizacional é configurado pelos elementos de gestão organizacional predominante, contudo, verificou-se que as outras características de gestão continuam a existir, com menos força. Confirmando os achados de Miller e Friesen (1984), quando afirma que existe de forma clara um grande número de caminhos de transição disponíveis para as organizações.

Para demonstrar a identificação dos estágios do ciclo de vida organizacional das empresas de todos os setores econômicos, foi calculada a média da pontuação de cada estágio na Tabela do Apêndice C, em relação às organizações agrupadas no Quadro 22 e os resultados apurados podem ser visualizado no Quadro 23.

Estágios	Grupo 1	Grupo 2	Grupo 3	Grupo 4	Grupo 5
N = 51	N = 26	N = 6	N = 5	N = 7	N = 7
Nascimento	3,93	2,29	2,75	3,61	2,96
Crescimento	2,22	4,08	3,25	2,30	2,79
Maturidade	2,29	2,96	3,15	2,23	2,86
Renovação	1,92	2,92	4,25	1,49	2,82
Declínio	2,98	2,49	2,40	4,23	2,43

Quadro 23 - Identificação dos estágios do ciclo de vida organizacional todos os setores econômicos

Fonte: Elaboração própria, 2010

De acordo com os dados apresentados no Quadro 23, foram identificados os estágios preponderantes das organizações de todos os setores econômicos pesquisados: no grupo um, 26 organizações foram classificadas no estágio nascimento, com média de 3,93. No grupo dois, seis organizações no estágio crescimento, com média de 4,08. No grupo 3, cinco organizações no estágio renovação com média de 4,25. No grupo quatro, sete organizações no estágio declínio, com média de 4,23. No grupo cinco, sete organizações, com médias muito próximas, onde não foi possível identificar qual o estágio preponderante. Nota-se que, de acordo com os critérios utilizados, não foram identificadas organizações no estágio maturidade.

Analisando os dados do Quadro 23, verificou-se que no grupo cinco, com sete organizações, houve o enquadramento da mesma empresa, ao mesmo tempo, em mais de um estágio do ciclo de vida e com características fortes de vários estágios. Estes resultados indicam que pode estar acontecendo os efeitos dos estágios de revolução, com períodos turbulentos, sendo causados por problemas de gestão ou pelas mudanças de práticas de gestão, conforme afirmado por Greiner (1972). Também cabe a interpretação extraída do trabalho realizado por Lester, Parnell e Carraher (2003), que as organizações, antes de passar pelo estágio declínio, são bem sucedidas nas outras fases com a aplicação de uma variedade de estratégias.

A amostra constituída por 51 empresas teve uma forte concentração do setor econômico construção civil, com 37 empresas participantes, correspondendo a 72,5% do universo amostral. Assim, para evitar algum tipo de viés, que porventura essa composição poderia ocasionar, também foi realizada a identificação dos estágios do ciclo de vida organizacional segregando a amostra referente ao setor construção civil, dos outros setores econômicos, conforme o Quadro 24.

Grupos	Ocorrências	Estágio preponderante
	N = 37	
1	18	Nascimento
2	5	Crescimento
3	4	Renovação
4	4	Declínio
5	4	Sem definição

Quadro 24 - Agrupamento dos estágios do ciclo de vida organizacional – setor econômico construção civil
Fonte: Elaboração própria, 2010

Analisando os dados apresentados Quadro 24, verificou-se que a distribuição das empresas do setor da construção civil, nos agrupamentos referentes aos estágios preponderantes, não teve distorção em relação à distribuição do agrupamento total, Quadro 22. Como pode ser observado no agrupamento um, que tem o estágio nascimento como preponderante, com dezoito organizações, correspondendo 69,2% das ocorrências totais. O mesmo efeito foi observado nos agrupamentos quatro e cinco. Já nos agrupamentos dois e três, houve uma pequena variação em relação ao total, mas neste caso, essa diferença percentual pode ser atribuída ao baixo número de ocorrências nestes grupos.

Com base nos dados do Quadro 24, verificou-se que houve cinco agrupamentos que foram distribuídos da seguinte forma: no grupo um, ficaram dezoito organizações identificadas no estágio nascimento; no grupo dois, ficaram cinco organizações identificadas no estágio crescimento; no grupo três, ficaram quatro organizações no estágio renovação; no grupo quatro, ficaram quatro organizações no estágio declínio; no grupo cinco, ficaram quatro organizações sem definição de estágio.

Para identificar os estágios do ciclo de vida organizacional das empresas do setor econômico da construção civil, foi calculada a média da pontuação para cada estágio, conforme a Tabela do Apêndice C, em relação às organizações agrupadas no Quadro 24, o resultado apurado pode ser visualizado no Quadro 25.

Estágios	Grupo 1	Grupo 2	Grupo 3	Grupo 4	Grupo 5
N = 37	N = 18	N = 5	N = 4	N = 5	N = 5
Nascimento	3,96	2,25	2,69	3,50	2,90
Crescimento	2,14	4,20	3,31	2,32	2,90
Maturidade	2,28	3,20	3,06	2,15	2,85
Renovação	1,93	2,95	4,31	1,48	2,80
Declínio	3,03	2,33	2,56	4,17	2,05

Quadro 25 - Identificação dos estágios do ciclo de vida organizacional setor econômico construção civil
Fonte: Elaboração própria, 2010

De acordo com os dados apresentados no Quadro 25, foram identificados os estágios preponderantes das organizações do setor econômico da construção civil: no grupo um, 18 organizações foram classificadas no estágio nascimento, com média de 3,96. No grupo dois, cinco organizações no estágio crescimento, com média de 4,20. No grupo 3, quatro organizações no estágio renovação com média de 4,31. No grupo quatro, cinco organizações no estágio declínio, com média de 4,17. No grupo cinco, ficaram cinco organizações, com médias muito próximas, no qual não foi possível identificar qual o estágio preponderante. Nota-se que, de acordo com os critérios utilizados, não foram identificadas organizações no estágio maturidade.

Da análise dos dados do Quadro 26, verificou-se que a distribuição das empresas enquadradas em outros setores econômicos, referentes aos agrupamentos dos estágios preponderantes, também não teve distorção, em relação à distribuição do agrupamento total, Quadro 22. Observou-se que, no agrupamento um, que tem o estágio nascimento como preponderante, com oito organizações, correspondendo a aproximadamente 30,7% das ocorrências totais. O mesmo efeito foi constatado nos grupos quatro e cinco. A pequena variação percentual que ocorreu nos grupos dois e três, em relação ao total, pode ser atribuída ao baixo número de ocorrências nestes grupos.

Grupos	Ocorrências	Estágio preponderante
	N = 14	
1	8	Nascimento
2	1	Crescimento
3	1	Renovação
4	2	Declínio
5	2	Sem definição

Quadro 26 - Agrupamento dos estágios do ciclo de vida organizacional – outros setores econômicos
Fonte: Elaboração própria, 2010

De acordo com os dados do Quadro 26, verificou-se que houve cinco agrupamentos que foram distribuídos da seguinte forma: no grupo um, ficaram oito organizações identificadas no estágio nascimento; no grupo dois, ficou uma organização identificada no estágio crescimento; no grupo três, ficou uma organização identificada no estágio renovação; no grupo quatro, ficaram duas organizações no estágio declínio e no grupo cinco, ficaram duas organizações sem definição de estágio.

Para identificar os estágios do ciclo de vida organizacional das empresas enquadradas em outros setores econômicos, foi calculada a média da pontuação para cada estágio, conforme a Tabela do Apêndice C, em relação às organizações agrupadas no Quadro 26, o resultado apurado pode ser visualizado no Quadro 27.

Estágios	Grupo 1	Grupo 2	Grupo 3	Grupo 4	Grupo 5
N = 14	N = 8	N = 1	N = 1	N = 2	N = 2
Nascimento	3,88	2,50	3,00	3,88	3,13
Crescimento	2,40	3,50	3,00	2,25	2,50
Maturidade	2,31	1,75	3,50	2,42	2,88
Renovação	1,91	2,75	4,00	1,50	2,88
Declínio	2,88	3,25	1,75	4,38	3,38

Quadro 27 - Identificação dos estágios do ciclo de vida organizacional dos outros setores econômicos

Fonte: Elaboração própria, 2010

De acordo com os dados do Quadro 27, foram identificados os respectivos estágios preponderantes das organizações enquadradas em outros setores econômicos: no grupo um, oito organizações foram classificadas no estágio nascimento, com média de 3,88. No grupo dois, uma organização no estágio crescimento, com média de 3,50. No grupo três, uma organização no estágio renovação, com média de 4,0. No grupo quatro, duas organizações no estágio declínio, com média de 4,38. No grupo cinco, cinco organizações, com médias muito próximas, onde não foi possível identificar qual o estágio preponderante. De acordo com os critérios utilizados, não foram identificadas organizações no estágio maturidade.

A identificação dos estágios do ciclo de vida organizacional das organizações foi realizada tomando como base a amostra total com 51 empresas e também com base na amostra segregada por setor econômico. Após analisar os dados, verificou-se que não houve discrepância entre os resultados encontrados, tanto no conjunto total da amostra, como na amostra segregada por setores econômicos. Diante deste fato, constatou-se que, em relação a identificação dos estágios do ciclo de vida organizacional, a heterogeneidade ambiental não influenciou os resultados, situação essa contrária a Moores e Yuen (2001) que defenderam a utilização de uma amostra homogênea. No entanto, os resultados apurados com origem em uma amostra heterogênea devem ser vistos com cautela, quando se tratar de generalização, pelo fato de que, mesmo em setores econômicos distintos, as organizações pesquisadas têm características parecidas, ou seja, características de indústria.

4.3 IDENTIFICAÇÃO DOS INSTRUMENTOS DE GESTÃO

A identificação dos instrumentos de gestão utilizados pelas empresas foi apoiada em uma amostra constituída por 51 empresas, a qual teve uma forte concentração de empresas do setor econômico da construção civil, com 37 organizações participantes, correspondendo a um percentual de 72,5% do universo amostral. Neste caso, para evitar algum tipo de viés, que porventura essa composição pudesse ocasionar, a identificação dos instrumentos de gestão utilizados pelas empresas foi realizada com a amostra total de 51 participantes e também com a segregação da amostra por setor econômico, neste caso, em setor da construção civil e outros setores econômicos, conforme Tabelas do apêndice D: Tabela com os resultados de utilização dos instrumentos por todas as empresas; do apêndice E: Tabela com os resultados para as empresas do setor da construção civil e do apêndice F: Tabela com os resultados para as empresas de outros setores econômicos.

Com a finalidade de verificar o grau de utilização dos instrumentos de gestão adotados pelas empresas pesquisadas, foram consideradas as respostas apresentadas para as afirmativas relacionadas no questionário de pesquisa, para as quais foram atribuídos os valores quatro e cinco.

As respostas para afirmativas, que compõem os constructos que identificaram a utilização dos instrumentos de gestão e que foram apresentados às empresas pesquisadas por meio de escalas de Likert de cinco pontos, estão relacionadas nas Tabelas dos Apêndices D, E e F. A Tabela 12 apresenta a distribuição dos instrumentos de gestão utilizados pelas empresas, com os respectivos níveis de utilização, sendo que os resultados foram apresentados com o percentual de utilização por todas as empresas, em conjunto e também, segregados por setor econômico.

Tabela 12 - Distribuição dos instrumentos de gestão

Instrumento de Gestão	Setor Econômico		Percentual de utilização (%) Todos os setores econômicos
	Percentual de utilização (%)		
	Construção Civil	Outros	
<i>Balanced Scorecard</i> (BSC)	50,0	28,5	44,0
Custeio por absorção	81,1	78,6	80,4
Custeio Meta (<i>target costing</i>)	83,8	61,6	82,5
Custeio do Ciclo de Vida do Produto	75,7	35,7	64,7
Custeio Baseado em Atividades (ABC)	25,0	14,2	22,0
Demonstrativo de Fluxo de Caixa (DFC)	75,7	71,5	74,5
<i>Economic Value Added</i> (EVA)	26,4	14,3	23,0
Gestão Baseada em Atividades (ABM)	41,6	14,2	34,0
Gestão Baseada em Valor (VBM - <i>Value Based Management</i>)	38,2	28,6	35,4
<i>Just in Time</i> (JIT)	58,8	42,9	54,2
Orçamento	35,1	42,8	37,2
Planejamento Estratégico	48,6	35,7	45,1
Planejamento Tributário	72,3	69,3	71,4
Retorno sobre o Investimento (ROI)	70,2	42,8	62,7

Fonte: Elaboração própria, 2010

Os instrumentos de gestão investigados nesta pesquisa, também foram analisados sob a perspectiva de segregação em grupos. Nas Tabelas 13 e 16 a 18 os instrumentos de gestão foram segregados, utilizando o conceito, com adaptações, adotado por Soutes (2006) e por Borinelli (2006). Entretanto, instrumentos abordados nesta pesquisa e que não foram considerados pelos referidos autores, foram agrupados de acordo com entendimento deste trabalho. Os instrumentos de gestão foram segregados em quatro grupos de acordo com a característica de cada um, da seguinte forma: (a) métodos, abordagens e sistemas de custeio, (b) métodos e modelos de mensuração e avaliação e medidas de desempenho, (c) filosofias e modelos de gestão, (d) modelos de gestão estratégica.

Ressalta-se por oportuno, que na realização deste trabalho, um bom número de instrumentos de gestão teve como resultados de utilização percentuais surpreendentes em relação aos resultados de outras pesquisas. Neste caso, antes de qualquer generalização, estes resultados devem ser visto com cautela, devendo ser feito um aprofundamento maior, com mais pesquisas.

4.3.1 Instrumentos de gestão caracterizados como métodos, abordagens e sistemas de custeio

Analisando a Tabela 13, na qual os instrumentos de gestão foram agrupados em métodos, abordagens e sistemas de custeio e os resultados referentes a todos os setores econômicos foram apresentados na última coluna, verificou-se que, o custeio por absorção e o custeio meta são instrumentos utilizados por cerca de 80% e o custeio do ciclo de vida do produto por 64,7% das empresas pesquisadas, demonstrando que ocorre uma predominância na utilização desses instrumentos, enquanto que o custeio baseado em atividades (ABC) é utilizado por apenas 22% dos respondentes.

Quando os resultados apresentados foram analisados por setor econômico, percebeu-se comportamento similar com o nível de utilização dos instrumentos de gestão custeio por absorção e custeio baseado em atividades (ABC). A exceção foi o uso do custeio do ciclo de vida do produto, para o qual, o setor da construção civil apresentou um percentual de utilização de 75,7%, enquanto que os outros setores econômicos apresentaram um percentual de 35,7%, demonstrando uma possível especificidade do setor da construção civil. E do custeio meta com nível de utilização de 83,8% para o setor da construção civil e 61,6% para os outros setores econômicos.

Tabela 13 - Distribuição dos Instrumentos de gestão métodos, abordagens e sistemas de custeio

Métodos, abordagens e sistemas de custeio	Percentual de utilização (%) por setor econômico		
	Construção Civil	Outros	Todos os setores econômicos
Custeio por absorção	81,1	78,6	80,4
Custeio Meta (<i>target costing</i>)	83,8	61,6	82,5
Custeio do Ciclo de Vida do Produto	75,7	35,7	64,7
Custeio Baseado em Atividades (ABC)	25,0	14,2	22,0

Fonte: Elaboração própria, 2010

Nesta pesquisa, os resultados referentes à utilização dos instrumentos de gestão custeio por absorção, custeio meta (*target costing*), custeio do ciclo de vida do produto e custeio baseado em atividades (ABC), caracterizados como gestão métodos, abordagens e sistemas de custeio, foram analisados tendo por base todas empresas em conjunto e também segregadas por setor

econômico, com as seguintes constatações:

a) Que o instrumento de gestão custeio por absorção é utilizado por 80,4% das empresas pesquisadas, referentes a todos os setores econômicos, de forma a refletir o que dispõe a teoria, quando aponta que essa prática gerencial, que é uma das mais tradicionais, é bastante utilizada. Como confirmada por Soutes (2006), quando constatou que o referido instrumento de gestão também é bastante utilizado, encontrando um percentual de 60% nos seus estudos. Por outro lado, Frezatti (2006) encontrou um resultado não esperando, quando apurou que o instrumento custeio por absorção tem uma baixa aderência à abordagem conceitual, com 48%.

b) Que o instrumento de gestão custeio meta (*target costing*), de forma surpreendente, apresentou um nível de utilização de 82,5%, contrariando a teoria, que aponta como um instrumento de baixa utilização, conforme foi verificado por Soutes (2006) que encontrou um nível de utilização deste instrumento da ordem de 33%; contrário senso, a referida autora verificou ainda que, mesmo com uma baixa utilização desse instrumento, os gestores têm consciência que se trata de um instrumento gestão importante e estratégico. No mesmo sentido, Oyadomari et al. (2008) também constataram uma baixa utilização do referido instrumento, enquanto que os resultados da pesquisa realizada por Guilding, Cravens e Tayles (2000), com a finalidade de verificar o modo de uso da precificação e do custeio estratégico, em relação ao *target costing*, ficaram acima de 40%, que com base em uma escala graduada de um a sete, as empresas da Nova Zelândia, do Reino Unido e dos Estados Unidos apresentaram a seguinte percepção, conforme a Tabela 14.

Tabela 14 - Modo de uso do *target costing*

País origem	Média escala	Média percentual (%)
Nova Zelândia	3,16	45,0
Reino Unido	2,90	41,4
Estados Unidos	3,19	45,5

Fonte: Adaptado de GUILDING; CRAVENS; TAYLES, 2000

A explicação, para a grande utilização deste instrumento de gestão, pode ser atribuída à participação de empresas do setor da construção civil, que apresentaram um percentual de utilização da ordem de 83,8%, provavelmente, pelo fato de que, as características dos seus negócios requererem a mensuração dos seus produtos, antes mesmos de serem produzidos. Neste caso, o custeio meta pode ser o instrumento de gestão utilizado para fornecer as

informações mais adequadas. No entanto, antes de qualquer generalização, este resultado deve ser visto com cautela, devendo ser feito um aprofundamento maior, com mais pesquisas. Isto porque, de acordo com Tavares (2008), o processo de incorporação da construção civil é composto por várias fases, desde o lançamento até a entrega do produto final, tem em média um ciclo de três anos e os sistemas contábeis das empresas deste setor devem reconhecer três tipos de custos: custos pagos ou incorridos, custos contratados e custos orçados.

Desta análise, constatou-se ainda que, os resultados apresentados pelas empresas enquadradas em outros setores econômicos, com um percentual de utilização de 61,6% do instrumento de gestão *target costing*, estão acima dos valores encontrados nas pesquisas, neste caso, a explicação para a grande utilização pode ser o fato das empresas pertencerem ao segmento industrial.

c) Que o custeio do ciclo de vida do produto do produto foi utilizado por 64,7% de todas as empresas pesquisadas. Quando o resultado foi analisado por segmento econômico, verificou-se que as empresas do setor da construção civil apresentaram nível de utilização do instrumento de gestão da ordem de 75,7%, enquanto que, as organizações, enquadradas em outros setores econômicos, apresentaram um grau de utilização do referido instrumento no percentual de 35,7%.

Em relação ao uso da prática de gestão custeio do ciclo de vida do produto por 75,7% das empresas do segmento econômico da construção civil, o resultado foi surpreendente, pelo fato de que, esta forma de mensuração de custos pode ser considerada inovadora e de prática recente. Nesta linha de pensamento, Iudícibus (2007) considera que o custeamento por ciclo de vida tem como origem nas novas formas de desenvolvimento e fabricação de produtos, levando em consideração a vida útil comercial destes produtos, desde as etapas iniciais de produção até a finalização.

O resultado de 75,7% que foi apresentado pelas empresas do segmento construção civil difere da pesquisa realizada por Guilding, Cravens e Tayles (2000), a qual teve a finalidade de medir o modo de uso da precificação e do custeio estratégico. No caso do custeio do ciclo de vida, os autores verificaram que, em uma escala graduada de um a sete, as grandes empresas da Nova Zelândia, do Reino Unido e dos Estados Unidos mostraram o seguinte nível de

percepção, conforme registrado na Tabela 15.

Tabela 15 - Modo de uso do custeio do ciclo de vida

País origem	Média escala	Média percentual (%)
Nova Zelândia	2,43	34,7
Reino Unido	2,60	37,1
Estados Unidos	2,73	39,0

Fonte: Adaptado de GUILDING; CRAVENS; TAYLES, 2000

Por outro lado, o resultado de 35,7% apresentado pelas empresas enquadradas nos outros segmentos econômicos foi compatível com os resultados encontrados Guilding, Cravens e Tayles (2000). Convém ressaltar que, o resultado surpreendente do percentual de 75,7% de utilização do instrumento de gestão custeio do ciclo de vida, pelas empresas, tem uma vinculação direta com o segmento da construção civil, demonstrando que pode ser uma prática inerente ao setor, pelas suas próprias especificidades de gestão.

d) Que o instrumento de gestão Custeio Baseado em Atividades (ABC) é utilizado por 22% das empresas pesquisadas, confirmando a teoria que aponta o ABC, mesmo sendo uma prática de gestão inovadora, como um instrumento ainda pouco utilizado, como foi verificado nas pesquisas que confirmaram este fato. De acordo com Frezatti (2006), o instrumento de gestão ABC tem uma baixa aderência a abordagem conceitual, com 6%, Oyadomari et al. (2008) constataram, também, baixa utilização do referido instrumento, enquanto que, Soutes (2006) encontrou um nível de utilização deste instrumento da ordem de 30%, inclusive, na mesma pesquisa, Soutes (2006) também verificou que aproximadamente 12% das empresas responderam que estavam utilizando os serviços de consultoria externa para implantar o sistema de Custeio Baseado em Atividades.

4.3.2 Instrumentos de gestão caracterizados como métodos e modelos de mensuração e avaliação, e medidas de desempenho

De acordo com a análise dos dados da Tabela 16, na qual ocorre o agrupamento dos instrumentos de gestão caracterizados como métodos e modelos de mensuração e avaliação, e medidas de desempenho e os resultados referentes a todos os setores econômicos foram

apresentados na última coluna, verificou-se que os instrumentos de gestão Demonstrativo de Fluxo de Caixa (DFC) e Retorno Sobre o Investimento (ROI) são utilizados por mais de 60% das empresas, o instrumento de gestão *Balanced Scorecard* (BSC) está ocupando um espaço considerável na gestão das empresas investigadas, com um significativo índice superior a 40%, enquanto que o *Economic Value Added* (EVA[®]) é utilizado por 23% dos respondentes.

Quando os resultados foram analisados por setor econômico, percebeu-se comportamento similar com a utilização dos instrumentos de gestão Demonstrativo de Fluxo de Caixa (DFC) e *Economic Value Added* (EVA[®]). A exceção foi do instrumento Retorno Sobre o Investimento (ROI), para o qual, o setor da construção civil apresentou um percentual de utilização de 70,2%, enquanto que os outros setores econômicos apresentaram um percentual de 42,8%, demonstrando uma possível especificidade do setor da construção civil e do *Balanced Scorecard* (BSC) com nível de utilização de 50,0% para o setor da construção civil e 28,5% para os outros setores econômicos.

