UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO E CONTABILIDADE
DEPARTAMENTO DE CONTABILIDADE E ATUÁRIA
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

**CICLO DE VIDA ORGANIZACIONAL E ARTEFATOS DE CONTABILIDADE
GERENCIAL: UMA INVESTIGAÇÃO NAS 250 PEQUENAS E MÉDIAS EMPRESAS
QUE MAIS CRESCERAM NO BRASIL ENTRE 2008 E 2010**

Carlos Eduardo Braz Valeriano

Orientador: Prof. Dr. Welington Rocha

SÃO PAULO

2012

Prof. Dr. João Grandino Rodas
Reitor da Universidade de São Paulo

Prof. Dr. Reinaldo Guerreiro
Diretor da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade

Prof. Dr. Edgard Bruno Cornacchione Júnior
Chefe do Departamento de Contabilidade e Atuária

Profa. Dra. Silvia Pereira de Castro Casa Nova
Coordenadora do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis

CARLOS EDUARDO BRAZ VALERIANO

**CICLO DE VIDA ORGANIZACIONAL E ARTEFATOS DE CONTABILIDADE
GERENCIAL: UMA INVESTIGAÇÃO NAS 250 PEQUENAS E MÉDIAS EMPRESAS
QUE MAIS CRESCERAM NO BRASIL ENTRE 2008 E 2010**

Dissertação apresentada ao Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, como requisito para a obtenção do título de Mestre em Ciências.

Orientador: Prof. Dr. Welington Rocha

Versão Corrigida

(versão original disponível na Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade)

SÃO PAULO

2012

FICHA CATALOGRÁFICA

Elaborada pela Seção de Processamento Técnico do SBD/FEA/USP

Valeriano, Carlos Eduardo Braz

Ciclo de vida organizacional e artefatos de contabilidade gerencial: uma investigação nas 250 pequenas e médias empresas que mais cresceram no Brasil entre 2008 e 2010 / Carlos Eduardo Braz Valeriano.

-- São Paulo, 2012.

124 p.

Dissertação (Mestrado) – Universidade de São Paulo, 2012.

Orientador: Welington Rocha.

1. Contabilidade gerencial 2. Pequenas e médias empresas 3. Ciclo de vida I. Universidade de São Paulo. Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade II. Título.

CDD – 658.151

Dedico este trabalho:

Ao meu tão esperado e amado, filho Lucca.

À minha amada esposa Fernanda.

Aos meus pais, José Carlos e Rose (*in memoriam*).

Aos meus avós, maternos e paternos.

Às minhas irmãs, Fernanda e Marielle.

AGRADECIMENTOS

Inicialmente a Deus, que nos deu o dom da vida.

Aos meus pais, José Carlos e Rose, por todo o amor e carinho que sempre demonstraram pelos seus filhos. A meu pai um agradecimento especial por ter mantido nossa família unida nestes últimos 20 anos e por ser um exemplo de vida com sua honestidade e caráter.

À Fernanda Brasolin, meu grande amor, pelo amor, pela dedicação e suporte nestes anos em que muitas mudanças ocorreram em nossas vidas, inclusive com a chegada do nosso amado Lucca!

Às minhas irmãs Fernanda e Marielle e aos meus sobrinhos Cauê, Felipe, Anita e Liz, pela paciência em se privar de muitos momentos em conjunto.

Ao Prof. Dr. Welington Rocha, meu orientador, por suas sempre ponderadas palavras em alguns momentos de desespero enfrentados durante esta longa jornada.

Ao Prof. Dr. Márcio Borinelli, um amigo que foi mais do que um coorientador. Sua postura inovadora e visão prática, com certeza, são diferenciais que estão sendo primordiais para este seu sucesso na vida acadêmica. Sem palavras para agradecer!

Aos prezados 37 respondentes da pesquisa, que também foram fundamentais para que o trabalho pudesse ser concluído.

Aos meus ex-sócios e amigos, David Kallás e Gustavo Buoro, mestres em administração pela própria FEA-USP, que me incentivaram a entrar na vida acadêmica e fizeram contribuições valiosas para a conclusão do trabalho, inclusive ajudando no pré-teste realizado.

Aos meus amigos, pela tolerância das minhas ausências durante o transcorrer do mestrado.

Aos colegas do mestrado, pela troca de experiências no período da pós-graduação.

Aos colegas da Accenture e Avanade, que sempre me encontravam correndo e desesperado para dividir a vida acadêmica com a, nada fácil, vida corporativa.

*I believe in the supreme worth of the
individual and his right to life, liberty,
and the pursuit of happiness.*

John D. Rockefeller, Jr.

RESUMO

Este trabalho tem por objetivo ampliar o conhecimento sobre as teorias de ciclo de vida e de Contabilidade Gerencial investigando a relação existente entre o estágio do ciclo de vida organizacional e os artefatos da Contabilidade Gerencial adotados pelas Pequenas e Médias Empresas (PMEs) que mais cresceram no Brasil entre 2008 e 2010, sendo esta não muito explorada em pesquisas e literatura, contribuindo, deste modo, para um melhor entendimento dos problemas enfrentados pelas PMEs, uma vez que a estas empresas possuem grande relevância na economia e na sociedade Brasileira. Para tanto, foi realizado um estudo envolvendo 37 PMEs, dentre as 250 PMEs que mais cresceram no Brasil entre 2008 e 2010, por meio de questionário eletrônico enviado durante o mês de Setembro de 2012 que tinha como objetivo investigar a relação existente entre o estágio do ciclo de vida organizacional e os artefatos de Contabilidade Gerencial adotados pelas 250 PMEs. Sendo uma