Tabela 16 - Distribuição dos instrumentos de gestão métodos e modelos de mensuração e avaliação, e medidas de desempenho

Métodos e modelos de mensuração e avaliação, e medidas de desempenho	Percentual de utilização (%) por setor econômico			
	Instrumento de Gestão	Construção Civil	Outros	Todos os setores econômicos
Demonstrativo de Fluxo de Caixa (DFC)		75,7	71,5	74,5
Retorno sobre o Investimento (ROI)		70,2	42,8	62,7
<i>Balanced Scorecard</i> (BSC)		50,0	28,5	44,0
<i>Economic Value Added</i> (EVA [®])		26,4	14,3	23,0

Fonte: Elaboração própria, 2010

Nesta pesquisa, os resultados referentes à utilização dos instrumentos de gestão Demonstrativo de Fluxo de Caixa (DFC), Retorno Sobre o Investimento (ROI), *Balanced Scorecard* (BSC) e *Economic Value Added* (EVA[®]) caracterizados como métodos e modelos de mensuração e avaliação, e medidas de desempenho, foram analisados tendo por base todas as empresas em conjunto e também segregadas por setor econômico, com as seguintes constatações:

a) Que o Demonstrativo de Fluxo de Caixa (DFC) é um instrumento de gestão utilizado por 74,5% das empresas, resultado que confirma a teoria, a qual aponta o DFC como um

instrumento bastante utilizado, haja vista, tratar-se de uma prática de gestão que demonstra como acontece a movimentação de disponibilidades financeiras, informa ao usuário sobre a capacidade da empresa de gerar caixa e equivalentes de caixa e também pela obrigatoriedade a partir de 01/01/2008, por meio da Lei 11.638/2007 para todas as sociedades de capital aberto.

b) Que o Retorno sobre o Investimento (ROI) é um instrumento bastante utilizado com 62,7% de preferência de todas as empresas pesquisadas. Quando o resultado foi analisado por segmento econômico, verificou-se que as empresas do setor da construção civil apresentaram utilização do instrumento de gestão da ordem de 70,2%, enquanto que, as organizações enquadradas em outros setores econômicos apresentaram utilização do referido instrumento no percentual de 42,8%. Os resultados encontrados nas empresas do segmento da construção civil são confirmados por diversas pesquisas, conforme Soutes (2006) que pesquisou vários índices econômico-financeiros, entre eles o ROI, obtendo um percentual de uso de 85% e Oyadomari et al. (2008) também constataram que houve utilização significativa em relação ao instrumento de gestão ROI. No entanto, os resultados encontrados em relação às empresas enquadradas em outros segmentos econômicos estão divergentes das pesquisas, principalmente por se tratar de organizações do setor industrial, para as quais o instrumento de gestão ROI, em teoria, seria de grande importância. *A priori*, não foram encontrados os motivos para uma baixa utilização do referido instrumento neste setor, talvez o tamanho da amostra possa ter influenciado.

c) Que o instrumento de gestão caracterizado como o método ou o modelo de medir o desempenho e monitorar a estratégia nos moldes do *Balanced Scorecard* (BSC), nesta pesquisa, teve um percentual de utilização de 44% em relação as empresas pesquisadas. Quando o resultado foi analisado por segmento econômico, verificou-se que as empresas do setor da construção civil apresentaram utilização do instrumento de gestão da ordem de 50,0%, enquanto que, as organizações enquadradas em outros setores econômicos apresentaram utilização do referido instrumento com o percentual de 28,5%.

Observou-se que, o percentual de utilização do instrumento de gestão encontrado nesta pesquisa, mesmo moderado, não é nada desprezível, pelo fato do *Balanced Scorecard* ser um método inovador e que vem ganhando espaço nas organizações, ao longo dos tempos, como

constatado neste trabalho, em relação às empresas do segmento da construção civil, para as quais, o percentual de utilização foi da ordem de 50,0%. Este fato, demonstra preocupação dessas organizações com a implementação da estratégia e com medidas de desempenho. Neste mesmo sentido, Malmi (2001) verificou que o BSC tem uma grande popularidade junto às empresas finlandesas, onde ele encontrou que 31% das empresas pesquisadas informaram a utilização do referido instrumento de gestão e 30% informaram que estavam implementando o BSC.

Malmi (2001), citando Silk (1998), constatou que nos EUA foi estimado em 60%, o percentual de empresas que já experimentaram o BSC. Já Soutes (2006) verificou que 46% das empresas pesquisadas utilizam o BSC e ela considerou que o instrumento de gestão está alinhado com o desenvolvimento de metas estratégicas das grandes empresas e que a sua efetiva utilização ainda é moderada. Por outro lado, Oyadomari et al. (2008) apuraram que o *Balanced Scorecard* foi pouco utilizado e no mesmo sentido, Frezatti (2006) também verificou que a aderência à abordagem conceitual do instrumento de gestão BSC, com um percentual de 19%, foi menor do que os instrumentos mais tradicionais, de maneira a revelar a pouca aceitação e implementação desta prática de gestão, resultado que, segundo o autor, acompanha a tendência de outros países.

d) Que o instrumento de gestão *Economic Value Added* (EVA) foi utilizado por 23% das empresas pesquisadas. Quando o resultado foi analisado por segmento econômico, verificou-se que as empresas do setor da construção civil apresentaram utilização do instrumento de gestão da ordem de 26,4%, enquanto que, as organizações enquadradas em outros setores econômicos apresentaram utilização do referido instrumento com o percentual de 14,3%.

Os resultados encontrados confirmaram que o instrumento de gestão EVA é pouco utilizado pelas organizações, fato esse que pode ser observado na pesquisa de Oyadomari et al. (2008) na qual constatou que o instrumento de gestão EVA foi pouco utilizado, em contraposição aos instrumentos mais tradicionais. Frezatti (2006) constatou que a aderência à abordagem conceitual dos instrumentos de gestão mais recentes, como o EVA, com um percentual de 31%, foi menor do que os instrumentos mais tradicionais, demonstrando que há uma baixa aceitação na implementação de novas técnicas e ferramentas, Frezatti (2006) afirma ainda que, essa evidência acompanha a tendência de organizações em outros países. Por outro

lado, Soutes (2006) verificou que 50% das empresas utilizam o instrumento de gestão EVA, resultado bastante superior ao encontrado em outras pesquisas.

4.3.3 Instrumentos de gestão caracterizados como filosofias e modelos de gestão

De acordo com a análise dos da Tabela 17, na qual os instrumentos de gestão são agrupados e classificados como filosofias e modelos de gestão e os resultados referentes a todos os setores econômicos foram apresentados na última coluna, verificou-se que os instrumentos de gestão *Just in time* é aplicado por 54%, planejamento estratégico é utilizado por 45% e o orçamento por 37% das organizações pesquisadas.

Quando os dados foram analisados e os resultados apresentados por setor econômico, percebeu-se o nível de utilização diferentes dos instrumentos de gestão: para o *Just in time*, o setor da construção civil apresentou um percentual de utilização de 58,8 %, enquanto que os outros setores econômicos apresentaram um percentual de 42,9%; para o planejamento estratégico, o setor da construção civil apresentou um percentual de utilização de 48,6%, enquanto que os outros setores econômicos apresentaram um percentual de 35,7%; para o orçamento, o setor da construção civil apresentou um percentual de utilização de 35,1%, enquanto que os outros setores econômicos apresentaram um percentual de 42,8%.

Tabela 17 - Distribuição dos instrumentos de gestão filosofias e modelos de gestão

Filosofias e modelos de gestão	Percentual de utilização (%) por setor econômico		
	Construção Civil	Outros	Todos os setores econômicos
Instrumento de Gestão			
Just in Time (JIT)	58,8	42,9	54,2
Planejamento Estratégico	48,6	35,7	45,1
Orçamento	35,1	42,8	37,2

Fonte: Elaboração própria, 2010

Nesta pesquisa, os resultados referentes à utilização dos instrumentos de gestão *Just in time*, planejamento estratégico e o orçamento, caracterizados como filosofias e modelos de gestão, foram analisados tendo por base todas as empresas em conjunto e também segregadas por setor econômico, com as seguintes constatações:

a) Que o *Just in time* é instrumento de gestão que adota a filosofia que racionaliza os estoques, aprimorando a produtividade e eliminando os desperdícios, nesta pesquisa, foi encontrado um nível de utilização do referido instrumento da ordem de 54,2% para as empresas de todos os setores econômicos. Em relação à aplicação do *Just in time* por setor econômico, percebeu-se o seguinte nível de utilização: as empresas do setor econômico da construção civil apresentaram um percentual de utilização de 58,8%, enquanto que as empresas dos outros setores econômicos apresentaram um percentual de 42,9%.

Neste caso, verificou-se que o percentual de utilização do instrumento de gestão por ambos os segmentos econômicos é muito interessante, pelo fato do *Just in time* ser uma filosofia inovadora, principalmente para o setor da construção civil, o qual apresentou um nível de utilização superior ao encontrado em outras pesquisas, como pode ser verificado no trabalho de Soutes (2006), no qual foi apurado que 31% das empresas utilizam o instrumento de gestão *Just in time*. A diferença do nível de utilização, entre o encontrado nesta pesquisa e outros trabalhos, pode ser atribuída ao fato do *Just in time* se tratar de um instrumento inovador e que ao longo do tempo, a tendência seja aumentar a sua utilização. Em relação às empresas do segmento da construção civil, observou-se uma grande utilização do referido instrumento de gestão com um percentual de 58,8%, podendo representar também uma característica de gestão deste segmento econômico.

b) Que o Planejamento estratégico é um instrumento de gestão formal e de longo prazo, no qual apresenta a missão, a visão e a estratégia organizacional, sendo que 45,1% das empresas pesquisadas responderam que utilizam essa ferramenta. Quando se verificou a utilização do planejamento estratégico por setor econômico, percebeu-se que as empresas do setor econômico da construção civil apresentaram um percentual de utilização de 48,6%, enquanto que as empresas dos outros setores econômicos apresentaram um percentual de utilização de 35,7%.

O resultado encontrado ficou abaixo do esperado, uma vez que, a literatura aponta o planejamento estratégico como um instrumento muito utilizado, conforme constatado por Mendes, Binder e Prado Júnior (2006) e também por Soutes (2006) que verificou o nível de formalização do modelo de gestão, por meio da seguinte questão: o planejamento estratégico

é uma ferramenta usualmente utilizada na empresa? a referida autora obteve resposta positiva de 94,4% das empresas. No mesmo sentido, Frezatti (2006), quando observou a objetiva formalização do processo no planejamento estratégico considerando os elementos: visão, missão, objetivos de longo prazo, estratégias e planos operacionais para o longo prazo, verificou um bom nível de aderência à abordagem conceitual com um percentual médio de 64,2%. Oyadomari et al. (2008) também constataram que o instrumento de gestão planejamento estratégico foi o instrumento mais utilizado, os autores justificaram que essa grande utilização pode ter sido pelo fato das empresas pesquisadas serem de grande porte, nas quais essa prática de gestão já está institucionalizada.

Diante dos fatos apresentados, uma possível explicação para que o resultado desta pesquisa tenha sido contrário ao que a teoria aponta, apresentando baixo índice de utilização do planejamento estratégico, pode ser pela forma de organização societária das empresas pesquisadas, considerando que 86% são na forma de sociedade limitada e também pelo porte das empresas, as quais 83% foram enquadradas como pequenas e médias empresas. Destacando que as pesquisas mencionadas tiveram como base amostral empresas de médio e grande portes.

c) Que o orçamento é um instrumento de gestão tradicional, com abordagem financeira, de curto prazo e com a finalidade de implementar as estratégias da empresa, nesta pesquisa, verificou-se que 37,2% das empresas pesquisadas utilizam o orçamento como prática de gestão. Quando se verificou a utilização do orçamento por setor econômico, percebeu-se que as empresas do segmento econômico da construção civil apresentaram um percentual de utilização de 35,1%, enquanto que as empresas dos outros setores econômicos apresentaram um percentual de utilização de 42,8%.

Os resultados apurados nesta pesquisa, em relação ao orçamento, são inferiores aos resultados encontrados em outras pesquisas. Soutes (2006) encontrou evidências que aponta uma grande utilização do orçamento pelas empresas, da ordem de 90%. Frezatti (2006); quando verificou a objetiva formalização do processo do orçamento, considerando os elementos relevantes para diferenciação: premissas, plano de marketing, plano de produção/suprimentos/estocagem, plano de recursos humanos e demonstrações financeiras projetadas; verificou grande nível de

aderência à abordagem conceitual dos elementos do orçamento, com um percentual médio de 64,5%.

A explicação para a baixa adoção do orçamento como prática de gestão, que foi encontrada nesta pesquisa, pode ser a mesma que foi atribuída a utilização do planejamento estratégico, ou seja, a forma de organização societária das empresas pesquisadas, das quais 86% são de sociedade limitada e do porte das empresas, das quais 83% foram enquadradas como pequenas e médias empresas. Vez que as pesquisas mencionadas tiveram como base amostral empresas de médio e grande portes.

4.3.4 Instrumentos de gestão caracterizados como modelos estratégicos

Analisando os dados da Tabela 18, na qual os instrumentos de gestão foram classificados como modelos estratégicos e os resultados referentes a todos os setores econômicos foram apresentados na última coluna, constatou-se que o instrumento planejamento tributário é bastante utilizado, chegando a um índice de mais de 70%, demonstrando a preocupação das empresas com o impacto dos tributos. Verificou-se, também, que os instrumentos Gestão Baseada em Valor (VBM) e Gestão Baseada em Atividades (ABM) estão ocupando um espaço considerável na gestão das empresas investigadas, os referidos instrumentos alcançaram, nesta pesquisa, um significativo índice superior a 30%, evidenciando que as empresas estão se preocupando em monitorar a estratégia e criar valor para os *stakeholders*.

Quando se analisou os resultados apresentados por setor econômico, percebeu-se o comportamento similar com a utilização do instrumento de gestão planejamento tributário, onde o segmento da construção apresenta um nível de utilização de 72,3% e os outros setores apresentam um nível de utilização de 69,3%. No entanto, percebeu-se nível de utilização diferente em relação a outros instrumentos de gestão, no caso da Gestão Baseada em Valor (VBM), o segmento da construção civil apresentou um grau de utilização da ordem de 38,2%, enquanto que os outros setores econômicos apresentaram um grau da ordem de 28,6%. Para a Gestão Baseada em Atividades (ABM) o setor da construção civil apresentou um percentual de utilização de 41,6%, enquanto que os outros setores econômicos apresentaram um

percentual de 14,2%.

Tabela 18 - Distribuição dos Instrumentos de gestão modelos estratégicos

Modelos de gestão estratégica	Percentual de utilização (%) por setor econômico		
	Instrumento de Gestão	Construção Civil	Outros
Planejamento Tributário	72,3	69,3	71,4
Gestão Baseada em Valor (VBM - Value Based Management)	38,2	28,6	35,4
Gestão Baseada em Atividades (ABM)	41,6	14,2	34,0

Fonte: Elaboração própria, 2010

Os resultados referentes à utilização dos instrumentos de gestão planejamento tributário, gestão baseada em valor (VBM) e gestão baseada em atividades (ABM), caracterizados como modelos estratégicos, foram analisados tendo por base todas as empresas em conjunto e também segregadas por setor econômico, com as seguintes constatações:

a) Que o instrumento de gestão planejamento tributário é uma prática de gestão de tributos que tem por finalidade apresentar a melhor opção tributária para a organização, nesta pesquisa, foi revelado que 71,4% das empresas adotam a prática de gestão de tributos. Então, percebeu-se que a escolha do regime de tributação é uma preocupação das empresas, independente do setor econômico, conforme apontam as pesquisas sobre o tema. Zucato et al. (2007) verificaram que as empresas acertaram na escolha do regime de tributação, no entanto, constataram que, se as despesas geradas pelas atividades fins fossem devidamente alocadas e com um controle mais rígido dos processos contábeis, as empresas poderiam obter uma redução significativa dos valores destinados ao cumprimento das obrigações tributárias.

Neste mesmo sentido, Valcácio, Santos e Gudinho (2009), ao realizarem o estudo de caso com o objetivo de pesquisar o impacto econômico do planejamento tributário, em uma empresa lucrativa de grande porte, localizada na Zona Franca de Manaus, verificaram que existe um grande conhecimento da legislação tributária pelos profissionais da empresa e que a empresa tem um controle mensal dos tributos federais, com o aproveitamento total dos benefícios concedidos para as empresa localizadas na Zona Franca de Manaus, observando os meios legais permitidos dentro da legislação brasileira.

b) Que o modelo de Gestão Baseada em Valor (VBM - *Value Based Management*) é um instrumento de gestão que orienta os gestores para criação de valor e nesta pesquisa, foi constatado que 35,4% das empresas utilizam o referido instrumento como prática de gestão. Quando se verificou a utilização da gestão baseada em valor por setor econômico, percebeu-se que as empresas do setor econômico da construção civil apresentaram um percentual de utilização de 38,2%, enquanto que as empresas dos outros setores econômicos apresentaram um percentual de utilização de 28,6%.

Os resultados encontrados nesta pesquisa foram compatíveis com o apontado pela literatura, conforme pode ser observado no trabalho de Oyadomari et al. (2008), no qual foi constatado que os artefatos mais contemporâneos, como a gestão baseada em valor, foram menos utilizados do que os instrumentos mais tradicionais. No entanto, percebeu-se que os resultados encontrados, mesmo com um percentual não muito alto de utilização, tornaram-se significativos, porque sinalizaram que as organizações estão utilizando práticas inovadoras e estratégicas. Conforme pode ser verificado na pesquisa realizada por Malmi e Ikäheimo (2003), na qual foi constatada que as empresas finlandesas demonstraram grande interesse em VBM, para tal afirmação, os autores se basearam na pesquisa realizada pela *P.A Consulting* (1999) revelando que 98% dos CEO das principais empresas finlandesas aceitam os princípios fundamentais da VBM, e 17% destes aplicam os conceitos na prática.

O entendimento também pode ser confirmado pela análise realizada por Assaf Neto e Araújo (2001), na qual os autores afirmaram que no ambiente com grande competitividade, os procedimentos tradicionais já não tem mais condições de viabilizar os negócios, as empresas modernas começam a desenvolver estratégias diferenciadas e aplicar modelos inovadores de gestão no sentido de formar vantagem competitiva, em relação aos concorrentes, com a criação de riqueza para os acionistas. Também foi confirmado pelo trabalho de Soutes (2006), no qual foi verificado que 10% das empresas pesquisadas responderam que estavam utilizando os serviços de consultoria externa, para implantar o modelo de gestão baseado em valor.

Neste mesmo sentido, Cabello et al. (2008) constataram que 45% das empresas listadas nos níveis diferenciados de governança corporativa e novo mercado da Bovespa adotam o modelo de gestão baseada em valor e que 91% dessas empresas concordam com as práticas do VBM.

Inclusive, Assaf Neto, Araújo e Fregonesi (2006) pesquisaram e verificaram a possibilidade de aplicar o modelo de gestão baseada em valor em instituição sem fins lucrativos, para as quais, o foco para a criação de riqueza, neste caso, é a comunidade em geral.

c) Que o instrumento de gestão, o qual aplica o modelo de gestão baseada em atividades (ABM) e utiliza o sistema de custeio baseado em atividades, é utilizado por 34% das empresas. Quando se verificou a aplicação do modelo de gestão baseada em atividades (ABM) por setor econômico, percebeu-se que as empresas do setor econômico da construção civil apresentaram um percentual de utilização de 41,6%, enquanto que as empresas dos outros setores econômicos apresentaram um percentual de utilização de 14,2%.

Os resultados encontrados apontam que há uma discrepância no nível de utilização do modelo de gestão baseado em atividades entre os segmentos econômicos da construção civil, com uma participação de 41,6%, e os outros setores econômicos, com uma participação de 14,2%. Esses resultados sinalizaram que as organizações do setor da construção civil, observadas nesta pesquisa, têm optado pela adoção de práticas de gestão inovadoras e mais sofisticadas, com a finalidade de responder as demandas do ambiente com muita competitividade, como pode ser observado nos resultados encontrados na utilização dos instrumentos de gestão *Just in time* com o uso de 58,8 % e do modelo de gestão baseada em valor com o uso de 38,2%.

De forma que, corrobora a análise realizada por Assaf Neto e Araújo (2001), em que, no ambiente com grande competitividade, os procedimentos tradicionais já não tem mais condições de viabilizar os negócios e as empresas modernas começam a desenvolver estratégias diferenciadas e aplicar modelos inovadores de gestão no sentido de formar vantagem competitiva. Como também foi verificado por Mauad et al. (2005), os quais constataram que a aplicação da gestão baseada em atividades, em uma empresa de serviços tecnológicos, reduziu com eficiência os custos e melhorou o resultado para os seus clientes, gerando mais lucros para organização, por identificar as oportunidades e tornando melhor o aproveitamento estratégico e operacional.

Diante dos resultados apresentados, verificou-se que o nível de utilização do modelo de gestão baseado em atividades das empresas do setor econômico da construção civil com o uso de 41,6% diverge dos valores encontrados nas pesquisas, enquanto que os resultados apurados

para os outros setores econômicos com o uso de 14,2% confirmam o resultado das pesquisas. Como pode ser observado na trabalho de Frezatti (2006), no qual se verificou que a aderência das práticas de gestão mais recentes, como o ABM, é menor do que as práticas mais tradicionais, revelando uma menor aceitação e implementação dessas novas técnicas e evidenciando que as empresas por ele pesquisadas acompanham a tendência de empresas de outros países.

4.3.5 Validação da escala para identificar os instrumentos de gestão

As escalas propostas para mensurar o nível de utilização dos instrumentos de gestão pelas empresas pesquisadas passaram por um processo de validação estatística, com a finalidade de avaliar a dimensionalidade, a confiabilidade e a convergência. A dimensionalidade foi testada por meio dos seguintes procedimentos estatísticos: (a) Análise fatorial exploratória dos componentes principais, para o qual foi considerando apenas os fatores ou dimensões que apresentaram autovalores iguais ou superiores a 1,0, indicando a escala é unidimensional; (b) O Índice KMO, que determina a adequação da análise fatorial à amostra e para o qual o resultado desejável deve ser igual ou superior 0,7, sendo aceitáveis valores maiores ou iguais a 0,5, e os resultados com índices inferiores a 0,5 são considerados inaceitáveis; e (c) teste de esfericidade de Bartlett, cujo sig quando tende a zero demonstra que há correlação entre os itens.

A confiabilidade foi medida por meio do Alfa de Cronbach, sendo considerados satisfatórios os resultados com índice mínimo de 0,7, porém em pesquisas exploratórias, o referido índice pode ser reduzido para 0,6, de acordo com Hair et al. (2009). A convergência foi verificada por meio do coeficiente de correlação p de Spearman.

4.3.6 Identificação das Dimensões da Escala Instrumentos de Gestão

Na identificação das dimensões existentes, no bloco de afirmações propostas para a mensuração do nível de utilização dos instrumentos de gestão pelas empresas, verificou-se, por meio da análise fatorial, a existência de quatro dimensões, de acordo com o resultado apresentado na Tabela 19. A análise de autovalores aponta a presença de autovalores maior que um, para os quatro primeiros componentes, de forma a indicar a existência de quatro dimensões distintas para o conjunto do bloco de afirmações.

Tabela 19 - Análise de componentes principais: instrumentos de gestão

Componente	Autovalor Inicial			Extração da soma dos quadrados			Somadas extraídas dos carregamentos dos quadrados		
	Total	% de Variância	% Acumulado	Total	% de Variância	% Acumulado	Total	% de Variância	% Acumulado
1	6,003	42,882	42,882	6,003	42,882	42,882	3,663	26,165	26,165
2	1,486	10,611	53,493	1,486	10,611	53,493	2,587	18,479	44,644
3	1,211	8,648	62,141	1,211	8,648	62,141	2,199	15,705	60,349
4	1,057	7,551	69,692	1,057	7,551	69,692	1,308	9,343	69,692
5	,913	6,521	76,213						
6	,831	5,933	82,146						
7	,662	4,731	86,877						
8	,464	3,317	90,194						
9	,349	2,491	92,685						
10	,309	2,210	94,896						
11	,265	1,893	96,788						
12	,196	1,397	98,185						
13	,137	,975	99,160						
14	,118	,840	100,000						

Fonte: Elaboração própria, 2010

A análise dos coeficientes de correlação, que foi apresentada na Tabela 20, permite identificar os quatro agrupamentos constituídos a partir da matriz de componentes extraídos e da análise fatorial para as afirmações formuladas.

No primeiro agrupamento ou componente, sombreado na Tabela 20, no qual, foram incluídas as afirmações sobre a utilização dos instrumentos de gestão, B26 - Planejamento Estratégico, B27 - Orçamento, B29 - *Balanced Scorecard* (BSC), B30 - Gestão Baseada em Valor (VBM - *Value Based Management*) e B33 - Planejamento Tributário.

No segundo agrupamento ou componente, sombreado na Tabela 20, no qual, foram incluídas as afirmações sobre a utilização dos instrumentos de gestão, B21 - Custeio por absorção, B23 - Custeio Meta (*target costing*), B24 - Custeio do Ciclo de Vida do Produto, B25 - Retorno sobre o Investimento (ROI), B35 - Demonstrativo de Fluxo de Caixa (DFC).

No terceiro agrupamento ou componente, sombreado na Tabela 20, no qual, foram incluídas as afirmações sobre a utilização dos instrumentos de gestão, B28 - Gestão Baseada em Atividades (ABM), B31 - Custeio Baseado em Atividades (ABC), B32 - *Economic Value Added* (EVA).

No quarto componente, sombreado na Tabela 20, figura exclusivamente a afirmação que versa sobre a utilização do instrumento de gestão B34 - *Just in Time* (JIT).

Tabela 20 - A análise dos coeficientes de correlação: instrumentos de gestão. matriz dos componentes rotacionada - Varimax

	Componentes			
	1	2	3	4
B26	,840	,174	,194	,256
B27	,848	,059	,150	,081
B29	,655	,267	,402	,152
B30	,759	,181	,184	-,252
B33	,521	,185	,141	,315
B21	,105	,759	,057	,035
B23	-,001	,776	,041	,020
B24	,460	,635	,243	,289
B25	,582	,583	,264	-,064
B35	,361	,622	,093	,114
B28	,332	,102	,790	,097
B31	,354	,272	,633	-,394
B32	,103	,045	,863	,171
B34	,158	,142	,112	,868

Fonte: Elaboração própria, 2010

Em função da concentração dos pontos da escala nos três primeiros agrupamentos, optou-se por retirar da análise estatística a afirmação do quarto agrupamento, o componente B34, e utilizar as variáveis referentes aos três primeiros agrupamentos, os quais foram denominados: Agrupamento 1, Instrumentos e modelos de gestão estratégica, o Agrupamento 2, Instrumentos de mensuração e avaliação e agrupamento 3, Instrumentos de gestão

inovadores.

4.3.7 Validando a escala 1 - Instrumentos e modelos de gestão estratégica

O passo inicial para a validação da escala “Instrumentos e modelos de gestão estratégica” foi analisar a sua dimensionalidade, por meio da análise fatorial exploratória, mediante do emprego do método de extração dos fatores, a Análise de Componentes Principais e a utilização do Índice Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) e do Teste de esfericidade de Bartlett.

Os resultados da análise de componentes principais apontam a unidimensionalidade da escala Instrumentos e modelos de gestão estratégica, comprovada pela presença de um único autovalor, com valor superior a um, conforme disposto na quinta coluna da Tabela 21.

Tabela 21- Análise de componentes principais: Instrumentos e modelos de gestão estratégica

Componente	Autovalor Inicial			Somadas Extraídas dos Carregamentos Quadráticos		
	Total	% da Variância	% Acumulado	Total	% da Variância	% Acumulado
	1	3,125	62,493	62,493	3,125	62,493
2	,805	16,094	78,586			
3	,537	10,744	89,330			
4	,387	7,738	97,068			
5	,147	2,932	100,000			

Fonte: Elaboração própria, 2010

Conforme a Tabela 22, o Índice KMO apresentou resultado de 0,741, sendo este considerado desejável, indicando assim que a análise fatorial realizada é satisfatória. Foi ainda realizado o teste de esfericidade de Bartlett para testar a significância da correlação dos itens da escala. Os resultados (teste Qui-quadrado igual a 109.184 e nível de significância igual a 0,000) comprovaram que a análise fatorial da escala pode ser considerada apropriada, sugerindo a existência de relações significativas entre as variáveis da escala.

Tabela 22: Resultados dos testes KMO e Bartlett: Instrumentos e modelos de gestão estratégica

Medida de adequação à Amostra Kaiser-Meyer-Olkin (KMO)		,741
Teste de esfericidade de Bartlett	Qui quadrado aproximado	109,184
	GL	10
	Sig.	,000

Fonte: Elaboração própria, 2010

Em seguida foi analisada a **confiabilidade** da escala, por meio do Alfa de Cronbach, Tabela 23. O resultado encontrado foi igual a 0,849, atestando assim um alto grau de confiabilidade da escala utilizada.

Tabela 23 - Resultados das estatísticas de confiabilidade: instrumentos e modelos de gestão estratégica

Alfa de Cronbach	N° de Items
,849	5

Fonte: Elaboração própria, 2010

Por fim, foi analisada a validade de **Convergência** da escala, por meio da análise do Coeficiente ρ de Spearman, Tabela 24, visando identificar se os itens que medem a escala apresentam uma correlação razoavelmente alta entre si.

Tabela 24- Resultados das correlações cruzadas de Spearman: instrumentos e modelos de gestão estratégica

		B26	B27	B29	B30	B33	
Rô de Spearman	B26	Coeficiente	1,000	,753(**)	,634(**)	,551(**)	,495(**)
		Sig. bi-caudal	.	,000	,000	,000	,000
		N	51	51	50	48	49
	B27	Coeficiente	,753(**)	1,000	,509(**)	,533(**)	,339(*)
		Sig. bi-caudal	,000	.	,000	,000	,017
		N	51	51	50	48	49
	B29	Coeficiente	,634(**)	,509(**)	1,000	,515(**)	,455(**)
		Sig. bi-caudal	,000	,000	.	,000	,001
		N	50	50	50	47	48
B30	Coeficiente	,551(**)	,533(**)	,515(**)	1,000	,210	
	Sig. bi-caudal	,000	,000	,000	.	,156	
	N	48	48	47	48	47	
B33	Coeficiente	,495(**)	,339(*)	,455(**)	,210	1,000	
	Sig. bi-caudal	,000	,017	,001	,156	.	
	N	49	49	48	47	49	

** Correlação é significativa ao nível de 0.01(bi-caudal)

* Correlação é significativa ao nível de 0.05(bi-caudal)

Fonte: Elaboração própria, 2010

Como os coeficientes não foram significativos apenas entre os itens da escala B30 e B33, analisou-se o comportamento do alfa de Cronbach, no caso de excluir um dos itens da escalas, verificando-se que, com a retirada do item B33, o Alpha de Cronbach aumentaria de 0,849 para 0,858, conforme pode ser visualizado na área sobreada da Tabela 25. Dessa forma, decidiu-se retirar o item B33 e testar a nova opção para verificar se a escala sem esse item atende aos critérios de unidimensionalidade, confiabilidade e convergência.

Tabela 25 - Resultado do Alfa de Cronbach se o item for excluído

	Média da escala se o item for excluído	Variância da escala se o item for excluído	Correlação corrigida item total	Alpha de Cronbach se o item for excluído
B26	12,74	19,930	,834	,766
B27	13,07	20,996	,726	,799
B29	12,61	21,843	,694	,808
B30	13,11	24,143	,560	,843
B33	11,78	26,485	,487	,858

Fonte: Elaboração própria, 2010

4.3.7.1 Revalidando a escala Instrumentos e modelos de gestão estratégica sem o item B33

O novo passo para a revalidação da escala “Instrumentos e modelos de gestão estratégica” depois de excluir o item B33, com a finalidade de analisar a dimensionalidade, por meio da análise fatorial exploratória, mediante do emprego do método de extração dos fatores a Análise de Componentes Principais e a utilização do Índice Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) e do Teste de esfericidade de Bartlett.

Os resultados da análise de componentes principais apontam a unidimensionalidade da escala Instrumentos e modelos de gestão estratégica, comprovada pela presença de um único autovalor superior a um, conforme disposto na quinta coluna da Tabela 26.

Tabela 26 - Nova Análise de componentes principais: instrumentos e modelos de gestão estratégica

Componente	Autovalor Inicial			Somadas Extraídas dos Carregamentos Quadráticos		
	Total	% da Variância	% Acumulado	Total	% da Variância	% Acumulado
	1	2,818	70,453	70,453	2,818	70,453
2	,540	13,511	83,964			
3	,493	12,321	96,285			
4	,149	3,715	100,000			

Fonte: Elaboração própria, 2010

De acordo com a Tabela 27, o Índice KMO apresentou resultado de 0,707, sendo este considerado desejável, indicando assim que a análise fatorial realizada é satisfatória. Foi ainda realizado o teste de esfericidade de Bartlett para testar a significância da correlação dos itens da escala. Os resultados (teste Qui-quadrado igual a 96.143 e nível de significância igual a 0,000) comprovaram que a análise fatorial da escala pode ser considerada apropriada, sugerindo a existência de relações significativas entre os itens da escala.

Tabela 27 - Novos resultados dos testes KMO e Bartlett: instrumentos e modelos de gestão estratégica

Medida de adequação à Amostra Kaiser-Meyer-Olkin (KMO)		,707
Teste de esfericidade de Bartlett	Qui quadrado aproximado	96,143
	GL	6
	Sig.	,000

Fonte: Elaboração própria, 2010

Em seguida foi analisada a **confiabilidade** da escala, por meio do Alfa de Cronbach, Tabela 28. O resultado encontrado foi igual a 0,858, atestando assim um alto grau de confiabilidade da escala utilizada.

Tabela 28 - Novos Resultados das estatísticas de confiabilidade: instrumentos e modelos de gestão estratégica

Alfa de Cronbach	N° de Itens
,858	4

Fonte: Elaboração própria, 2010

Por fim, foi analisada a validade de **Convergência** da escala por meio da análise do Coeficiente ρ de Spearman, Tabela 29, visando identificar se os itens que medem a escala apresentam uma correlação razoavelmente alta entre si. Observa-se que, nesta nova análise,

todos os coeficientes foram positivos e significativos, indicando a existência de forte correlação positiva entre os itens da escala, o que sugere a possibilidade do uso de tratamento estatístico para os itens da escala.

Tabela 29: Novos Resultados das correlações cruzadas de Spearman: instrumentos e modelos de gestão estratégica

			B26	B27	B29	B30
Rô de Spearman	B26	Coeficiente	1,000	,753(**)	,634(**)	,551(**)
		Sig. bi-caudal	.	,000	,000	,000
		N	51	51	50	48
	B27	Coeficiente	,753(**)	1,000	,509(**)	,533(**)
		Sig. bi-caudal	,000	.	,000	,000
		N	51	51	50	48
	B29	Coeficiente	,634(**)	,509(**)	1,000	,515(**)
		Sig. bi-caudal	,000	,000	.	,000
		N	50	50	50	47
	B30	Coeficiente	,551(**)	,533(**)	,515(**)	1,000
		Sig. bi-caudal	,000	,000	,000	
		N	48	48	47	48

** Correlação é significativa ao nível de 0.01(bi-caudal)

Fonte: Elaboração própria, 2010

4.3.8 Validando a Escala 2 - Instrumentos de mensuração e avaliação

O passo para a validação da escala “Instrumentos de mensuração e avaliação” foi analisar a sua dimensionalidade, por meio da análise fatorial exploratória, mediante do emprego do método de extração dos fatores a Análise de Componentes Principais e a utilização do Índice Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) e do Teste de esfericidade de Bartlett.

Os resultados da análise de componentes principais apontam a unidimensionalidade da escala Instrumentos de mensuração e avaliação, comprovada pela presença de um autovalor superior a um, conforme disposto na quinta coluna da Tabela 30.

Tabela 30 - Análise de componentes principais: Instrumentos de mensuração e avaliação

Componente	Autovalor Inicial			Somadas Extraídas dos Carregamentos Quadráticos		
	Total	% da Variância	% Acumulado	Total	% da Variância	% Acumulado
	1	2,895	57,907	57,907	2,895	57,907
2	,734	14,687	72,594			
3	,660	13,194	85,788			
4	,429	8,575	94,363			
5	,282	5,637	100,000			

Fonte: Elaboração própria, 2010

De acordo com a Tabela 31, o Índice KMO apresentou resultado de 0,779, sendo este considerado desejável, indicando assim que a análise fatorial realizada é satisfatória. Foi ainda realizado o teste de esfericidade de Bartlett para testar a significância da correlação dos itens da escala. Os resultados (teste Qui-quadrado igual a 82.534 e nível de significância igual a 0,000) comprovam que a análise fatorial da escala pode ser considerada apropriada, sugerindo a existência de relações significativas entre os itens da escala.

Tabela 31- Resultados dos testes KMO e Bartlett: Instrumentos de mensuração e avaliação

Medida de adequação à Amostra Kaiser-Meyer-Olkin (KMO)		,779
Teste de esfericidade de Bartlett	Qui quadrado aproximado	82,534
	GL	10
	Sig.	,000

Fonte: Elaboração própria, 2010

Em seguida foi analisada a **confiabilidade** da escala, por meio do Alfa de Cronbach, Tabela 32. O resultado encontrado foi igual a 0,814, atestando assim um alto grau de confiabilidade da escala utilizada.

Tabela 32: Resultados das estatísticas de confiabilidade: Instrumentos de mensuração e avaliação

Alfa de Cronbach	Nº de Items
,814	5

Fonte: Elaboração própria, 2010

Por fim, foi analisada a validade de **Convergência** da escala por meio da análise do Coeficiente ρ de Spearman, Tabela 33, visando identificar se os itens que medem a escala

apresentam uma correlação razoavelmente alta entre si.

Tabela 33 - Resultados das correlações cruzadas de Spearman: Instrumentos de mensuração e avaliação

			B21	B23	B24	B25	B35
Rô de Spearman	B21	Coefficiente	1,000	,203	,300(*)	,403(**)	,417(**)
		Sig bi-caudal	.	,158	,033	,003	,002
		N	51	50	51	51	51
	B23	Coefficiente	,203	1,000	,602(**)	,509(**)	,429(**)
		Sig bi-caudal	,158	.	,000	,000	,002
		N	50	50	50	50	50
	B24	Coefficiente	,300(*)	,602(**)	1,000	,676(**)	,362(**)
		Sig bi-caudal	,033	,000	.	,000	,009
		N	51	50	51	51	51
	B25	Coefficiente	,403(**)	,509(**)	,676(**)	1,000	,274
		Sig bi-caudal	,003	,000	,000	.	,052
		N	51	50	51	51	51
	B35	Coefficiente	,417(**)	,429(**)	,362(**)	,274	1,000
		Sig bi-caudal	,002	,002	,009	,052	.
		N	51	50	51	51	51

** Correlação é significativa ao nível de 0.01(bi-caudal)

* Correlação é significativa ao nível de 0.05(bi-caudal)

Fonte: Elaboração própria, 2010

Como os coeficientes não foram significativos entre os itens B21 e B23, bem como entre os itens B25 e B35 da escala, analisou-se o comportamento do alfa de Cronbach, no caso de excluir um dos itens. Foi verificado, conforme Tabela 34, que para qualquer item que fosse retirado da escala, o Alpha de Chronbach seria menor que aquele considerando todos os itens da escala (0,814). No entanto, foi necessário escolher dentre os itens divergentes um de cada para ser retirado da escala. Assim entre os itens B21 e o B23, foi escolhido para exclusão da escala o item B23, pois com a sua saída a confiabilidade da escala seria maior do que com a retirada do item B21. Critério semelhante foi adotado na retirada do item B35, visto que com a sua exclusão, a confiabilidade da escala seria maior do que com a retirada do item B25. Os resultados desses testes podem ser visualizados nos itens sombreados, na Tabela 34.

Tabela 34 - Resultado do Alfa de Cronbach se o item for excluído

	Média da escala se o item for excluído	Variância da escala se o item for excluído	Correlação corrigida item total	Alpha de Cronbach se o item for excluído
B21	15,78	14,583	,576	,786
B23	15,90	13,847	,539	,800
B24	16,08	13,504	,693	,752
B25	16,28	13,430	,674	,757
B35	15,88	14,271	,549	,794

Fonte: Elaboração própria, 2010

4.3.8.1 Revalidando a escala Instrumentos de mensuração e avaliação sem os itens B23 e B35

O novo passo para a revalidação da escala “Instrumentos de mensuração e avaliação” depois de excluir os itens B23 e B35 com a finalidade de analisar a dimensionalidade, por meio da análise fatorial exploratória, mediante do emprego do método de extração dos fatores a Análise de Componentes Principais e a utilização do Índice Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) e do Teste de esfericidade de Bartlett.

Os resultados da análise de componentes principais apontam a unidimensionalidade da escala “Instrumentos de mensuração e avaliação”, comprovada pela presença de um autovalor superior a um, conforme disposto na quinta coluna da Tabela 35.

Tabela 35 - Nova Análise de componentes principais: instrumentos de mensuração e avaliação

Componente	Autovalor Inicial			Somadas Extraídas dos Carregamentos Quadráticos		
	Total	% da Variância	% Acumulado	Total	% da Variância	% Acumulado
	1	2,132	71,075	71,075	2,132	71,075
2	,579	19,295	90,371			
3	,289	9,629	100,000			

Fonte: Elaboração própria, 2010

De acordo com a Tabela 36, o Índice KMO apresentou resultado de 0,665, sendo este considerado aceitável, indicando assim que a análise fatorial realizada é satisfatória. Foi ainda realizado o teste de esfericidade de Bartlett para testar a significância da correlação dos itens

da escala. Os resultados (teste Qui-quadrado igual a 49.672 e nível de significância igual a 0,000) comprovam que a análise fatorial da escala pode ser considerada apropriada, sugerindo a existência de relações significativas entre os itens da escala.

Tabela 36 - Novos Resultados dos testes KMO e Bartlett: instrumentos de mensuração e avaliação

Medida de adequação à Amostra Kaiser-Meyer-Olkin (KMO)		,665
Teste de esfericidade de Bartlett	Qui quadrado aproximado	49,672
	GL	3
	Sig.	,000

Fonte: Elaboração própria, 2010

Em seguida foi analisada a **confiabilidade** da escala, por meio do Alfa de Cronbach, Tabela 37. O resultado encontrado foi igual a 0,796, atestando assim um alto grau de confiabilidade da escala utilizada.

Tabela 37 - Novos Resultados das estatísticas de confiabilidade: Instrumentos de mensuração e avaliação

Alfa de Cronbach	Nº de Items
,796	3

Fonte: Elaboração própria, 2010

Finalmente, foi analisada a validade de **Convergência** da escala por meio da análise do Coeficiente ρ de Spearman, Tabela 38, visando identificar se os itens que medem a escala apresentam uma correlação razoavelmente alta entre si. Observa-se que, nesta nova análise, todos os coeficientes foram positivos e significativos, indicando a existência de forte correlação positiva entre os itens da escala, o que sugere a possibilidade do uso de tratamento estatístico para os itens da escala.

Tabela 38 - Novos resultados das correlações cruzadas de Spearman: instrumentos de mensuração e avaliação

			B21	B24	B25
Rô de Spearman	B21	Coeficiente	1,000	,300(*)	,403(**)
		Sig. bi-caudal	.	,033	,003
		N	51	51	51
	B24	Coeficiente	,300(*)	1,000	,676(**)
		Sig. bi-caudal	,033	.	,000
		N	51	51	51
	B25	Coeficiente	,403(**)	,676(**)	1,000
		Sig. bi-caudal	,003	,000	.
		N	51	51	51

** Correlação é significativa ao nível de 0.01(bi-caudal)

* Correlação é significativa ao nível de 0.05(bi-caudal)

Fonte: Elaboração própria, 2010

4.3.9 Validando a Escala 3 - Instrumentos de gestão inovadores

O passo inicial para a validação da escala “Instrumentos de gestão inovadores” foi analisar a sua dimensionalidade, por meio da análise fatorial exploratória, mediante do emprego do método de extração dos fatores a Análise de Componentes Principais e a utilização do Índice Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) e do Teste de esfericidade de Bartlett.

Os resultados da análise de componentes principais apontam a unidimensionalidade da escala Instrumentos de gestão inovadores, comprovada pela presença de um autovalor superior a um, conforme disposto na quinta coluna da Tabela 39.

Tabela 39 - Análise de componentes principais: instrumentos de gestão inovadores

Componente	Autovalor Inicial			Somadas Extraídas dos Carregamentos Quadráticos		
	Total	% da Variância	% Acumulado	Total	% da Variância	% Acumulado
2	,631	21,022	85,781			
3	,427	14,219	100,000			

Fonte: Elaboração própria, 2010

De acordo com a Tabela 40, o Índice KMO apresentou resultado de 0,654, sendo este considerado aceitável, indicando assim que a análise fatorial realizada é satisfatória. Foi ainda realizado o teste de esfericidade de Bartlett para testar a significância da correlação dos itens da escala. Os resultados (teste Qui-quadrado igual a 28,658 e nível de significância igual a 0,000) comprovam que a análise fatorial da escala pode ser considerada apropriada, sugerindo a existência de relações significativas entre os itens da escala.

Tabela 40 - Resultados dos testes KMO e Bartlett: instrumentos de gestão inovadores

Medida de adequação à Amostra Kaiser-Meyer-Olkin (KMO)		,654
Teste de esfericidade de		
Bartlett	Qui quadrado aproximado	28,658
	GL	3
	Sig.	,000

Fonte: Elaboração própria, 2010

Em seguida foi analisada a **confiabilidade** da escala, por meio do Alfa de Cronbach, Tabela 41. O resultado encontrado foi igual a 0,728, atestando assim um alto grau de confiabilidade da escala utilizada.

Tabela 41 - Resultados das estatísticas de confiabilidade:
Instrumentos de gestão inovadores

Alfa de Cronbach	Nº de Itens
,728	3

Fonte: Elaboração própria, 2010

Por fim, foi analisada a validade de **Convergência** da escala por meio da análise do Coeficiente ρ de Spearman, Tabela 42, visando identificar se os itens que medem a escala apresentam uma correlação razoavelmente alta entre si.

Tabela 42 - Resultados das correlações cruzadas de Spearman: instrumentos de gestão inovadores

			B28	B31	B32
Rô de Spearman	B28	Coeficiente	1,000	,504(**)	,556(**)
		Sig. bi-caudal	.	,000	,000
		N	50	49	47
	B31	Coeficiente	,504(**)	1,000	,380(**)
		Sig. bi-caudal	,000	.	,008
		N	49	50	48
	B32	Coeficiente	,556(**)	,380(**)	1,000
		Sig. bi-caudal	,000	,008	.
		N	47	48	48

** Correlação é significativa ao nível de 0.01(bi-caudal)

Fonte: Elaboração própria, 2010

4.4 CICLO DE VIDA ORGANIZACIONAL E INSTRUMENTOS DE GESTÃO

A proposta do trabalho foi verificar qual a relação que existe entre os estágios do ciclo de vida organizacional e os instrumentos de gestão utilizados pelos gestores das empresas baianas. Diante deste questionamento e com a finalidade para confirmar ou não a suposição aqui abordada, foi aplicado o teste de hipótese. Para testar as hipóteses elaboradas para o presente trabalho, o primeiro passo foi identificar os estágios do ciclo de vida organizacional das empresas pesquisadas, essa identificação foi realizada, conforme exposto no subitem 4.2.8 desta dissertação, logo em seguida, foi feita a identificação dos instrumentos de gestão utilizados pelas empresas, relatado no item 4.3.

As escalas de identificação dos estágios do ciclo de vida organizacional não passaram pelo teste de validação, quando da aplicação do teste estatístico para avaliar a sua dimensionalidade, a sua confiabilidade e a sua convergência, conforme subitem 4.2.7. Então, a identificação e a classificação dos estágios do ciclo de vida organizacional foram realizadas mediante tratamento estatístico descritivo, com o qual foi possível verificar os estágios preponderantes das empresas pesquisadas. Ao identificar os dados dos estágios preponderantes, eles foram agrupados de acordo com cada estágio, ou seja, o estágio nascimento foi agrupado no grupo um, o estágio crescimento, no grupo dois, o estágio

renovação, no grupo três, o estágio declínio, no grupo quatro e os estágios sem definição, no grupo cinco, conforme os dados no subitem 4.2.8 desta dissertação.

A identificação dos instrumentos de gestão utilizados pelas empresas pesquisadas foi realizada por meio de uma escala que apresenta o constructo, o qual identifica cada instrumento. As escalas propostas para mensurar o nível de utilização dos instrumentos de gestão pelas empresas pesquisadas foram validadas por meio de um processo de validação estatística, com a finalidade de avaliar a dimensionalidade, a confiabilidade e a convergência.

Na identificação das dimensões existentes no bloco de afirmações propostas para a mensuração do nível de utilização dos instrumentos de gestão pelas empresas, verificou-se, por meio da análise fatorial, a existência de quatro dimensões, conforme o resultado apresentado na Tabela 20. Em função da concentração dos pontos da escala nos três primeiros agrupamentos, optou-se por retirar a afirmação do quarto agrupamento e utilizar as variáveis referentes aos três primeiros agrupamentos.

Para testar as hipóteses, os três agrupamentos, configurados pela análise fatorial, que são compostos pelos constructos que identificaram os instrumentos de gestão utilizados pelas empresas, foram transformados em três variáveis denominadas dimensão um, dimensão dois e dimensão três. A referida transformação foi realizada por meio do software estatístico SPSS. O fator constituído pelo agrupamento realizado na Tabela 29 foi transformado na variável dimensão um, denominada de instrumentos e modelos de gestão estratégica. Na aplicação do teste de hipótese, a variável dimensão um passou a representar os instrumentos de gestão relacionados no Quadro 28.

Item	Instrumento de Gestão
B26	Planejamento Estratégico
B27	Orçamento
B29	<i>Balanced Scorecard (BSC)</i>
B30	Gestão Baseada em Valor (VBM - Value Based Management)

Quadro 28 - Instrumentos de gestão que compõem a variável Dimensão um.
Fonte: Elaboração própria, 2010

O fator constituído pelo agrupamento realizado na Tabela 38 foi transformado na variável dimensão dois, denominada de instrumentos de mensuração e avaliação. Na aplicação do teste de hipótese, a variável dimensão dois passou a representar os instrumentos de gestão relacionados no Quadro 29.

Item	Instrumento de Gestão
B21	Custeio por absorção
B24	Custeio do Ciclo de Vida do Produto
B25	Retorno sobre o Investimento (ROI)

Quadro 29 - Instrumentos de gestão que compõem a variável Dimensão dois.

Fonte: Elaboração própria, 2010

O fator constituído pelo agrupamento realizado na Tabela 42 foi transformado na variável dimensão três, denominada de instrumentos de gestão inovadores. Na aplicação do teste de hipótese, a variável dimensão três passou a representar os instrumentos de gestão relacionados no Quadro 30.

Item	Instrumento de Gestão
B28	Gestão Baseada em Atividades (ABM)
B31	Custeio Baseado em Atividades (ABC)
B32	<i>Economic Value Added</i> (EVA)

Quadro 30 - Instrumentos de gestão que compõem a variável Dimensão 3.

Fonte: Elaboração própria, 2010

O teste de hipótese, com a finalidade de verificar a relação ou não dos instrumentos de gestão identificados no item 4.3, com o grupo composto pelos estágios de ciclo de vida organizacional identificados no item 4.2, foi realizado com o tratamento estatístico Análise de Variância Multivariada (MANOVA). Na aplicação do teste, a variável independente foi caracterizada pelos agrupamentos referentes aos estágios de ciclo de vida organizacional e as variáveis dependentes foram caracterizadas pelas três dimensões identificadas na análise fatorial e denominadas: a) dimensão um: instrumentos e modelos de gestão estratégica b) dimensão dois: instrumentos de mensuração e avaliação e c) dimensão três: instrumentos de gestão inovadores. O cálculo dessa estatística foi realizado no software SPSS, com um nível de significância de 5%.

Os testes foram iniciados a partir da verificação da hipótese de normalidade multivariada, porém, Field (2009, p. 530) esclarece que, o cálculo para a referida hipótese não pode ser realizada no programa estatístico SPSS. Diante desse fato, o referido autor sugere, como solução prática, realizar o teste de hipótese de normalidade univariada para cada variável dependente, pois, é um teste que pode ser feito no SPSS e atende a condição necessária para a normalidade multivariada, sendo então, a melhor opção para aplicar ao presente caso.

De modo que, a verificação da hipótese de normalidade, para as três variáveis dependentes, foi realizada mediante a aplicação do teste estatístico de Kolmogorov-Sminorv no software SPSS, o referido teste tem como finalidade verificar se a distribuição dos dados foi normal ou não. Em relação ao teste de normalidade, foi aplicado o seguinte entendimento: se o teste apresentar o valor da significância igual a sig. $\geq 0,05$, neste caso, o resultado não será significativo e demonstrará que a distribuição dos dados da amostra foi normal; caso contrário, se o valor da significância do teste for igual a sig. $< 0,05$, o resultado será significativo e demonstrará que a distribuição dos dados foi significativamente diferente, não sendo normal.

De acordo com os dados apresentados na Tabela 43, referentes aos resultados encontrados para o teste de normalidade relativo às três variáveis dependentes: dimensão um, dimensão dois e dimensão três, a fim de verificar se a amostra teve uma distribuição normal ou não, constatou-se:

Tabela 43 - Teste de normalidade

	Kolmogorov-Smirnov ^a			Shapiro-Wilk		
	Estatística	gl	Sig.	Estatística	gl	Sig.
Dimensão1	,124	51	,048	,940	51	,012
Dimensão2	,195	51	,000	,870	51	,000
Dimensão3	,115	51	,088	,955	51	,049

a. Correção de significância Lilliefors

Fonte: Elaboração própria, 2010

a) que o valor do teste de normalidade para a variável dependente dimensão um foi significativo, com o sig. de 0,048, indicando que a distribuição da amostra não foi normal. No entanto, de acordo com Field (2009, p. 114), essa confirmação foi importante, porque informa que a distribuição da amostra se desvia da normalidade, mas não informa se o desvio da

amostra foi importante. Logo, neste caso, foi realizado outro teste de normalidade para a variável dimensão um, dessa vez, incluindo a variável independente, com a finalidade de verificar se a distribuição dos dados entre os grupos apresentou distribuição normal, da mesma forma como foi sugerido por Field (2009, p. 115). Então, após a realização do novo teste, foi verificado que a variável dimensão um passou a atender aos requisitos de normalidade e, assim, a variável pôde ser utilizada no teste estatístico da MANOVA, conforme os dados da Tabela 44;

b) que o valor do teste de normalidade para a variável dependente dimensão dois foi significativo, com o sig. de 0,000, indicando que a distribuição da amostra não foi normal . Neste caso, foi aplicado o mesmo entendimento da alínea anterior para o a variável dimensão um. Portanto, foi realizado outro teste de normalidade para a variável dimensão dois, dessa vez, incluindo a variável independente, com a finalidade de verificar se a distribuição dos dados entre os grupos apresentou distribuição normal, da mesma forma como foi sugerido por Field (2009, p. 115). Ao realizar o novo teste, foi verificado que a variável dimensão dois continuou a apresentar resultados muito significativos, com o nível de sig. 0,000, para o estágio nascimento e o nível de sig. 0,005, para o estágio renovação, confirmando que a amostra se desviou da normalidade, ou seja, não apresentou uma distribuição normal. Então, concluiu-se que, a amostra não atende aos requisitos da normalidade, e, portanto, não pôde ser utilizada no teste estatístico da MANOVA, conforme os dados da Tabela 45.

c) que o valor do teste de normalidade para a variável dependente dimensão três não foi significativo, com o nível de sig. 0,088, indicando que a distribuição da amostra foi normal, de forma que ela atende aos requisitos do teste de normalidade e, assim, pôde ser utilizada no teste estatístico da MANOVA.

A Tabela 44 apresenta o resultado do novo teste de normalidade para a variável dimensão um, com a inclusão da variável independente. O teste foi realizado para verificar se a distribuição dos dados entre os grupos apresentou distribuição normal, da mesma forma como foi sugerido por Field (2009, p. 115). Da análise dos dados, verificou-se que a variável dimensão um passou a atender aos requisitos de normalidade, pelo fato de que, o valor do teste de normalidade para os grupos não foi significativo.

Tabela 44 - Teste de normalidade com a inclusão do grupo para a dimensão um

Grupos		Kolmogorov-Smirnov ^a			Shapiro-Wilk		
		Estatística	gl	Sig.	Estatística	gl	Sig.
Dimensão1	Nascimento	,114	26	,200*	,939	26	,126
	Crescimento	,160	6	,200*	,958	6	,807
	Renovação	,221	5	,200*	,902	5	,421
	Declínio	,224	7	,200*	,899	7	,325
	Sem definição	,207	7	,200*	,917	7	,446

a. Correção de significância Lilliefors

*. Esse é um limite da verdadeira significância.

Fonte: Elaboração própria, 2010

A Tabela 45 apresenta o resultado do novo teste de normalidade para a variável dimensão dois, com inclusão da variável independente. O teste foi realizado para verificar se a distribuição dos dados entre os grupos apresentou distribuição normal, da mesma forma como foi sugerido por Field (2009, p. 115). Da análise dos dados, verificou-se que a variável dimensão dois continuou a apresentar resultados muito significativos, com o nível de sig. 0,000, para o estágio nascimento e o nível de sig. 0,005, para o estágio renovação, confirmando que a amostra se desviou da normalidade, pois não apresentou uma distribuição normal. Dessa forma, concluiu-se que a amostra, por não atender aos requisitos de normalidade, não pôde ser utilizada no teste estatístico da MANOVA.

Tabela 45 - Teste de normalidade com a inclusão do grupo para a dimensão dois

Grupos		Kolmogorov-Smirnova			Shapiro-Wilk		
		Estatística	gl	Sig.	Estatística	gl	Sig.
Dimensão2	Nascimento	,246	26	,000	,856	26	,002
	Crescimento	,214	6	,200*	,958	6	,804
	Renovação	,416	5	,005	,672	5	,005
	Declínio	,159	7	,200*	,929	7	,539
	Sem definição	,230	7	,200*	,857	7	,143

a. Correção de significância Lilliefors

*. Esse limite é da verdadeira significância.

Fonte: Elaboração própria, 2010

Em seguida, foi realizado o teste da homogeneidade da variância, com a finalidade de averiguar se a variância dos grupos foi igual, conforme Field (2009, p. 530). Com essa finalidade, foi aplicado o teste estatístico de Levene, por meio do software SPSS, para verificar a hipótese de homogeneidade da variância para as duas variáveis dependentes.

Analisando o resultado do teste de Levene, que foi apresentado na Tabela 46, constatou-se que o teste não foi significativo, ou seja, a significância foi maior que 0,05, demonstrando que as variâncias são as mesmas e por isso, acatando a hipótese de homogeneidade das variâncias.

Tabela 46 - Teste de homogeneidade das variâncias

		Estadística de Levene	gl.1	gl.2	Sig.
Dimensão1	Baseado na média	1,577	4	46	,196
	Baseado na mediana	1,137	4	46	,351
	Baseado na mediana com gl ajustado	1,137	4	42,173	,352
	Baseado na média interna	1,562	4	46	,200
Dimensão3	Baseado na média	,806	4	46	,528
	Baseado na mediana	,368	4	46	,830
	Baseado na mediana com gl ajustado	,368	4	39,316	,830
	Baseado na média interna	,762	4	46	,555

Fonte: Elaboração própria, 2010

Após a realização dos testes de normalidade e de homogeneidade, foi constatado que duas variáveis dependentes atenderam aos requisitos para aplicação do tratamento estatístico multivariado. De maneira que, logo em seguida, foi aplicada a Análise de Variância Multivariada (MANOVA), com a finalidade de testar a hipótese para verificar qual a relação entre os estágios do ciclo de vida organizacional e os instrumentos de gestão.

De acordo com os resultados da estatística descritiva que foram gerados pela aplicação da MANOVA e apresentados na Tabela 47, constatou-se que os estágios do ciclo de vida organizacional, representados na coluna grupos da tabela, apresentaram variações nas médias calculadas em relação à variável dependente dimensão um. Os resultados das médias foram os seguintes: média do estágio nascimento 2,65 é menor do que a média do estágio crescimento 3,54; a média do estágio crescimento 3,54 é menor do que a média do estágio renovação 4,55; no entanto, a média do estágio renovação 4,55 é maior do que a média do estágio declínio 2,02; o grupo sem definição de estágio apresentou uma média de 3,40.

Tabela 47 - Estatística descritiva dos grupos e da variável dimensão um

	Grupos	Média	Desvio padrão	N
Dimensão1	Nascimento	2,6571	1,11488	26
	Crescimento	3,5417	1,20848	6
	Renovação	4,5500	,32596	5
	Declínio	2,0238	,99153	7
	Sem definição	3,4048	1,16709	7
	Total	2,9624	1,24458	51

Fonte: Elaboração própria, 2010

De acordo com os resultados da estatística descritiva que foram gerados pela aplicação da MANOVA e apresentados na Tabela 48, constatou-se que os estágios do ciclo de vida organizacional, representados na coluna grupos da tabela, apresentaram variações nas médias calculadas em relação à variável dependente dimensão três. Os resultados das médias foram os seguintes: a média do estágio nascimento 2,44 é menor do que a média do estágio crescimento 2,88; a média do estágio crescimento 2,88 é menor do que a média do estágio renovação 4,00; no entanto, a média do estágio renovação 4,00 é maior do que a média do estágio declínio 2,14; o grupo sem definição de estágio apresentou uma média de 3,14.

Tabela 48 - Estatística descritiva dos grupos e da variável dimensão três

	Grupos	Média	Desvio padrão	N
Dimensao3	Nascimento	2,4487	1,02823	26
	Crescimento	2,8889	1,18634	6
	Renovação	4,0000	1,13039	5
	Declínio	2,1429	,69007	7
	Sem definição	3,1429	,92009	7
	Total	2,7059	1,09878	51

Fonte: Elaboração própria, 2010

Analisando os resultados que foram apresentados nas Tabelas 47 e 48, verificou-se que ocorre, tanto para a variável dimensão um, quanto para a variável dimensão três, uma variação crescente nas médias apuradas para os estágios nascimento, crescimento e renovação, de forma a sugerir que, à medida que a organização vai mudando de estágio, aumenta a demanda por um nível maior e diferente de informação gerencial e, como consequência, a organização passa a exigir e a utilizar instrumentos de gestão que antes não eram utilizados. Esses achados confirmam a teoria, a qual afirma que no desenvolvimento organizacional, os estágios seguintes apresentam uma configuração mais complexa e com demandas informacionais

específicas que o estágio anterior (GREINER, 1972; ADIZES, 1990; MILLER; FRIESEN, 1984; MOORES; YUEN, 2001; LESTER; PARNELL; CARRAHER, 2003).

Continuando a análise dos dados relacionados nas tabelas 47 e 48, constatou-se que, a variação progressiva e sequencial das médias apuradas para os estágios nascimento, crescimento e renovação sugere que os Sistemas de Contabilidade Gerencial (SCG) das organizações pesquisadas são diferentes e também que, as formalidades dos referidos SCG aumentam de um estágio para o outro, na mesma forma. Neste sentido, entende-se que, o aumento do nível de utilização dos instrumentos de gestão e o aumento das formalidades do SCG podem ser explicados pela variação progressiva das médias entre os estágios. Esses resultados estão compatíveis com os achados de Moores e Yuen (2001), os quais constataram que as formalidades do SCG aumentaram entre os estágios, do nascimento para o crescimento e da maturidade para a renovação.

Em relação à análise dos resultados para o estágio declínio, que foram apresentados nas tabelas 47 e 48, verificou-se que a média de utilização dos instrumentos de gestão foi a menor de todos os estágios. Esses resultados indicaram que as organizações, encontradas no estágio declínio, podem ter reduzido bastante a demanda por informações gerenciais e, por consequência, pelo uso dos instrumentos de gestão. Os referidos resultados para o estágio declínio sugerem que as organizações já estão perdendo a sua flexibilidade, tornando-as estagnadas e obsoletas, de forma que, essas evidências corroboram as características do estágio declínio apresentadas pela teoria do ciclo de vida organizacional (ADIZES, 1990; MILLER; FRIESEN, 1984; LESTER; PARNELL; CARRAHER, 2003).

Nesta mesma análise, percebeu-se que as organizações, enquadradas no estágio declínio, podem estar se comportando como se fossem organizações menores do que realmente são, pelo fato de que, a média de uso dos instrumentos de gestão no estágio renovação é praticamente o dobro da média de uso dos instrumentos no estágio declínio, diferença substancial de um estágio para o outro. Os resultados encontrados são compatíveis com os achados de Lester e Parnell (2008), nos quais os autores constataram que as organizações no estágio declínio pareciam se comportar como pequenas empresas.

De acordo com a análise dos dados apresentados na Tabela 49, foi constatado que as médias calculadas para as duas variáveis, referentes às dimensões um e três, variaram de maneira praticamente uniforme, com os valores das médias progredindo do estágio nascimento para o estágio crescimento e deste, para o estágio renovação e depois, reduzindo para o estágio declínio, nessa sequência. Estes resultados, com a variação uniforme e sequencial das médias entre os estágios, indicaram que existem diferenças na configuração de cada estágio do ciclo de vida e, também, nas exigências e nas demandas de informação gerencial, bem como, nos padrões do SGC. Essas evidências corroboram os achados de Miller e Friesen (1984), quando eles afirmaram que as fases do ciclo de vida são diferentes, uns dos outros, de forma abrangente e que cada uma dessas fases é, muitas vezes, original; no mesmo sentido, Moores e Yuen (2001) encontraram diferentes padrões de configurações de estágios de ciclo de vida em fases distintas do desenvolvimento organizacional.

Tabela 49 - Médias dos estágios do ciclo de vida nas dimensões um e três

Variáveis	Estágios					
	Nascimento	Crescimento	Renovação	Declínio	Sem definição	Total
Dimensão um	2,6571	3,5417	4,5500	2,0238	3,4048	2,9624
Dimensão três	2,4487	2,8889	4,0000	2,1429	3,1429	2,7059

Fonte: Elaboração própria, 2010

Por fim, os resultados da estatística descritiva, apresentados nas Tabelas 47 e 48, sugerem que as organizações pesquisadas demandam os instrumentos de gestão, de acordo com as características de cada estágio do ciclo de vida, evidenciando que os estágios ou fases do ciclo de vida organizacional são constituídos com características próprias e que requerem práticas de gestão compatíveis com a exigência de cada um. Estes achados são consistentes com os resultados de pesquisas empíricas que constataram a ocorrência de mudanças nos padrões do SCG com a finalidade de atender às necessidades do desenvolvimento organizacional e que os padrões do SCG contribuem para a caracterização do ciclo de vida das organizações (MILLER; FRIESEN, 1984; MOORES; YUEN, 2001; LESTER; PARNELL; CARRAHER, 2003).

O resultado do teste de Box para a hipótese de igualdade das matrizes de covariâncias apresentado na Tabela 50, com o nível de sig. 0,263, não foi significativo, pois o resultado de sig. foi maior que 0,05. Neste caso, o teste demonstrou que as matrizes de covariâncias são iguais para os grupos e por isso, a hipótese nula de igualdade foi aceita, confirmando a

homogeneidade. Ressalta-se por oportuno que, Field (2009, p. 535) recomenda que se as amostras dos grupos pesquisados forem pequenas e o resultado não foi significativo, com o nível de sig. maior ou igual a 0,005, ($p \geq 0,005$), os efeitos do teste podem ser confiáveis, mas devem ser tratados com cautela, que é o caso do presente trabalho.

Tabela 50 - Teste de Box de igualdade das matrizes de covariâncias^a

Box's M	17,208
F	1,220
df1	12
df2	2507,586
Sig.	,263

a. Delineamento: intercepto + grupo

Fonte: Elaboração própria, 2010

O resultado do teste de Levene para a hipótese de igualdade das variâncias não foi significativo, conforme os resultados, para cada variável dependente, apresentados na Tabela 51, com o nível de sig. 0,196, para a variável dimensão um e o nível de sig. 0,528, para a variável dimensão três, confirmando a suposição de homogeneidade das variâncias.

Tabela 51 - Teste de Levene para igualdade das variâncias e erros^a

	F	gl.1	gl.2	Sig.
Dimensao1	1,577	4	46	,196
Dimensao3	,806	4	46	,528

Testa a hipótese de que as variâncias dos erros da variável dependente são iguais entre os grupos

a. Delineamento: intercepto + grupo

Fonte: Elaboração própria, 2010

Após a realização do teste de Box e do teste de Levene, o próximo passo foi verificar, por meio do teste de hipótese, qual a relação entre o uso dos instrumentos de gestão e os estágios do ciclo de vida organizacional e para isso foram formuladas as hipóteses, nula e alternativa:

a) H_0 : Não há relação entre o ciclo de vida das organizações e os instrumentos de gestão utilizados pelos gestores das empresas baianas;

b) H_1 : Há relação entre o ciclo de vida das organizações e os instrumentos de gestão utilizados pelos gestores das empresas baianas.

Com esse propósito, foi aplicado o procedimento estatístico de Análise de Variância Multivariada (MANOVA). A partir dos resultados encontrados com a realização da MANOVA, foram analisadas as significâncias das razões, por meio das quatro medidas estatísticas: Traço de Pillai, Lambda de Wilks, Traço de Hotelling e Maior Raiz de Roy. Observa-se ainda que, para realização dessa análise, o poder estatístico desejado deve ficar em uma faixa acima do valor 0,80. O referido poder é a probabilidade de um teste estatístico identificar um efeito se ele realmente existir, conforme entendimento de Hair et al. (2009, p. 324). O nível de significância estatística do referido teste foi estabelecido com um alfa de (α) de 5%.

De acordo com os resultados referentes à Análise de Variância Multivariada (MANOVA) apresentados na Tabela 52 e observando os valores informados na coluna grupo, a qual é de interesse e foi sombreada, constatou-se que o poder estatístico de teste ficou acima de 0,80, para as quatro medidas estatísticas: Traço de Pillai com, 0,893; Lambda de Wilks com, 0,921; Traço de Hotelling com, 0,942 e Maior Raiz de Roy com 0,977, demonstrando que o poder estatístico atingido pelo teste foi suficiente.

Tabela 52 - Testes multivariados^d

Efeito		Valor	F	Gl. da Hipótese	Gl. do erro	Sig.	Poder observado ^b
Intercepto	Traço de Pillai	,905	213,633 ^a	2,000	45,000	,000	1,000
	Lambda de Wilks	,095	213,633 ^a	2,000	45,000	,000	1,000
	Traço de Hotelling	9,495	213,633 ^a	2,000	45,000	,000	1,000
	Maior Raiz de Roy	9,495	213,633 ^a	2,000	45,000	,000	1,000
Grupo	Traço de Pillai	,361	2,537	8,000	92,000	,015	,893
	Lambda de Wilks	,644	2,770 ^a	8,000	90,000	,009	,921
	Traço de Hotelling	,545	2,996	8,000	88,000	,005	,942
	Maior Raiz de Roy	,529	6,082 ^c	4,000	46,000	,001	,977

a. Estatística exata

b. Calculado utilizando o alfa = 0,05

c. A estatística é um limite superior sobre o F que gera um limite inferior para o nível de significância

d. Delineamento: intercepto + grupo

Fonte: Elaboração própria, 2010

Continuando a análise dos dados apresentados na Tabela 52, na coluna grupo, sombreada, verificou-se que o resultado da MANOVA foi bastante significativo (sig. < 0,05) para as quatro medidas estatísticas: Traço de Pillai com sig. 0,015; Lambda de Wilks com sig. 0,009; Traço de Hotelling com sig. 0,005 e Maior Raiz de Roy com sig. 0,001. Esses resultados

indicaram que existem diferenças significativas entre os grupos (estágios do ciclo de vida) e as variáveis que representam os instrumentos de gestão. De modo que, rejeita-se a hipótese nula e aceita-se a hipótese alternativa, de desigualdade, evidenciando que há relação entre os estágios do ciclo de vida das organizações (grupos) e os instrumentos de gestão utilizados pelos gestores das empresas baianas.

A realização do procedimento estatístico Análise de Variância Multivariada (MANOVA) no SPSS, também apresenta resultados para o teste estatístico univariado em relação cada variável dependente: dimensão um e dimensão três, conforme o resumo da ANOVA na Tabela 53. De acordo com os resultados do resumo da ANOVA, que foram apresentados na linha grupo da Tabela 53, sombreada, verificou-se que o poder estatístico de teste ficou acima de 0,80, demonstrando que o poder estatístico atingido pelo teste foi suficiente. Nesta mesma análise, constatou-se que o resultado da ANOVA, para as duas variáveis dependentes: dimensão um, com nível de sig. 0,001 e dimensão três, com nível de sig. 0,016, foi bastante significativo, confirmando a existência de diferenças significativas entre os grupos e as variáveis dependentes.

Tabela 53 - Testes dos efeitos entre participantes (resumo da ANOVA)

Fonte	Variável Dependente	Soma dos quadrados Tipo III	gl.	Média dos quadrados	F	Sig.	Poder observado ^b
Modelo corrigido	Dimensao1	24,576 ^a	4	6,144	5,345	,001	,957
	Dimensao3	13,850 ^c	4	3,462	3,424	,016	,815
Intercepto	Dimensao1	378,820	1	378,820	329,580	,000	1,000
	Dimensao3	309,537	1	309,537	306,102	,000	1,000
Grupo	Dimensao1	24,576	4	6,144	5,345	,001	,957
	Dimensao3	13,850	4	3,462	3,424	,016	,815
Erro	Dimensao1	52,872	46	1,149			
	Dimensao3	46,516	46	1,011			
Total	Dimensao1	525,021	51				
	Dimensao3	433,778	51				
Total	Dimensao1	77,449	50				
Corrigido	Dimensao3	60,366	50				

a. R ao quadrado = 0,317 (R ao quadrado ajustado = 0,258)

b. Calculado usando o alfa = 0,05

c. R ao quadrado = 0,229 (R ao quadrado ajustado = 0,162)

Fonte: Elaboração própria, 2010

Com base nos resultados da matriz SSCP apresentados na Tabela 54, em relação a matriz da

linha grupo, sombreada levemente, e a matriz da linha erro, sombreada fortemente, verificou-se que os valores da linha erro, soma dos quadrados para os erros, são bem maiores do que os valores da linha grupo, enquanto que, os valores dos produtos cruzados são iguais. Após essa constatação, pode se concluir que o resultado do teste da MANOVA foi significativo e, também, que o relacionamento entre as variáveis dependentes é mais importante, do que as variáveis dependentes individualmente.

Tabela 54 - Matriz SSCP entre os participantes

			Dimensão1	Dimensão3
Hipótese	Intercepto	Dimensao1	378,820	342,431
		Dimensao3	342,431	309,537
	Grupo	Dimensao1	24,576	18,003
		Dimensao3	18,003	13,850
Erro		Dimensao1	52,872	22,628
		Dimensao3	22,628	46,516

Com base na soma dos quadrados do tipo III

Fonte: Elaboração própria, 2010

A variável dimensão dois, que representa os instrumentos de gestão para mensuração e avaliação, obteve resultado muito significativo no teste de normalidade, com o valor de sig. 0,000, conforme Tabela 43. Esse resultado confirmou que a amostra não preenchia os requisitos de normalidade, de forma que, não foi possível aplicar teste paramétrico.

Diante da impossibilidade de aplicar teste estatístico paramétrico para a variável dimensão dois, a opção foi aplicar o teste não paramétrico de Kruskal-Wallis, que tem como finalidade verificar se K ($K > 2$) amostras independentes são originárias de populações com médias iguais. O referido teste foi aplicado para verificar qual a relação entre o uso dos instrumentos de gestão, representados na variável dimensão dois, e os estágios do ciclo de vida organizacional, para isso, foram formuladas as seguintes hipóteses, nula e alternativa:

- a) H_0 : Não há relação entre o ciclo de vida das organizações e os instrumentos de gestão utilizados pelos gestores das empresas baianas;
- b) H_1 : Há relação entre o ciclo de vida das organizações e os instrumentos de gestão utilizados pelos gestores das empresas baianas.

Após a realização do teste estatístico de Kruskal-Wallis, passou-se a analisar os resultados encontrados e apresentados na Tabela 55. Dessa análise, verificou-se que o resultado da estatística teste, com o nível de sig. 0,433, não foi significativo, indicando que a amostra teve a origem em populações com médias iguais, confirmando que não há diferenças significativas entre os grupos (estágios). De modo que, rejeita-se a hipótese alternativa (H_1) e aceita-se a hipótese nula (H_0) como verdadeira, de igualdade, evidenciando que não há relação entre os estágios do ciclo de vida das organizações (grupos) e os instrumentos de gestão, representados na dimensão dois.

Tabela 55: Estatística teste ^{a,b}

	Dimensao2
Qui-Quadrado	3,802
gl.	4
Sig.	,433

a. Teste Kruskal-Wallis

b. Variável de agrupamento: grupo

Fonte: Elaboração própria, 2010

Após a realização do procedimento estatístico de Kruskal-Wallis, verificou-se que o resultado encontrado não foi significativo, (sig. > 0,05), aceitando a hipótese nula de que não há relação entre o ciclo de vida das organizações e os instrumentos de gestão utilizados pelos gestores das empresas, que foram referenciados pela variável dimensão dois: (a) Custeio por Absorção, (b) Custeio do Ciclo de Vida do Produto, (c) Retorno sobre o Investimento (ROI).

O Quadro 31 apresenta a síntese quantitativa dos resultados dos testes de hipótese, que foram aplicados mediante os testes estatísticos da MANOVA e de Kruskal-Wallis, para as variáveis: dimensão um, dimensão dois e dimensão três.

Teste estatístico\variável	Dimensão 1	Dimensão 2	Dimensão 3
MANOVA (ANOVA)*	Sig. 0,001	-	Sig. 0,016
Kruskal-Wallis	-	Sig. 0,433	-

Quadro 31 - Síntese quantitativa dos resultados dos testes de hipóteses

Fonte: Elaboração própria, 2010

*Os valores das significâncias das variáveis: dimensão um e dimensão dois, foram extraídos da Tabela 53, na qual foi calculada, pelo teste da MANOVA, o resumo da ANOVA de cada variável.

O quadro 32 apresenta a síntese qualitativa dos resultados dos testes de hipótese que foram aplicados para as variáveis: dimensão um, dimensão dois e dimensão três.

Conceito	Dimensão	Resultado do teste de hipótese
H₀ : Não há relação entre o ciclo de vida das organizações e os instrumentos de gestão utilizados pelos gestores das empresas baianas.	Dimensão 1	Hipótese refutada
	Dimensão 2	Hipótese confirmada
	Dimensão 3	Hipótese refutada
H₁ : Há relação entre o ciclo de vida das organizações e os instrumentos de gestão utilizados pelos gestores das empresas baianas.	Dimensão 1	Hipótese confirmada
	Dimensão 2	Hipótese refutada
	Dimensão 3	Hipótese confirmada

Quadro 32 - Síntese qualitativa dos resultados dos testes de hipóteses
Fonte: Elaboração própria, 2010

A realização do procedimento estatístico de Análise de Variância Multivariada (MANOVA), no qual foi encontrando resultados altamente significativos, com a rejeição da hipótese nula e aceitação da hipótese alternativa, permitiu evienciar que existe relação entre os estágios do ciclo de vida das organizações (grupos) e os instrumentos de gestão utilizados pelos gestores das empresas baianas. Os instrumentos de gestão foram referenciados pelas seguintes variáveis:

(i) dimensão um: (a) *Balanced Scorecard* (BSC), (b) Gestão Baseada em Valor (VBM - *Value Based Manangement*), (c) Orçamento e (d) Planejamento Estratégico.

(ii) dimensão três: (a) Custeio Baseado em Atividades (ABC), (b) *Economic Value Added* (EVA) e (c) Gestão Baseada em Atividades (ABM).

Desta forma, as evidências empíricas encontradas nesta pesquisa de que existe relação entre os estágios do ciclo de vida das organizações e os instrumentos de gestão, podem ser corroboradas pelos seguintes trabalhos:

(a) Frezatti et al. (2009) que investigaram o perfil das empresas brasileiras em relação ao processo de planejamento estratégico, do orçamento e do controle orçamentário associado as fases do ciclo de vida organizacional, encontraram as seguintes evidências: (i) que na fase nascimento, as organizações não têm orçamento e apresentam falta de estrutura para a formalização do processo de planejamento; (ii) que na fase crescimento, as organizações não têm controle orçamentário; (iii) que na fase maturidade, as organizações possuem o orçamento e (iiii) que na fase renovação, a tendência das organizações é enfatizar o processo de planejamento. Frezatti et al. (2009) também constataram que a ênfase ao processo de formalização do planejamento depende de cada estágio e que o planejamento estratégico não foi evidenciado em nenhum estágio.

(b) Kallunki e Silvola (2008) encontraram evidências indicando que as características das empresas, que utilizaram avançados sistemas de custos contábeis, apresentaram diferenças entre os estágios. Eles verificaram que as empresas que estavam nos estágios renovação ou maturidade tiveram uma maior dimensão organizacional, baixa rentabilidade e diversificação de produtos ou serviços em escala, em oposição a empresas que estavam na fase crescimento. Os autores também encontraram evidências que o uso do custeio baseado em atividade é mais comum entre as empresas na fase maturidade e renovação, do que entre as empresas que estão na fase crescimento.

(c) Moores e Yuen (2001) verificaram que as formalidades do SCG são diferentes entre os estágios do ciclo de vida organizacional, eles constataram que há um comportamento diferente na aplicação destas formalidades, em que aumenta do estágio nascimento para o crescimento e do estágio maturidade para a renovação. Porém, os autores perceberam que as diminuições das formalidades do SCG são mais significativas, quando as empresas estão em mudanças da fase crescimento para a fase maturidade e do estágio renovação para o estágio declínio.

Moores e Yuen (2001) também constataram que existem diferenças entre o SCG e os estágios do ciclo de vida organizacional, observando que empresas na fase nascimento, devido a estrutura simples, tiveram uma menor confiança nos sistemas formais; no estágio crescimento, com uma estrutura mais complexa, o nível de tarefas administrativas excedeu muito a capacidade dos atuais SCG, forçando as empresas a mudarem os seus sistemas; não estágio

maturidade, as empresas construíram os seus sistemas próprios de acordo com a nova exigência.

5 CONCLUSÃO E SUGESTÃO PARA FUTURAS PESQUISAS

5.1 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo da presente pesquisa foi investigar se existe relação entre os estágios do ciclo de vida organizacional e os instrumentos de gestão utilizados pelas empresas. Após a apuração dos resultados, os dados foram analisados com fundamento na teoria do ciclo de vida organizacional. Os estágios do ciclo de vida organizacional das empresas pesquisadas foram identificados e classificados por meio da escala empírica proposta por (LESTER; PARNELL; CARRAHER, 2003).

O instrumento de coleta de dados aplicado nesta pesquisa foi um questionário composto por cinco escalas, constituídas por cinco constructos e composto por quatro variáveis. As quatro variáveis refletem cada um dos estágios do ciclo de vida, de maneira que ficou caracterizado o modelo de cinco estágios, com a finalidade de identificar os seguintes estágios do ciclo de vida organizacional: (a) estágio um: nascimento; (b) estágio dois: crescimento; (c) estágio três: maturidade; (d) estágio quatro: renovação; e (e) estágio cinco: declínio. Para verificar a utilização dos instrumentos de gestão pelas empresas pesquisadas, foi aplicada uma escala constituída com o constructo para identificar cada instrumento e gestão.

A relação entre os estágios do ciclo de vida organizacional e os instrumentos de gestão utilizados pelos gestores das empresas baianas foi verificada com a aplicação do teste de hipótese.

As técnicas estatísticas, utilizadas nesta pesquisa com a finalidade de testar as hipóteses formuladas neste trabalho, foram distribuídas da seguinte forma: (a) fez-se a análise descritiva dos dados; (b) foi realizada a validação das escalas utilizadas e (c) foram testadas as hipóteses a partir da utilização do tratamento estatístico Análise de Variância Multivariada (MANOVA), conforme Hair et al. (2009) e o teste não paramétrico de Kruskal-Wallis, de acordo com Bruni (2009) e Field (2009). Os testes foram aplicados com a finalidade de analisar a relação entre as variáveis dependentes e o grupo variável independente.

De acordo com a apresentação da análise dos resultados, no item quatro desta dissertação, os estágios do ciclo de vida das organizações foram identificados e classificados com base no modelo de cinco estágios proposto por Lester, Parnell e Carraher (2003). Observa-se que a identificação dos estágios do ciclo de vida organizacional das empresas pesquisadas foi realizada de forma descritiva.

A identificação e classificação dos estágios do ciclo de vida das organizações pesquisadas foram realizadas a partir do cálculo da média de pontos para cada uma das cinco escalas, com a finalidade de identificar o estágio preponderante. Após o calcular a média, foi elaborada uma tabela, na qual havia uma coluna para cada estágio. Nas colunas correspondentes aos estágios (a) nascimento, (b) crescimento, (c) maturidade, (d) renovação e (e) declínio, foram alocados os valores correspondentes as médias obtidas para cada estágio.

Após a elaboração da tabela com as médias das escalas para cada estágio, outra tabela foi elaborada para identificar qual foi o estágio preponderante apresentado pelas organizações. O critério utilizado para identificar o estágio preponderante, foi o da maior média das cinco escalas. De maneira que, o estágio preponderante foi aquele que apresentou a maior média de pontos em relação às médias das cinco escalas. Ao identificar os estágios preponderantes, eles foram agrupados da seguinte forma: o estágio nascimento foi agrupado no grupo um, o estágio crescimento, no grupo dois, o estágio renovação, no grupo três, o estágio declínio, no grupo quatro e os estágios sem definição, no grupo cinco. Nos casos em que a maior média foi igual para duas ou mais escalas, impossibilitando apontar qual era o estágio preponderante, esta pesquisa optou-se por não definir o estágio preponderante e realizou-se o agrupamento destes dados, em outro grupo sem definição e com dados semelhantes.

Após a identificação dos estágios das organizações, verificou-se que houve cinco agrupamentos, que foram distribuídos da seguinte forma: no grupo um, ficaram vinte e seis organizações identificadas no estágio nascimento; no grupo dois, ficaram seis organizações identificadas no estágio crescimento; no grupo três, ficaram cinco organizações no estágio renovação; no grupo quatro, ficaram sete organizações no estágio declínio e no grupo cinco, ficaram sete organizações sem definição de estágio. Nota-se que, de acordo com os critérios utilizados, não foram identificadas organizações no estágio maturidade.

Os instrumentos de gestão investigados nesta pesquisa, também foram analisados sob a perspectiva de segregação em grupos, para a qual foi adaptada a visão apresentada por Soutes (2006) e por Borinelli (2006). Os instrumentos de gestão foram segregados em quatro grupos, de acordo com a característica de cada um, da seguinte forma: (a) métodos, abordagens e sistemas de custeio, (b) métodos e modelos de mensuração e avaliação, e medidas de desempenho, (c) filosofias e modelos de gestão, (d) modelos de gestão estratégica.

Na aplicação do tratamento estatístico; por meio da análise fatorial, a fim de identificar as dimensões existentes no bloco de afirmações, que foram propostas para a mensuração do nível de utilização dos instrumentos de gestão pelas empresas; foi verificada a existência de quatro dimensões. Em função da concentração dos pontos da escala nos três primeiros agrupamentos, optou-se por retirar da análise estatística a afirmação do quarto agrupamento, o componente B34, e utilizar as variáveis referentes aos três primeiros agrupamentos, os quais foram denominados: Agrupamento um - Instrumentos e modelos de gestão estratégica, o Agrupamento dois - Instrumentos de mensuração e avaliação e agrupamento três - Instrumentos de gestão inovadores:

a) No primeiro agrupamento ou componente, foram incluídas as afirmações sobre a utilização dos instrumentos de gestão, B26 - Planejamento Estratégico, B27-Orçamento, B29 - *Balanced Scorecard* (BSC) e B30 - Gestão Baseada em Valor (VBM - *Value Based Manangement*).

b) No segundo agrupamento ou componente, foram incluídas as afirmações sobre a utilização dos instrumentos de gestão, B21 - Custeio por absorção, B24 - Custeio do Ciclo de Vida do Produto e B25 - Retorno sobre o Investimento (ROI).

c) No terceiro agrupamento ou componente, foram incluídas as afirmações sobre a utilização dos instrumentos de gestão, B28 - Gestão Baseada em Atividades (ABM), B31 - Custeio Baseado em Atividades (ABC) e B32 - *Economic Value Added* (EVA).

Os três agrupamentos, configurados pela análise fatorial, foram transformados em três variáveis denominadas Dimensão um, Dimensão dois e Dimensão três. A transformação foi realizada por meio do software estatístico SPSS.

Para testar as hipóteses com a finalidade de verificar a existência, ou não, de relação entre os instrumentos de gestão e os estágios de ciclo de vida organizacional, foi realizado o tratamento estatístico Análise de Variância Multivariada (MANOVA). Na aplicação do teste, a variável independente foi caracterizada pelos agrupamentos referentes aos estágios de ciclo de vida organizacional e as variáveis dependentes foram caracterizadas pelas três dimensões identificadas na análise fatorial e denominadas: a) dimensão um: instrumentos e modelos de gestão estratégica b) dimensão dois: instrumentos de mensuração e avaliação e c) dimensão três: instrumentos de gestão inovadores. O cálculo dessa estatística foi realizado no software SPSS, com um nível de significância de 5%.

Após a realização dos testes de normalidade e de homogeneidade, foi constatado que duas variáveis dependentes atenderam aos requisitos para aplicação do tratamento estatístico. De maneira que, logo em seguida, foi aplicada a Análise de Variância Multivariada (MANOVA), com a finalidade de testar a hipótese para verificar qual a relação entre os estágios do ciclo de vida organizacional e os instrumentos de gestão.

De acordo com os resultados da estatística descritiva que foram gerados pela aplicação da MANOVA, constatou-se que as médias calculadas, em relação às variáveis dimensão um e dimensão três, apresentaram variações progressivas e sequenciais para os estágios do ciclo de vida organizacional identificados. De maneira que, a média do estágio nascimento é menor do que a média do estágio crescimento; a média do estágio crescimento é menor do que a média do estágio renovação e, no entanto, a média do estágio renovação é maior do que a média do estágio declínio.

Analisando o resultado da MANOVA, verificou-se que o resultado foi bastante significativo, (sig. < 0,05), para as quatro medidas estatísticas: Traço de Pillai com nível de sig. 0,015; Lambda de Wilks com nível de sig. 0,009; Traço de Hotelling com nível de sig. 0,005 e Maior Raiz de Roy com nível de sig. 0,001. Esses resultados indicaram que existem diferenças significativas entre os grupos (estágios do ciclo de vida) e as variáveis que representam os instrumentos de gestão. De modo que, rejeita-se a hipótese nula e aceita-se a hipótese alternativa, de desigualdade, evidenciando que há relação entre os estágios do ciclo de vida das organizações (grupos) e os instrumentos de gestão utilizados pelos gestores das empresas baianas. Os instrumentos de gestão foram referenciados pelas variáveis: (a) dimensão um:

Planejamento Estratégico, Orçamento, *Balanced Scorecard* (BSC) e Gestão Baseada em Valor (VBM - *Value Based Management*); e (b) dimensão três: Gestão Baseada em Atividades (ABM), Custeio Baseado em Atividades (ABC) e *Economic Value Added* (EVA).

Diante da impossibilidade de aplicar o teste estatístico paramétrico para a variável dimensão dois, neste caso, a opção foi aplicar o teste não paramétrico de Kruskal-Wallis, com a finalidade de testar as hipóteses. Então, após a realização do teste estatístico de Kruskal-Wallis, passou-se a analisar os resultados encontrados e foi verificado que o resultado da estatística teste, com nível de sig. 0,433, não foi significativo, indicando que a amostra teve origem em populações com médias iguais, evidenciando que não há diferenças entre os grupos (estágios). De modo que, rejeita-se a hipótese alternativa (H_1) e, aceita-se a hipótese nula (H_0) como verdadeira, de igualdade, evidenciando que não há relação entre os estágios do ciclo de vida das organizações (grupos) e os instrumentos de gestão, representados na dimensão dois: Custeio por Absorção, Custeio do Ciclo de Vida do Produto e Retorno sobre o Investimento (ROI).

A realização do procedimento estatístico de Análise de Variância Multivariada (MANOVA), no qual foi encontrando resultados altamente significativos, com a rejeição da hipótese nula e aceitação da hipótese alternativa, permitiu evidenciar que existe relação entre os estágios do ciclo de vida das organizações e os instrumentos de gestão utilizados pelos gestores das empresas baianas.

Assim, as evidências empíricas encontradas neste trabalho de que existe relação entre os estágios do ciclo de vida das organizações e os instrumentos de gestão, podem ser corroboradas pelos seguintes trabalhos:

(a) Frezatti et al. (2009) que investigaram o perfil das empresas brasileiras em relação ao processo de planejamento estratégico, do orçamento e do controle orçamentário associado as fases do ciclo de vida organizacional.

(b) Kallunki e Silvola (2008) que encontraram evidências indicando que as características das empresas, que utilizaram avançados sistemas de custos contábeis, apresentaram diferenças entre os estágios. Os autores também encontraram evidências de que o uso do custeio baseado

em atividade é mais comum entre as empresas na fase maturidade e renovação do que entre as empresas que estão na fase crescimento.

(c) Moores e Yuen (2001) verificaram que as formalidades do SCG são diferentes entre os estágios do ciclo de vida organizacional, eles constataram que há um comportamento diferente na aplicação destas formalidades, em que aumenta do estágio nascimento para o crescimento e do estágio maturidade para a renovação. Moores e Yuen (2001) também constataram que existem diferenças entre o SCG e os estágios do ciclo de vida organizacional.

Ao final, depois da identificação dos estágios do ciclo de vida organizacional das empresas pesquisadas que foi realizada de forma descritiva e com uma abordagem *cross-sectional*, concluiu-se que, mesmo com essas limitações, foi possível verificar, conforme a presente pesquisa, que há fortes evidências de que as organizações se desenvolvem por meio de etapas ou fases distintas, as quais a literatura denomina de estágio de ciclo de vida organizacional, como verificado na distribuição das Tabelas 47 e 48. Estes achados são compatíveis com as evidências encontradas por (GREINER, 1972; MILLER; FRIESEN, 1984; LESTER; PARNEL; CARRAHER, 2003).

5.2 SUGESTÕES E RECOMENDAÇÕES

As pesquisas acadêmicas, que abordam o ciclo de vida organizacional, necessitam de modelo que seja possível caracterizar e identificar os estágios, neste contexto e diante da grande variedade de modelos disponíveis, normativos ou empíricos, esta pesquisa utilizou o modelo que foi desenvolvido por Lester, Parnell e Carraher (2003). Por conseguinte, sugere-se que as futuras pesquisas façam uso desse modelo, com a finalidade de validar a escala e aprimorá-lo, bem como, utilizar o modelo juntamente com outros, no sentido de comparar os resultados e verificar qual o modelo explica melhor as mudanças ocorridas nas organizações, identificando os pontos fortes e pontos fracos de cada um.

Sugere-se ainda que, nas futuras pesquisas sejam aplicadas tanto a abordagem com perspectiva *cross-sectional*, como longitudinal, no sentido de verificar a complexidade de

caracterização e identificação das fases do ciclo de vida organizacional. Observa ainda que, os estágios do ciclo de vida da organização possam ser classificados na percepção de mais de um gestor, como por exemplo, uma equipe de gestores. Além da identificação e classificação das fases organizacionais, os pesquisadores podem fazer associações entre os estágios do ciclo de vida organizacional e outros instrumentos de gestão e, também, façam combinações com outros elementos gerenciais, como: o ambiente, as estratégias, o SCG, os modelos de gestão e a cultura organizacional.

5.3 LIMITAÇÕES

A primeira limitação se refere ao tipo de amostra da pesquisa, a proposta do trabalho era pesquisar as empresas baianas e para isso necessitaria de uma amostra representativa de todos os setores econômicos, no entanto, houve uma concentração nas empresas do setor da construção civil, de modo que, o cuidado quanto a generalizações e inferências tem que ser maior.

A segunda limitação é relativa a identificação do ciclo de vida organizacional das empresas que foi realizada por técnica estatística descritiva, pelo fato de não ter passado nos testes estatísticos multivariados, provavelmente, por causa do tamanho da amostra, assim, não foi possível aplicar a análise de cluster, tratamento estatístico recomendado.

A terceira limitação foi a quantidade de elementos da amostra, no presente caso, 51 ocorrências, quantidade considerada mínima para aplicar testes estatísticos multivariados, de forma que, recomenda para futuras pesquisas, a obtenção de uma amostra maior (BRUNI, 2009; FIELD, 2009; HAIR et al., 2009).

Outra limitação da presente pesquisa se refere à coleta de dados para identificar os instrumentos de gestão utilizados pelos gestores das empresas pesquisadas. De forma que, para realizar tal coleta de dados, foi elaborada uma escala composta por constructos que caracterizavam os referidos instrumentos de gestão. Neste caso, os respondentes, a partir do conhecimento dessas características, respondiam se aquele instrumento de gestão era utilizado

ou não pela empresa. Assim, o resultado da pesquisa, em relação ao uso ou não dos instrumentos de gestão pelos gestores, ficou limitado ao entendimento dos enunciados dos constructos pelos respondentes.

REFERÊNCIAS

ABDEL-KADERA, M.; LUTHERB, R. The impact of firm characteristics on management accounting practices: A UK-based empirical analysis. **The British Accounting Review**, n. 40, p. 2–27, 2008.

ALBUQUERQUE, Andrei Aparecido de; VALE, Maurício Ribeiro do. Utilidade do EVA[®] para predição de lucros futuros nas empresas brasileiras de capital aberto. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 16., 2009, Fortaleza. **Anais eletrônicos...** São Leopoldo, RS: ABC, 2009. Disponível em: <www.abcustos.org.br>. Acesso em: 04 out. 2010.

ALBUQUERQUE, Kátia Silene Lopes de Souza. **Auditoria e sociedade: análise das diferenças de expectativas dos usuários da contabilidade em relação ao papel do auditor.** 2009. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) – Programa de Pós-Graduação em Contabilidade - Universidade Federal da Bahia (UFBA), Salvador, 2009.

ADIZES, Ichak. Organizational passages: diagnosing and treating life cycle problems in organizations. **Organizational Dynamics**, v. 8, n. 1, p. 3-25, 1979.

ADIZES, Ichak. **Os ciclos de vida das organizações: como e por que as empresas crescem e morrem e o que fazer a respeito.** 2. ed. São Paulo: Pioneira, 1990.

AHRENS, T.; CHAPMAN, C. S. Management accounting as practice. **Accounting, Organizations and Society**, n. 32, p. 1–27, 2007.

ALBRECHT W. S.; SACK R. J. Accounting Education – Charting the course through a perilous Future. **Accounting Education Series**, v.16, 2000.

ANDERSON, S. W.; DEKKER, H. C. Strategic cost management in supply chains, Part 1: structural cost management. **Accounting Horizons**, v. 23, n. 2. American Accounting Association. 2009, p. 201-220.

ANTHONY, R. N.; GOVINDARAJAN, V. **Sistemas de Controle Gerencial.** São Paulo: Atlas, 2006.

ASSAF NETO, Alexandre. ARAUJO, Adriana Maria Procópio de. A contabilidade e a gestão baseada em valor. In: CONGRESO DEL INSTITUTO INTERNACIONAL DE

CUSTOS. 7. , 2001, Leon (Espanha). **Anais eletrônicos...** Leon, 2001. Disponível em: <www.institutoassaf.com.br/contabilidade_gestao_baseada_em_valor.pdf>. Acesso em: 25 out. 2010.

ASSAF NETO, Alexandre. ARAÚJO, Adriana Maria Procópio de. FREGONESI, Mariana Simões Ferraz do Amaral. Gestão baseada em valor aplicada ao terceiro setor. **Revista de Contabilidade e Finanças**, São Paulo, Edição Comemorativa. p. 105 – 11, set. 2006.

ASSAF NETO, A.; LIMA F. G.; ARAÚJO, A. M. P. de. **A realidade da concentração do capital no Brasil: um estudo comparativo com duas outras economias emergentes.** 2007. Disponível em: <http://www.institutoassaf.com.br/downloads/artigo_concentracao_do_capital_no_brasil.pdf>. Acesso em: 25 out. 2010.

ASSEN, Marcel Van; BERG, Gerben Van Den; PIETERSMA, Paul. **Modelos de gestão: os 60 modelos que todo gestor deve conhecer.** 2. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2010.

ATKINSON, A. et al. **Contabilidade gerencial.** São Paulo: Atlas, 2008.

AXA, C.; BJØRNENAKB, T. Bundling and diffusion of management accounting innovations - the case of the balanced scorecard in Sweden. **Management Accounting Research**, n. 16, p. 1 – 20, 2005,

BAXTER, J.; CHUA, W. F. Alternative management accounting research - whence and whither. **Accounting, Organizations and Society**, n. 28, p. 97–126, 2003.

BEUREN, Ilse Maria. **Gerenciamento da informação: um recurso estratégico no processo de gestão empresarial.** São Paulo: Atlas, 2000.

BORINELLI, Márcio Luiz et al. Relevance lost: uma releitura. In: CONGRESSO INTERNACIONAL DE CUSTOS, 9., 2005, Florianópolis. **Anais eletrônicos....** Florianópolis, 2005. Disponível em: <www.abcustos.org.br>. Acesso em: 05 set. 2010.

BORINELLI, Márcio Luiz. **A identificação do ciclo de vida das pequenas empresas através das demonstrações contábeis.** 1998. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) - Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção - PPGEP/UFSC, Florianópolis, 1998.

_____. **Estrutura conceitual básica de controladoria:** sistematização à luz da teoria e da práxis. 2006. Tese (Doutorado em Contabilidade) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2006.

BRIMSON, James A. **Contabilidade por atividades:** uma abordagem de custeio baseado em atividade. São Paulo: Atlas, 1996.

BRUNI, Adriano Leal. **SPSS aplicado à pesquisa acadêmica.** São Paulo: Atlas, 2009.

BURNS, J.; SCAPENS, R. W. Conceptualizing management accounting change: an institutional framework. **Management Accounting Research**, n. 11, p. 3-25, 2000.

BURNS, John; VAIVIO, Juhani. Management accounting change. **Management Accounting Research**, n.12, p.389-402, 2001.

CABELLO, Otávio Gomes et al. Análise da importância do modelo de gestão baseada em valor para as empresas inseridas nos níveis diferenciados de governança corporativa e novo mercado da Bovespa. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 15., 2008, Curitiba. **Anais eletrônicos....** Curitiba, 2008. Disponível em: <www.abcustos.org.br>. Acesso em: 04 out. 2010.

CAMPOS, Taiane Las Casas. Estrutura da propriedade e desempenho econômico: uma avaliação empírica para as empresas de capital aberto no Brasil. **Revista de Administração**, São Paulo, v.41, n.4, p.369-380, out./nov./dez. 2006.

CERVO, Amado Luiz; BERVIAN, Pedro Alcino. **Metodologia científica.** 4. ed. São Paulo: MAKRON Books, 1996.

CHENHALL, Robert H. Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future. **Accounting, Organizations and Society**, n.28, p. 127–168, 2003.

CORREIA, Rorildo Barbosa et al. Análise dos modelos de ciclo de vida organizacional aplicados em pesquisas empíricas. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 17., 2010, Belo Horizonte. **Anais eletrônicos...** São Leopoldo, RS: ABC, 2010. 1 CD ROM.

COSTA, A. P. P. da. **Contabilidade gerencial:** um estudo sobre a contribuição do balanced scorecard. 2001. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) – Faculdade de Economia e Administração, Universidade São Paulo, São Paulo, 2001.

DAVILA, Tony. An exploratory study on the emergence of management control systems: formamlizing human resourses in small growing firms. **Accounting Organization Society**, n.30, 2005.

DAVILA, A.; Foster, G. Management accounting systems adoption decisions: evidence and performance implications from early-stage/startup companies. **The Accounting Review**, v. 80, n. 4, p. 1039-1068, 2005.

_____; _____. Management control systems early-stage startup companies. **The Accounting Review**, v. 82, n. 4, 2007.

DIAS FILHO, J. M.; MACHADO, L. H. B. **Teoria avançada da contabilidade: abordagens da pesquisa em contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2004.

ESTRADA, Rolando Juan Soliz; ALMEIDA, Martinho Isnard Ribeiro de. A Eficiência e a Eficácia da Gestão Estratégica: Do Planejamento Estratégico à Mudança Organizacional. **Revista de Ciências da Administração**, v. 9, n. 19, p. 147-178, set./dez. 2007.

FIELD, Andy. **Descobrimo a estatística usando o SPSS**. 2.ed. Porto Alegre: Artemed, 2009.

FISCHMANN, A. A.; ALMEIDA, M. I. R. **Planejamento estratégico na prática**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1991.

FREZATTI, F. Management accounting profile of firms located in Brazil: a field study. **Revista de Administração Contemporânea**, Curitiba, v. 9, 2.ed. especial, 2005.

_____. O paradigma econômico na contabilidade gerencial: um estudo empírico sobre a associação entre taxas de retorno sobre o patrimônio líquido e diferentes perfis da contabilidade gerencial. **Revista de Administração da Universidade de São Paulo**, São Paulo, v. 19, n.1, p. 5-17, jan./fev./mar. 2006.

_____; REZENDE, A. J.; AGUIAR, A. B. Contabilidade gerencial: uma pesquisa internacional a partir da visão de pesquisadores de 24 países. In: WORKSHOP SOBRE INTERNACIONALIZAÇÃO DE EMPRESAS: DESAFIOS E OPORTUNIDADES PARA PAÍSES EMERGENTES, 2006, São Paulo. **Anais eletrônicos...** São Paulo, 2006. Disponível em: <<http://www.pro.poli.usp.br/ginebra/referencias/conferencias/workshop-usp/12.pdf>>. Acesso em: 15 ago. 2010.

_____ ; AGUIAR, A. B., GUERREIRO, R. Diferenciações entre a contabilidade financeira e a contabilidade gerencial: uma pesquisa empírica a partir de pesquisadores de vários países. **Revista de Contabilidade & Finanças – USP**, São Paulo, n. 44, p. 9-22, maio/ago.2007.

_____. **Orçamento empresarial: planejamento e controle gerencial**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

_____ ; RELVAS, Tânia Regina Sordi; JUNQUEIRA, Emanuel R; NASCIMENTO, Artur Roberto. Análise do perfil de planejamento associado ao ciclo de vida organizacional nas empresas brasileiras. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 9., 2009, São Paulo. **Anais eletrônicos...** São Paulo: USP, 2009. Disponível em: <<http://www.congressousp.fipecafi.org/artigos92009/158.pdf>>. Acesso em: 10 abr. 2010.

FROW, N.; MARGINSON, D.; OGDEN, S. Encouraging strategic behaviour while maintaining management control: multi-functional project teams, budgets, and the negotiation of shared accountabilities in contemporary enterprises. **Management Accounting Research**, n.16, p. 269–292, 2005.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

GOMES, Josir Simeone; SALAS, Joan M. Amat. **Controle de gestão: uma abordagem contextual e organizacional**. São Paulo: Atlas, 2001.

GOMES, Sônia Maria da Silva. **Um sistema de contabilidade por atividades para a gestão de empresas de serviços em desenvolvimento de softwares**. 2004. Tese (Doutorado em Engenharia da Produção) - Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2004.

GRANLUND, M.; TAIPALEENMAKI, J. Management control and controllership in new economy firms- a life cycle perspective. **Accounting, Organizations and Society**, v.16, p. 21-57, 2005.

GREINER, L. E. Evolution and revolution as organizations grow. **Harvard Business Review**, july-aug. 1972.

_____. Evolution and revolution as organizations grow. **Harvard Business Review**, may-june, 1998.

GUILDING, C.; CRAVENSF. K. S.; TAYLESG, M. An international comparison of strategic management accounting practices. **Management Accounting Research**, n.11, p.113-135, 2000.

FEDERAÇÃO DAS INDÚSTRIAS DO ESTADO DA BAHIA – FIEB. **Guia industrial do Estado da Bahia**. Recife: EBGE, 2009.

HAIR, Joseph F. J. et al. **Análise multivariada de dados**. [Multivariate data analysis]. 6. ed. Porto Alegre: Bookman, 2009.

HENDRIKSEN, Eldon S.; VAN BREDA, Michael F. **Teoria da contabilidade**. 1. ed. 6. reimpr. São Paulo: Atlas, 2007.

HORNGREN, Charles T.; FOSTER, George; DATAR, Srikant M. **Contabilidade de custos**. Rio de Janeiro: LTC, 2000.

HYVÖNEN, J. Adoption and benefits of management accounting systems: evidence from Finland and Australia. **Advances in International Accounting**, v. 18, p. 97-120, 2005.

INANGA, E. L.; SCHNEIDER W. B. The failure of accounting research to improve accounting practice: a problem of theory and lack of communication. **Critical Perspectives on Accounting**, v.16, n. 3, p. 227–248, 2005.

INDJEKIAN. R. J.; MATEJKA. M. Organizational slack in decentralized firms: the role of business unit controllers. **The Accounting Review**, v. 81, n. 4, p. 849-872, 2006.

ITTNER, C. D.; LARCKER, D. F. Assessing empirical research in managerial accounting: a value-based management perspective. **Journal of Accounting and Economics**, v. 32, p. 349-410, 2001.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da contabilidade**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

_____. **Contabilidade gerencial**. 6.ed. São Paulo: Atlas, 2007.

_____; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens. **Manual de contabilidade das sociedades por ações**: aplicável também as demais sociedades. 7.ed. São Paulo: Atlas, 2007.

JUNQUEIRA, Emanuel R. et al. Ciclo de vida das organizações: análise epistemológica e uma proposta de 5 estágios. In: ENCONTRO DA ANPAD, 32., Rio de Janeiro. 2008. **Anais eletrônicos....**Curitiba: ANPAD, 2008. Disponível em:< www.anpad.org.br>. Acesso em: 05 jun. 2010.

KALLUNKI, Juha-Pekka; SILVOLA, Hanna. The effect of organizational life cycle stage on the use of activity-based costing. **Management Accounting Research**, n.19, p.62-79, 2008.

KAPLAN, R. S. Management accounting (1984-1994): development of new practice and theory. **Management Accounting Research**, n. 5, p. 247-260, 1994.

KAZANJIAN, R.K.; DRAZIN, R. A stage-contingent model of design and growth for technology-based new ventures. **Journal of Business Venturing**, n. 5, p. 137-150, 1990.

KHANDWALLA, P. N. The effect of different types of competition on the use of management controls. **Journal of Accounting Research**, v.10, p.275-285, 1972.

LANGFIELD-SMIT, Kim. Management control systems and strategy: a critical review. **Accounting, Organizations and Society**, v. 22, n. 2, p. 207-232, 1997.

LAMMINMAKI, D.; DRURY, C. A comparison of New Zealand and British product-costing practices. **The International Journal of Accounting**, n. 36, p. 329–347, 2001.

LAKATOS, Eva. Maria; MARCONI, M. A. **Fundamentos da metodologia científica**. 6.ed. São Paulo: Atlas, 2007.

_____; MARCONI, M. A. **Metodologia científica**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1991.

_____; Maria; MARCONI, M. A. **Técnicas de pesquisa: planejamento e execução de pesquisas, amostragens e técnicas de pesquisa, elaboração, análise e interpretação de dados**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

LAVILLE, C; DIONNE, J. **A construção do saber: manual de metodologia da pesquisa em ciências humanas**. Porto Alegre: Artmed; Belo Horizonte: UFMG, 1999.

LESTER, L.D.; PARNELL,J.A.; CARRAHER,S. Organizational life cycle: a five-stage empirical scale. **The International Journal of Organizational Analysis**, v. 11, n. 4, p. 339-354, 2003.

_____ ; PARNELL, John. A firm size and environmental scanning pursuits across organizational life cycle stages. **Journal of Small Business and Enterprise Development**, v. 15, n. 3, p. 540-554, 2008.

_____ ; PARNELL, John; CRANDALL, William “Rick”; MENEFEER, Michael L. Organizational life cycle and performance among SMEs: generic strategies for high and low performers, **International Journal of Commerce and Management**, v. 18, n. 4, p. 313-330. 2008.

LOPO, A. et al. **Custo de oportunidade, custo de capital, juros sobre o capital próprio, EVA® e MVA®**. In: MARTINS, E. (Org.). Avaliação de empresas: da mensuração contábil à econômica. São Paulo: Atlas, 2001.

LUCAS; M.; RAFFERTY, J. Cost analysis for pricing: exploring the gap between theory and practice. **The British Accounting Review**, n. 40, p. 148–160, 2008.

LUFT, J.; SHIELDS, M. D. Mapping management accounting: graphics and guidelines for theory-consistent empirical research. **Accounting, Organizations and Society**, n. 28, p. 169–249. 2003.

LIBBY, T.; SALTERIO, S. E.; Webb, A. The balanced scorecard: the effects of assurance and process accountability on managerial judgment. **The Accounting Review**, v. 79, n. 4, p. 1075-1094, 2004.

MACHADO, Luiz Henrique Baptista; BORINELLI, Márcio Luiz. Uma análise crítica dos instrumentos propostos por Robert S. Kaplan para a contabilidade gerencial. In: CONGRESSO INTERNACIONAL DE CUSTOS, 9., Florianópolis, 2005. **Anais eletrônicos...** Florianópolis, 2005. Disponível em: < www.abcustos.org.br>. Acesso em: 05 jun. 2010.

MALMI, T. Activity-based costing diffusion across organizations: an exploratory empirical analysis of Finnish firms. **Accounting, Organizations and Society**, n. 24, p. 649-672, 1999.

_____. Balanced scorecards in Finnish companies: A research note. **Management Accounting Research**, n. 12, p. 207–220, 2001.

_____ ; IKÄHEIMO, S. Value Based Management practices: some evidence from the field. **Management Accounting Research**, n. 14, p. 235-254, 2003.

_____ ; Granlund, M. In search of management accounting theory. **Social Science Research Network**, June. 2005.

MARTINS, E. (org). **Avaliação de empresas: da mensuração contábil à econômica**. São Paulo: Atlas, 2001.

_____. **Contabilidade de custos**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

MARTINS, G. de A. **Estatística geral e aplicada**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

MATALLO Jr., H. **Construindo o saber – metodologia científica: fundamentos e técnicas**. In. CARVALHO, Maria Cecília M. de (Org.). 4.ed. Campinas: Papyrus, 1994.

MAUAD, Luiz Guilherme Azevedo et al. A utilização de ferramentas da qualidade como apoio na gestão baseada em atividades (ABM). In: CONGRESSO INTERNACIONAL DE CUSTOS, 9., 2005, Florianópolis. **Anais eletrônicos...**, Florianópolis, 2005. Disponível em: <www.abcustos.org.br>. Acesso em: 05 jun. 2010.

MENDES, Rodrigo Hubner; BINDER, Marcelo Pereira; PRADO JÚNIOR, Sérgio Túlio. Planejamento estratégico: muito criticado e muito usado. por quais razões? In: ENCONTRO DA ANPAD, 30., 2005, Salvador. **Anais eletrônicos...** Curitiba: ANPAD, 2005. Disponível em: <www.anpad.org.br>. Acesso em: 04 jun. 2010.

MILLER, D. Configurations of strategy and structure: towards a synthesis. **Strategic Management Journal**, v. 7, n. 3, p. 233-249, may/june.1986.

_____. The genesis of configurations. **Academy of Management**, v. 12, n. 4, p. 686-701, oct. 1987.

_____. Configurations revisited. **Strategic Management Journal**, v. 17, n. 1, p. 505-512, jul.1996.

_____ ; FRIESEN, P. H. Archetypes of organizational transition. **Administrative Science Quarterly**, v. 25, p. 268-299, june. 1980a.

_____ ; _____. Momentum and revolution in organizational adaptation. **Academy of Management Journal**, v. 23, p. 591-614, dec. 1980b.

_____ ; _____. A longitudinal study of the corporate life cycle. **Management Science**, v. 30, n.10, p. 1161-1183, 1984.

MINAYO, Maria Cecília de Souza. **O desafio do conhecimento: pesquisa qualitativa em saúde**. 4. ed. São Paulo : Hucitec ; Rio de Janeiro: Abrasco, 1996.

MINTZBERG, H. Power and organization life cycles. **Academy of Management Review**, v. 9, n. 2, p. 207-224, 1984.

_____. **Criando organizações eficazes: estruturas em cinco configurações**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MODELL, S. Integration of qualitative and quantitative methods in management accounting research: a critical realist approach. **Social Science Research Network**, june. 2007.

MOORES, K.; YUEN, S. Management accounting systems and organizational configuration: a life-cycle perspective. **Accounting, Organizations and Society**, v. 26, p. 351-389, 2001.

MOSCOVE, Stephen A.; MARK, G. S.; NANCY A. B. **Sistemas de informações contábeis**. São Paulo: Atlas, 2002.

NAKAGAWA, Masayuki. **ABC: custeio baseado em atividades**. São Paulo: Atlas, 1994.

NARANJO-GIL, D.; HARTMANN, F. Management accounting systems, top management team heterogeneity and strategic change. **Accounting, Organizations and Society**, n. 32, p. 735–756, 2007.

NASCIMENTO, Artur Roberto do; RIBEIRO, Daniel Cerqueira; JUNQUEIRA, Emanuel R. Estado da Arte da Abordagem Comportamental da Contabilidade Gerencial: Análise das Pesquisas Internacionais. In: CONGRESSO DA USP CONTABILIDADE E CONTROLADORIA, 8., São Paulo. **Anais eletrônicos...** São Paulo: USP, 2008. Disponível em: <<http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos82008/657.pdf>>. Acesso em: 20 mar. 2010.

NECYK, George Anthony. **O Desenvolvimento da contabilidade gerencial nas empresas: uma perspectiva de ciclo de vida**. 2008. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) – Universidade de São Paulo (USP), São Paulo, 2008.

OLIVEIRA, Djalma de Pinho Rebouças. **Planejamento estratégico: conceitos, metodologia e práticas**. 23. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

OLIVEIRA, Luís Martins et al. **Manual de contabilidade tributária**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

OYADOMARI, José Carlos et al. Fatores que influenciam a adoção de artefatos de controle gerencial nas empresas brasileiras. Um estudo exploratório sob a ótica da teoria institucional. **RCO – Revista de Contabilidade e Organizações**, Ribeirão Preto, SP, v. 2, n. 2, p. 55 – 70, jan./abr. 2008.

PARISI, Cláudio; NOBRE, Waldir de Jesus. **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica – eventos, gestão e modelos e decisão**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

PIERCE, B.; O’DEA, T. Management accounting information and the needs of managers Perceptions of managers and accountants compared. The **British Accounting Review**, n. 35, p. 257–290, 2003.

PORTER, Michael E. What is strategy? **Harvard Business Review**, p. 61-78. nov./dez. 1996.

QUINN, R. E.; CAMERON K. Organizational life cycles and shifting criteria of effectiveness: some preliminary evidence. **Management Science**, v. 29, n. 1, jan. 1983.

_____; ROHRBAUGH, J. A. Spatial model of effectiveness criteria: towards a competing values approach to organizational analysis. **Management Science**, v. 29, n. 3, 1983.

RICHARDSON, R. J. **Pesquisa social – métodos e técnicas**. 3. ed. São Paulo: Atlas 1999.

ROCHA, Joseilton Silveira da. **Matriz de direcionadores de valor para gestão de valor**. 2003. Tese (Doutorado em Engenharia da Produção) - Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2003.

SANDELIN, M. Operation of management control practices as a package - A case study on control system variety in a growth firm context. **Management Accounting Research**, n. 19, p. 324–343, 2008.

SCAPENS, R. W. Never mind the gap towards an institutional perspective on management accounting practice. **Management Accounting Research**, n. 5, p. 301-321, 1994.

_____. Understanding management accounting practices: a personal journey. **The British Accounting Review**, n. 38, p. 1-30, 2006.

SCOTT, M.; BRUCE, R. Five stages of growth in small business, **Long Range Planning**, n. 20, 3, p. 45-52, 1987.

SERPA, Daniela Abrantes Ferreira. **Eeitos da responsabilidade social corporativa na percepção do consumidor sobre preço e valor: um estudo experimental**. 2006. 191 f. Tese (Doutorado em Administração) – Instituto COPPEAD de Administração, Rio de Janeiro: UFRJ, 2006.

SEVERINO, Antônio J. **Metodologia do trabalho científico**. 22. ed. São Paulo: Cortez, 2002.

_____. Educação e universidade: conhecimento e construção da cidadania. **Revista Interface - Comunic, Saúde, Educação**, v. 6, n. 10, p.117-24, fev. 2002.

SHIELDS, M. D. Management accounting practices in Europe: a perspective from the States. **Management Accounting Research**, n. 9, p. 501-513, 1998.

SILVEIRA, Alexandre Di Miceli da. **Governança corporativa e estrutura de propriedade: determinantes e relação com o desempenho das empresas no Brasil**. 2004. Tese (Doutorado em Administração) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2004.

SILVOLA, H. Design of MACS in growth and revival stages of the organizational life-cycle. **Qualitative Research in Accounting & Management**, v. 5, n, 1, p. 27-47, 2008.

SOUTES, Dione Olesczuk. **Uma investigação do uso de artefatos da contabilidade gerencial por empresas brasileiras**. 2006. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2006.

_____; DE ZEN; M. J. de C. M. Estágios evolutivos da contabilidade gerencial em empresas brasileiras. In: CONGRESSO USP DE CONTABILIDADE, 5., 2005, São Paulo. **Anais eletrônicos....** São Paulo: USP, 2005. Disponível em: <<http://www.congressousp.fipecafi.org/artigos52005/351.pdf>>. Acesso em: 11 jan. 2010.

SOUZA, B.; NECYK, G.; FREZATTI, F. Ciclo de vida das organizações e a contabilidade gerencial. **Enfoque: Reflexão Contábil**, v. 27, n. 1, p. 09-22, 2009.

STEINER, G. A. **Strategic planning**. New York: The Free Press, 1979.

TAVARES, Rosana. **A estrutura de financiamento das empresas brasileiras abertas do setor de construção civil incorporadas de empreendimentos imobiliários: um estudo comparativo**. 2008. Tese (Doutorado em Contabilidade) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2008.

TEN HAVE, Steven et al. **Modelos de gestão: o que são e quando devem ser usados**. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2003.

TILLEMA, S. Towards an integrated contingency framework for MAS sophistication: case studies on the scope of accounting instruments in Dutch power and gas companies. **Management Accounting Research**, n. 16, p. 101–129, 2005.

VALCÁCIO, Antônio Afonso Barros; SANTOS, Ana Maria Lima dos; GUDINHO, Isa dos Santos. Planejamento tributário: um estudo de caso em uma empresa lucrativa de grande porte. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 16., 2009, Fortaleza. **Anais eletrônicos...** São Leopoldo, RS: ABC, 2009. Disponível em: <www.abcustos.org.br>. Acesso em: 04 out. 2010.

VAN DE VEN, A. H.; POOLE, M. S. Explaining development and change in organizations. **The Academy of Management Review**, v. 20, n. 3, p. 510-540, jul. 1995.

_____; _____. Methods for studying innovation development in the Minnesota innovation research program. In: HUBER, G. P.; VAN DE VEN, A. (Orgs.). **Longitudinal Field Research Methods: Studying Processes of Organizational Change**. Thousand Oaks, CA: Sage Publications, 1995.

VERGARA, Sylvia Constant. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

VICTOR, B.; BOYNTON, A.C. **Invented Here: Maximizing Your Organization's Internal Growth and Profitability**. Harvard Business School Press, Boston, 1998.

VIDOSSICH, Franco. **Glossário da Modernização Industrial**, v.1. Balneário Camboriú, SC: Futurível, 1999.

WARREN, Carl S.; REEVE, James; FESS, Philip E. **Contabilidade gerencial**. 2. ed São Paulo: Thomson, 2008.

WIERSMA, E. For which purposes do managers use balanced scorecards? An empirical. **Management Accounting Research**, v. 20, n. 4, p. 239-251, dec. 2009.

WRIGHT, Peter; KROLL, Mark J.; PARNELL, John. **Administração estratégica: conceitos**. São Paulo: Atlas, 2007.

ZAN, Adriano. **Mudanças na contabilidade gerencial de uma organização: estudo de caso com diagnóstico institucional**. 2006. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2006.

ZUCATTO, Luís Carlos et al. Planejamento tributário: um estudo comparativo entre as formas de tributação para o imposto de renda pessoa jurídica – com base no lucro real e presumido. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 14. , João Pessoa. **Anais eletrônicos...** São Leopoldo, RS: ABC, 2007. <www.abcustos.org.br>. Acesso em: 09 out. 2010.

APÊNDICES

APÊNDICE A - Questionário da pesquisa

Pesquisa Acadêmica em Contabilidade sobre a relação existente entre os estágios do Ciclo de Vida Organizacional e os Instrumentos de Gestão - Dissertação de Mestrado.

Solicitamos a sua colaboração, com alguns minutos do seu tempo, no preenchimento deste questionário que busca entender a relação existente entre os estágios do Ciclo de Vida Organizacional e os instrumentos de gestão. Por favor, certifique-se de não ter deixado nenhuma resposta em branco. Obrigado. Rorildo Barbosa Correia - Mestrando em Ciências Contábeis – UFBA. (rorildo.c@gmail.com).

Em relação às questões a seguir, indique o seu grau de concordância com a afirmativa, escolhendo um número entre 1 (caso discorde totalmente) e 5 (caso concorde totalmente). Podendo escolher também uma das alternativas intermediárias 2 (caso discorde pouco), 3 ou o número 4 (caso concorde pouco) e digite o número escolhido no campo indicado no questionário.

Discordo totalmente	1 2 3 4 5	Concordo totalmente
---------------------	-----------------------	---------------------

QUESTIONÁRIO DE PESQUISA

PERGUNTAS	RESPOSTAS
BLOCO A	Digite o número que representa a sua concordância.
A01 - Nossa organização é pequena em tamanho, quando comparada com nossos concorrentes	
A02 - Como empresa, somos maiores do que a maioria dos nossos concorrentes, mas não tão grandes como deveríamos ser.	
A03 - Somos uma organização com diretores respondendo para acionistas	
A04 - O poder decisório da organização está nas mãos do (s) fundador (es) da empresa	
A05 - O poder decisório da organização é DIVIDIDO entre vários proprietários e investidores	
A06 - O poder decisório da organização ESTÁ NAS MÃOS de um grande número de acionistas	
A07 - A estrutura organizacional da empresa pode ser considerada simples	
A08 - A estrutura organizacional da empresa está baseada nos departamentos e na abordagem funcional	
A09 - A estrutura organizacional da empresa é divisional ou matricial com sofisticado sistema de controle	
A10 - A estrutura organizacional da empresa é centralizada com poucos sistemas de controle	
A11 - Na organização, temos profissionais com várias especializações (Administradores, Contadores, Engenheiros, etc) e, com isso nos tornamos diferenciados	
A12 - O processamento de informações na empresa pode ser descrito como simples, no estilo "boca a boca"	
A13 - O processamento das informações pode ser descrito como monitorador de desempenho e facilitador de comunicação entre os departamentos	
A14 - O processamento de informações é sofisticado e necessário para a eficiência na produção e para atingir os resultados desejados	
A15 - O processamento de informações é muito complexo e utilizado na coordenação de diversas atividades para melhor atender aos mercados	
A16 - O processamento de informações não é muito sofisticado e é mal utilizado	
A17 - O processo decisório é centralizado na alta administração e considerado pouco complexo	
A18 - A maioria das decisões da empresa é tomada por grupos de gestores que se utilizam de alguma sistemática que ainda é bem superficial	
A19 - A maioria das decisões da empresa é tomada por grupos	

de gestores, grupos de trabalho e equipes de projetos que tentam facilitar o crescimento	
A20 - A maioria das decisões da empresa é tomada por poucos gestores que adotam abordagens conservadoras	

Em relação às questões a seguir, indique o seu grau de concordância com a afirmativa, escolhendo um número entre 1 (caso discorde totalmente) e 5 (caso concorde totalmente). Podendo escolher também uma das alternativas intermediárias 2 (caso discorde pouco), 3 ou o número 4 (caso concorde pouco) e digite o número escolhido no campo indicado no questionário.

Discordo totalmente	1	2	3	4	5	Concordo totalmente
---------------------	---	---	---	---	---	---------------------

BLOCO B - Fale sobre os Instrumentos de Gestão utilizados pela sua empresa	Digite o número que representa a sua concordância
B21 - Quando a empresa apura o custo da mercadoria vendida ou produzida, ou o custo do serviço prestado, para tomar decisão, soma os custos diretos e indiretos, fixos e variáveis incorridos no período de apuração.	
B23 - A sua empresa antes de produzir ou negociar os produtos busca obter informações sobre o preço que o mercado aceita pagar e verifica se há necessidade de reduzir os custos para se adaptar ao mercado e garantir a rentabilidade desejada.	
B24 - A mensuração dos custos é realizada em todas as fases do produto: concepção do projeto, desenvolvimento, produção, entrega ao consumidor e o pós venda.	
B25 - É prática de a empresa medir o seu desempenho utilizando a relação entre o lucro e o investimento.	
B26 - Tem-se como prática a elaboração de um instrumento formal, de longo prazo, no qual se apresentam a missão, a visão e as estratégias organizacionais, estabelecendo os objetivos e as políticas, verificando as ameaças e as oportunidades, os pontos fortes e os pontos fracos e direcionando os rumos da organização.	
B27 - Anualmente é elaborado um plano formal para expressar quantitativamente o plano de ação da organização.	
B28 - Para fins gerenciais, a empresa utiliza um modelo de gestão por atividades, no qual os custos são mensurados com	

base no custeio baseado em atividades.	
B29 - A estratégia é monitorada de forma balanceada, utilizando indicadores de desempenho - financeiros e não financeiros - com base em quatro perspectivas: financeira, cliente, processos internos, e aprendizado e crescimento.	
B30 - A sua empresa utiliza mecanismos gerenciais com a finalidade de criar valor para o acionista ou sócios, utilizando direcionadores de valor com os conceitos de custo de oportunidade de capital e de valor econômico agregado	
B31 - A sua empresa gerencia os custos por meio de atividades, encontrando bases que representam as relações entre os custos das atividades e os objetivos dos custos, como produtos, processos e ordens, pois compreende que atividades consomem os recursos e os bens e serviços consomem atividades.	
B32 - A sua empresa utiliza a medida de desempenho tendo por base o lucro residual (lucro operacional líquido reduzido do custo do capital - custo de oportunidade) nos moldes do instrumento EVA.	
B33 - A sua empresa utiliza mecanismos de gestão de tributos com a finalidade de analisar a melhor opção tributária a ser aplicada, visando à redução do pagamento de tributos, observando sempre os preceitos legais.	
B34 - A sua empresa aplica a filosofia de produção na quantidade certa, no momento certo, com a qualidade adequada, sem formação de estoque e sem desperdício, aplicando o programa de melhoria contínua nos moldes do Just in Time.	
B35 - A sua empresa utiliza o demonstrativo de fluxo de caixa no processo decisório.	

BLOCO C	RESPOSTAS
DADOS DA EMPRESA	Escolha um dos itens a seguir, marcando um X
C36 - Forma de Constituição	
S/A de Capital Aberto	
S/A de Capital Fechado	
Sociedade Limitada (Ltda)	
Sociedade Civil	
Outros	

C37 - Qual o número de empregados da empresa? (digite o número de empregados)	
---	--

C38 - Qual o porte da empresa? (Faturamento ano de 2009)	Escolha um dos itens a seguir, marcando um X
Microempresa - Faturamento anual até R\$ 300 mil	
Microempresa - Faturamento anual acima de R\$ 300 mil até R\$ 600 mil.	
Microempresa - Faturamento anual acima de R\$ 600 mil até R\$ R\$ 900 mil.	
Microempresa - Faturamento anual acima de R\$ 900 mil até R\$ R\$ 1,2 milhão.	
Pequena empresa - Faturamento anual acima de R\$ 1,2 milhão até R\$ 10,5 milhões	
Média empresa - Faturamento anual acima de 10,5 milhões até R\$ 60 milhões	
Grande empresa - Faturamento anual acima de R\$ 60 milhões	

C39 - Qual a origem do capital da empresa? (país de origem: ex. Brasil, Espanha, etc.)	
--	--

C40 – Qual o setor econômico da empresa?	Escolha um dos itens a seguir, marcando um X
Água e Esgoto	
Alimentos e bebidas	
Artefatos de papel, gráfica e impressão	
Artefatos de borracha e plástico	
Calçados, confecções, têxteis e acessórios	
Produtos e materiais para construção civil	
Construção civil (construtoras e incorporadoras)	
Embarcações e aeronaves	
Extrativa minério, pedra, areia e madeira	
Extrativa gás e petróleo	
Farmacêuticos, perfumaria, cosméticos e higiene pessoal	
Máquina e equipamentos elétricos, eletrônicos e informática	
Metalurgia e usinagem	
Móveis e eletrodomésticos	
Papel e celulose	
Petróleo, gás e energia	
Limpeza	
Prestação de serviço e assistência técnica	
Química e petroquímica	
Transporte e logística	
Veículos automotores, peças e acessórios	
Utilidades domésticas	
Outros	

C41 - A empresa tem quantos ANOS? (responda apenas o número inteiro. ex. 5)	
C42 - Localização da empresa: Qual a região da Bahia?	
C43 - Caso queira receber o resultado da pesquisa, favor indicar e-mail para envio	
C44 - Qual o nome da empresa?	

OBRIGADO POR PARTICIPAR!

APÊNDICE B - Amostra por setor econômico

Setor Econômico	Respondentes
Água e Esgoto	
Alimentos e bebidas	1
Artefatos de papel, gráfica e impressão	1
Artefatos de borracha e plástico	-
Calçados, confecções, têxteis e acessórios	2
Produtos e materiais para construção civil	2
Construção civil (construtoras e incorporadoras)	37
Embarcações e aeronaves	-
Extrativa minério, pedra, areia e madeira	2
Extrativa gás e petróleo	-
Farmacêuticos, perfumaria, cosméticos e higiene pessoal	-
Máquina e equipamentos elétricos, eletrônicos e informática	1
Metalurgia e usinagem	2
Móveis e eletrodomésticos	1
Papel e celulose	-
Petróleo, gás e energia	-
Limpeza	1
Prestação de serviço e assistência técnica	1
Química e petroquímica	-
Transporte e logística	-
Veículos automotores, peças e acessórios	-
Utilidades domésticas	-
Outros	-
Total	51

APÊNDICE C – Tabela com as médias de pontuação das escalas referentes aos estágios do ciclo de vida organizacional

Estágio 1	Estágio 2	Estágio 3	Estágio 4	Estágio 5	Setor *
Nascimento	Crescimento	Maturidade	Renovação	Declínio	Econômico
4,00	2,75	3,25	2,25	2,75	1
4,25	1,50	2,00	2,00	2,25	1
3,50	3,00	2,50	3,50	3,00	1
4,25	1,75	1,75	1,75	3,00	1
3,75	2,25	2,75	2,50	3,25	1
2,75	3,25	3,00	4,00	2,25	1
4,00	3,00	2,50	3,00	3,00	1
3,25	3,75	2,75	2,75	2,25	1
1,75	4,75	4,00	4,25	2,00	1
2,50	2,33	2,33	1,33	3,50	1
3,50	2,50	2,25	2,00	2,50	1
3,75	1,75	2,25	2,67	3,50	1
3,50	2,25	2,50	1,50	3,25	1
3,50	3,00	2,75	2,00	3,00	1
3,75	2,00	1,67	2,33	4,33	1
2,25	2,75	2,75	4,00	3,00	1
1,75	3,50	3,75	3,75	1,25	1
1,75	4,75	3,50	2,50	2,75	1
4,25	2,00	1,75	1,25	4,00	1
4,50	2,25	1,75	1,50	5,00	1
4,50	3,00	2,00	1,00	3,50	1
2,50	4,25	3,25	2,25	2,67	1
2,00	3,50	2,50	3,00	2,00	1
2,25	3,75	3,00	4,75	2,00	1
4,00	1,50	3,00	2,00	3,00	1
5,00	1,50	1,75	1,00	4,25	1
3,75	2,25	2,50	2,00	1,75	1
3,50	2,75	2,00	1,00	4,00	1
3,75	2,50	2,75	2,00	2,50	1
3,00	2,50	3,75	3,75	1,00	1
3,25	2,25	3,00	1,25	4,00	1
4,25	1,75	2,50	1,75	3,00	1
3,25	2,00	1,75	3,00	2,75	1
3,50	3,50	3,50	4,50	3,00	1
4,00	1,25	1,00	1,00	3,25	1
3,00	3,00	2,50	2,00	1,75	1
3,25	2,50	1,75	1,00	3,25	1
4,50	2,00	2,33	1,00	5,00	2
4,25	2,75	2,00	2,25	3,50	2
3,75	2,00	2,25	1,75	3,50	2
3,25	3,00	2,50	2,00	2,00	2
4,00	1,75	1,75	1,25	3,25	2
3,75	3,50	3,00	2,75	3,75	2
3,25	2,50	2,50	2,00	3,75	2
4,50	2,25	2,25	1,00	3,75	2
2,50	3,50	1,75	2,75	3,25	2
2,50	1,67	2,25	2,00	1,75	2
4,25	2,75	2,75	2,25	3,25	2
3,00	3,00	3,50	4,00	1,75	2

4,50	3,00	2,75	2,75	2,00	2
2,50	1,50	2,75	3,00	3,00	2

* Legenda:

Setor econômico construção civil identificado pelo número 1

Outros setores econômicos identificado pelo número 2

APÊNDICE D - Tabela com as respostas para identificar o uso os instrumentos de gestão com todos os setores econômicos

	ESCALAS UTILIZADAS					Total válido
	1	2	3	4	5	

B21 - Quando a empresa apura o custo da mercadoria vendida ou produzida, ou o custo do serviço prestado, para tomar decisão, soma os custos diretos e indiretos, fixos e variáveis incorridos no período de apuração.

Fi	3	1	6	14	27	51
FI%	5,9	2,0	11,8	27,5	52,9	100,0

B23 - A sua empresa antes de produzir ou negociar os produtos busca obter informações sobre o preço que o mercado aceita pagar e verifica se há necessidade de reduzir os custos para se adaptar ao mercado e garantir a rentabilidade desejada,

Fi	5	2	4	12	27	50
FI%	10,0	4,0	8,0	24,0	54,0	100,0

B24 - A mensuração dos custos é realizada em todas as fases do produto: concepção do projeto, desenvolvimento, produção, entrega ao consumidor e o pós venda.

Fi	2	4	12	12	21	51
FI%	3,9	7,8	23,5	23,5	41,2	100,0

B25 - É prática de a empresa medir o seu desempenho utilizando a relação entre o lucro e o investimento.

Fi	4	3	12	17	15	51
FI%	7,8	5,9	23,5	33,3	29,4	100,0

B26 - Tem-se como prática a elaboração de um instrumento formal, de longo prazo, no qual se apresentam a missão, a visão e as estratégias organizacionais, estabelecendo os objetivos e as políticas, verificando as ameaças e as oportunidades, os pontos fortes e os pontos fracos e direcionando os rumos da organização.

Fi	10	11	7	8	15	51
FI%	19,6	21,6	13,7	15,7	29,4	100,0

B27 - Anualmente é elaborado um plano formal para expressar quantitativamente o plano de ação da organização.

Fi	16	8	8	7	12	51
FI%	31,4	15,7	15,7	13,7	23,5	100,0

B28 - Para fins gerenciais, a empresa utiliza um modelo de gestão por atividades, no qual os custos são mensurados com base no custeio baseado em atividades.

Fi	13	6	14	9	8	50
FI%	26,0	12,0	28,0	18,0	16,0	100,0

B29 - A estratégia é monitorada de forma balanceada, utilizando indicadores de desempenho - financeiros e não financeiros - com base em quatro perspectivas: financeira, cliente, processos internos, e aprendizado e crescimento.

Fi	11	6	11	8	14	50
FI%	22,0	12,0	22,0	16,0	28,0	100,0

B30 - A sua empresa utiliza mecanismos gerenciais com a finalidade de criar valor para o acionista ou sócios, utilizando direcionadores de valor com os conceitos de custo de oportunidade de capital e de valor econômico agregado

Fi	12	13	6	10	7	48
FI%	25,0	27,1	12,5	20,8	14,6	100,0

B31 - A sua empresa gerencia os custos por meio de atividades, encontrando bases que representam as relações entre os custos das atividades e os objetivos dos custos, como produtos, processos e ordens, pois compreende que atividades consomem os recursos e os bens e serviços consomem atividades.

Fi	12	8	19	5	6	50
FI%	24,0	16,0	38,0	10,0	12,0	100,0

B32 - A sua empresa utiliza a medida de desempenho tendo por base o lucro residual (lucro operacional líquido reduzido do custo do capital - custo de oportunidade) nos moldes do instrumento EVA.

Fi	16	9	12	8	3	48
FI%	33,3	18,8	25,0	16,7	6,3	100,0

B33 - A sua empresa utiliza mecanismos de gestão de tributos com a finalidade de analisar a melhor opção tributária a ser aplicada, visando à redução do pagamento de tributos, observando sempre os preceitos legais.

Fi	2	5	7	10	25	49
FI%	4,1	10,2	14,3	20,4	51,0	100,0

B34 - A sua empresa aplica a filosofia de produção na quantidade certa, no momento certo, com a qualidade adequada, sem formação de estoque e sem desperdício, aplicando o programa de melhoria contínua nos moldes do Just in Time.

Fi	9	4	9	11	15	48
FI%	18,8	8,3	18,8	22,9	31,3	100,0

B35 - A sua empresa utiliza o demonstrativo de fluxo de caixa no processo decisório.

Fi	4	1	8	12	26	51
FI%	7,8	2,0	15,7	23,5	51,0	100,0

APÊNDICE E - Tabela com as respostas para identificar o uso dos instrumentos de gestão do setor econômico: construção civil

	ESCALAS UTILIZADAS					Total válido
	1	2	3	4	5	

B21 - Quando a empresa apura o custo da mercadoria vendida ou produzida, ou o custo do serviço prestado, para tomar decisão, soma os custos diretos e indiretos, fixos e variáveis incorridos no período de apuração.

F _i	2	0	5	9	21	37
F _i %	5,4	,0	13,5	24,3	56,8	100,0

B23 - A sua empresa antes de produzir ou negociar os produtos busca obter informações sobre o preço que o mercado aceita pagar e verifica se há necessidade de reduzir os custos para se adaptar ao mercado e garantir a rentabilidade desejada,

F _i	3	1	2	7	24	37
F _i %	8,1	2,7	5,4	18,9	64,9	100,0

B24 - A mensuração dos custos é realizada em todas as fases do produto: concepção do projeto, desenvolvimento, produção, entrega ao consumidor e o pós venda.

F _i	1	1	7	9	19	37
F _i %	2,7	2,7	18,9	24,3	51,4	100,0

B25 - É prática de a empresa medir o seu desempenho utilizando a relação entre o lucro e o investimento.

F _i	2	1	8	14	12	37
F _i %	5,4	2,7	21,6	37,8	32,4	100,0

B26 - Tem-se como prática a elaboração de um instrumento formal, de longo prazo, no qual se apresentam a missão, a visão e as estratégias organizacionais, estabelecendo os objetivos e as políticas, verificando as ameaças e as oportunidades, os pontos fortes e os pontos fracos e direcionando os rumos da organização.

F _i	6	7	6	5	13	37
F _i %	16,2	18,9	16,2	13,5	35,1	100,0

B27 - Anualmente é elaborado um plano formal para expressar quantitativamente o plano de ação da organização.

F _i	11	6	7	6	7	37
F _i %	29,7	16,2	18,9	16,2	18,9	100,0

B28 - Para fins gerenciais, a empresa utiliza um modelo de gestão por atividades, no qual os custos são mensurados com base no custeio baseado em atividades.

F _i	8	4	9	8	7	36
F _i %	22,2	11,1	25,0	22,2	19,4	100,0

B29 - A estratégia é monitorada de forma balanceada, utilizando indicadores de desempenho - financeiros e não financeiros - com base em quatro perspectivas: financeira, cliente, processos internos, e aprendizado e crescimento.

F _i	6	5	7	5	13	36
F _i %	16,7	13,9	19,4	13,9	36,1	100,0

B30 - A sua empresa utiliza mecanismos gerenciais com a finalidade de criar valor para o acionista ou sócios, utilizando direcionadores de valor com os conceitos de custo de oportunidade de capital e de valor econômico agregado

F _i	8	10	3	6	7	34
F _i %	23,5	29,4	8,8	17,6	20,6	100,0

B31 - A sua empresa gerencia os custos por meio de atividades, encontrando bases que representam as relações entre os custos das atividades e os objetivos dos custos, como produtos, processos e ordens, pois compreende que atividades consomem os recursos e os bens e serviços consomem atividades.

F _i	7	6	14	4	5	36
F _i %	19,4	16,7	38,9	11,1	13,9	100,0

B32 - A sua empresa utiliza a medida de desempenho tendo por base o lucro residual (lucro operacional líquido reduzido do custo do capital - custo de oportunidade) nos moldes do instrumento EVA.

F _i	10	5	10	6	3	34
F _i %	29,4	14,7	29,4	17,6	8,8	100,0

B33 - A sua empresa utiliza mecanismos de gestão de tributos com a finalidade de analisar a melhor opção tributária a ser aplicada, visando à redução do pagamento de tributos, observando sempre os preceitos legais.

F _i	0	4	6	6	20	36
F _i %	,0	11,1	16,7	16,7	55,6	100,0

B34 - A sua empresa aplica a filosofia de produção na quantidade certa, no momento certo, com a qualidade adequada, sem formação de estoque e sem desperdício, aplicando o programa de melhoria contínua nos moldes do Just in Time.

F _i	7	1	6	7	13	34
F _i %	20,6	2,9	17,6	20,6	38,2	100,0

B35 - A sua empresa utiliza o demonstrativo de fluxo de caixa no processo decisório.

F _i	3	1	5	6	22	37
F _i %	8,1	2,7	13,5	16,2	59,5	100,0

APÊNDICE F - Tabela com as respostas para identificar o uso dos instrumentos de gestão dos outros setores econômicos

	ESCALAS UTILIZADAS					Total válido
	1	2	3	4	5	

B21 - Quando a empresa apura o custo da mercadoria vendida ou produzida, ou o custo do serviço prestado, para tomar decisão, soma os custos diretos e indiretos, fixos e variáveis incorridos no período de apuração.

Fi	1	1	1	5	6	14
Ft%	7,1	7,1	7,1	35,7	42,9	100,0

B23 - A sua empresa antes de produzir ou negociar os produtos busca obter informações sobre o preço que o mercado aceita pagar e verifica se há necessidade de reduzir os custos para se adaptar ao mercado e garantir a rentabilidade desejada,

Fi	2	1	2	5	3	13
Ft%	15,4	7,7	15,4	38,5	23,1	100,0

B24 - A mensuração dos custos é realizada em todas as fases do produto: concepção do projeto, desenvolvimento, produção, entrega ao consumidor e o pós venda.

Fi	1	3	5	3	2	14
Ft%	7,1	21,4	35,7	21,4	14,3	100,0

B25 - É prática de a empresa medir o seu desempenho utilizando a relação entre o lucro e o investimento.

Fi	2	2	4	3	3	14
Ft%	14,3	14,3	28,6	21,4	21,4	100,0

B26 - Tem-se como prática a elaboração de um instrumento formal, de longo prazo, no qual se apresentam a missão, a visão e as estratégias organizacionais, estabelecendo os objetivos e as políticas, verificando as ameaças e as oportunidades, os pontos fortes e os pontos fracos e direcionando os rumos da organização.

Fi	4	4	1	3	2	14
Ft%	28,6	28,6	7,1	21,4	14,3	100,0

B27 - Anualmente é elaborado um plano formal para expressar quantitativamente o plano de ação da organização.

Fi	5	2	1	1	5	14
Ft%	35,7	14,3	7,1	7,1	35,7	100,0

B28 - Para fins gerenciais, a empresa utiliza um modelo de gestão por atividades, no qual os custos são mensurados com base no custeio baseado em atividades.

Fi	5	2	5	1	1	14
Ft%	35,7	14,3	35,7	7,1	7,1	100,0

B29 - A estratégia é monitorada de forma balanceada, utilizando indicadores de desempenho - financeiros e não financeiros - com base em quatro perspectivas: financeira, cliente, processos internos, e aprendizado e crescimento.

Fi	5	1	4	3	1	14
----	---	---	---	---	---	----

FP%	35,7	7,1	28,6	21,4	7,1	100,0
-----	------	-----	------	------	-----	-------

B30 - A sua empresa utiliza mecanismos gerenciais com a finalidade de criar valor para o acionista ou sócios, utilizando direcionadores de valor com os conceitos de custo de oportunidade de capital e de valor econômico agregado

Fi	4	3	3	4	0	14
FP%	28,6	21,4	21,4	28,6	,0	100,0

B31 - A sua empresa gerencia os custos por meio de atividades, encontrando bases que representam as relações entre os custos das atividades e os objetivos dos custos, como produtos, processos e ordens, pois compreende que atividades consomem os recursos e os bens e serviços consomem atividades.

Fi	5	2	5	1	1	14
FP%	35,7	14,3	35,7	7,1	7,1	100,0

B32 - A sua empresa utiliza a medida de desempenho tendo por base o lucro residual (lucro operacional líquido reduzido do custo do capital - custo de oportunidade) nos moldes do instrumento EVA.

Fi	6	4	2	2	0	14
FP%	42,9	28,6	14,3	14,3	,0	100,0

B33 - A sua empresa utiliza mecanismos de gestão de tributos com a finalidade de analisar a melhor opção tributária a ser aplicada, visando à redução do pagamento de tributos, observando sempre os preceitos legais.

Fi	2	1	1	4	5	13
FP%	15,4	7,7	7,7	30,8	38,5	100,0

B34 - A sua empresa aplica a filosofia de produção na quantidade certa, no momento certo, com a qualidade adequada, sem formação de estoque e sem desperdício, aplicando o programa de melhoria contínua nos moldes do Just in Time.

Fi	2	3	3	4	2	14
FP%	14,3	21,4	21,4	28,6	14,3	100,0

B35 - A sua empresa utiliza o demonstrativo de fluxo de caixa no processo decisório.

Fi	1	0	3	6	4	14
FP%	7,1	0	21,4	42,9	28,6	100,0

ANEXOS

ANEXO A - Integração de nove modelos de ciclo de vida organizacional

RESUMO DOS MODELOS

1. Estágio Empreendedor

- Triagem dos recursos
- Muitas ideias
- Atividades Empreendedoras
- Pouco planejamento e coordenação.
- Formação de um “nicho”
- “Pioneiro” tem poder

2. Estágio Coletividade

- A comunicação e a estrutura informais
- Senso de coletividade
- Dedicção de muitas horas
- Sentido de missão
- Contínua inovação
- Alto comprometimento

3. Estágio Formalização e Controle

- Formalização de regras
- Estrutura estável
- Ênfase na eficiência e manutenção
- Conservadorismo
- Institucionalização de procedimentos

4. Estágio Elaboração da Estrutura

- Elaboração da estrutura
- Descentralização
- Expansão de Domínio
- Adaptação
- Renovação

Downs: Motivação para o Crescimento (1967)

Estágio Esforço pela Autonomia

- legitimar a função para o ambiente externo
 - Obter autonomia do criador ou departamentos concorrentes
 - Estabilização dos Recursos
- Conseguir sobreviver ao início

Estágio Crescimento Rápido

- Inovadores e desbravadores têm o controle
 - Ênfase na inovação e expansão
- Ocorrência de um “age lump” na associação

Estágios de Desaceleração

- Aumento do tamanho e complexidade provoca problemas de coordenação
 - Inovação não é enfatizada
- Uniformidade e previsibilidade são enfatizadas
- Os “conservadores” têm o controle
 - Sistemas formalizado e elaborado
 - Redução da Flexibilidade

Lippit e Schimidt: Preocupações Gerenciais Críticas (1967)

Nascimento

- Regras de um homem
 - Perspectiva de curto alcance
- Preocupado com a sobrevivência
- A confiança em suas habilidades pessoais
 - Controle pessoal

Juventude

- Ênfase na estabilidade e no serviço
 - Equipe de tomada de decisão
 - Enfatizar a eficiência
- Ocorrência da definição dos objetivos e planejamento
 - Controle sistemático

Maturidade

- Ênfase na adaptação
 - contribuição para a sociedade é valorizada
- Oportunidades de crescimento são procuradas

Scott: Estratégia e estrutura (1971)			
<p>Estágio 1</p> <ul style="list-style-type: none"> • Regras de um homem • Sistema de recompensas paternalistas <ul style="list-style-type: none"> • critérios de avaliação subjetiva <p>Não há estrutura formal</p>	<p>Estágio 2</p> <ul style="list-style-type: none"> • Especialização funcional²³² • Procedimentos institucionalizados • Sistema de recompensas sistemáticas <ul style="list-style-type: none"> • Avaliação impessoal • Estrutura formalizada 	<p>Estágio 3</p> <ul style="list-style-type: none"> • Mercados de produtos diversificados <ul style="list-style-type: none"> • Busca de novos produtos e oportunidades de crescimento • Estrutura divisonalizada semi-autônoma 	
Greiner: Principais problemas para a Evolução e revolução (1972)			
	<p>Estágio Criatividade</p> <ul style="list-style-type: none"> • Ênfase na produção de um produto • Longas horas de trabalho com recompensas modestas • A comunicação e a estrutura informais 	<p>Estágio Direção</p> <ul style="list-style-type: none"> • Estrutura Funcional estabelecida • Sistema de Contabilidade instituído <ul style="list-style-type: none"> • Especialização de tarefas • Formalização das regras e de políticas 	<p>Estágio Delegação</p> <ul style="list-style-type: none"> • Descentralização da estrutura • Tomada de decisão por pessoas de nível inferior na hierarquia • Gerenciamento por exceção <p>Estágio Coordenação</p> <ul style="list-style-type: none"> • Surgimento de novos sistemas • Formação de grupos de produtos • Planejamento de Longo Prazo <ul style="list-style-type: none"> • programas de participação nos Lucros <p>Estágio Colaboração</p> <ul style="list-style-type: none"> • Equipe de ação • A espontaneidade na gestão • Confrontação de problemas interpessoais <ul style="list-style-type: none"> • Auto-disciplina • sistemas múlti propósitos criados
Torbert: Mentalidade dos Membros (1974)			
<p>Estágio Fantasias</p> <ul style="list-style-type: none"> • Visões e fantasias individuais 	<p>Estágio Investimento</p> <ul style="list-style-type: none"> • Alto investimento individual 	<p>Estágio Experimento</p> <ul style="list-style-type: none"> • Estabelecimentos de planos, cronograma, 	<p>Estágio Estrutura Escolhida</p> <p>Abertamente</p>

- Conversa de flutuação livre
- percepções difundidas por membros

- estilo de liderança sem clareza
- Validade e profundidade dos compromissos examinados

Estágio Determinação

- Criação de estrutura e objetivos do Grupo
- Prevalece a unidade do grupo
 - Configurados Contratos Psicológicos

- papéis e governança²³³
- Tomada de decisão racional

Estágio de Produtividade Predefinidas

- Foco no desempenho de tarefas como definidas por outros
- Fixação de regras fixas, estruturas e sistemas de autoridade

- Colaboração entre os níveis
- Reflexão sobre as questões mais profundas
- Criatividade e métodos inovadores
- Flexibilidade nos procedimentos

Estágio Comunidade Fundacional

- Compartilhamento espiritual, comportamentais, e qualidades teóricas entre os membros
- Organização torna-se uma comunidade espiritual

Estágio Disciplinas Libertadoras

- Os indivíduos e a organização estão envolvidos em auto-renovação
- limites inclusivos e não exclusivos²³³
- Organização busca desafios

Lyden: Problemas funcionais (1975)

Primeiro Estágio

- Ênfase na adaptação ao ambiente externo

Segundo Estágio

- Ênfase na aquisição de recursos

Terceiro Estágio

- Ênfase na realização dos objetivos

Quarto Estágio

- Ênfase na manutenção de padrões e institucionalização

Katz and Kahn: Estrutura Organizacional (1979)

Estágio Sistema Primitivo

- Esforços de cooperação comum com base nas necessidades e

Estágio Organização Estável

- Coordenação e formalização
- Surgimento de sistemas de autoridade

Estágio Estruturas de Apoio e Elaborativo

- Sistemas de adaptação são formados, ou seja, sistemas de

expectativas dos membros

- Surgimento de estrutura informal
- Aplicação de regras
- Surgimento de sistemas de Manutenção

contratação, sistemas de disposição,
sistema de relações institucionais.

Adizes: Principais Atividades Organizacionais (1979)

Estágio Namoro

- Fundadores estão sonhando com “o que podemos fazer”
- Atividades Empreendedoras

Estágio Organizacional Inicial

- Ênfase na produção
- Muita pressão
- Sem tradição
- Reuniões
- Pouco de planejamento

Estágio Organizacional Adolescente

- Planejamento e coordenação são importantes
- Aumentar as atividades administrativas em redução do empreendedorismo
- Estabilidade e conservadorismo
- Formalização de regras e políticas

Estágio Organizacional Toca-Toca

- Expansão rápida
- liderança personalizada
- Algum planejamento
- Tomada de decisão intuitiva, rápida e frequente

Estágio Organizacional Plenitude

- A ênfase na eficiência
- Aumento da perda de contato com o ambiente
- Limites organizacionais maiores
- As aspirações permanecem estáveis e nenhum desejo de crescer e mudar
- A Estabilidade e a previsibilidade são valorizadas

Estágio Maturidade

- Paternalista, clima organizacional confortável
- Pouca ênfase sobre a produção
- Relações formalizadas
- Pouca inovação

Kimberly: Controle Social Interno, Estrutura de Trabalho e Relações Ambientais (1979)

Primeiro Estágio

- Triagem dos recursos
- Criação de uma ideologia

Segundo Estágio

- Obtenção de apoio para o ambiente externo
- Escolha de uma estratégia pioneira

Quarto Estágio

- estrutura formalizada
- Políticas e regras estabelecidas
- Competição Organizacional Interna
- Relações externas estabilizadas

-
- Pessoal de apoio para a organização
 - Decisões discretas são tomadas frequentemente

Terceiro Estágio

- Formação de identidade
- senso de coletividade da família
- Alto Compromisso dos membros e envolvimento na organização
 - Procura da missão organizacional
- Retardar o cumprimento de necessidade individual temporariamente

- Tendência conservadora
- Alto investimento pessoal questionado

Integração de Nove Modelos de Ciclo de Vida Organizacional
Fonte: QUINN; CAMERON , 1983

ANEXO B - Escalas com os constructos originais

Table - Results of Factor Analyses

Estágio	Sumário	Fator de carga
EXIST Scale (Alpha=.7481)		
EXIST1	Organization is small	.808
EXIST2	Power rests with founder	.732
EXIST3	Simple structure	.780
EXIST4	Simple information processing	.700
SURV Scale (Alpha=.6247)		
SURV1	Power spread among several owners/investors	.740
SURV2	Some specialization	.556
SURV3	Information processing consists of monitoring performance	.726
SURV4	Decision making includes some analysis	.707
SUCCESS Scale (Alpha=.5704)		
SUCCESS 1	Larger than most competitors	.740
SUCCESS2	Power distributed among numerous shareholders	.758
SUCCESS3	Structure is functional and becoming much more formal	.592
SUCCESS4	Information processing is sophisticated	.535
RENEWAL Scale (Alpha=.8085)		
RENEWAL 1	Widely dispersed organization	.634
RENEWAL2	Structure is divisional or matrix	.896
RENEWAL3	Information processing is complex	.740
RENEWAL4	Decisions emphasize growth and participation	.922
DECLINE Scale (Alpha=.8459)		
DECLINE 1	Centralized structure with few control systems	.896
DECLINE2	Information processing not sophisticated, but badly needed	.695
DECLINE3	Centralized decision making, not complex	.875
DECLINE4	Decisions by a few conservative managers	.834

Fonte: LESTER; PARNELL; CARRAHER, 2003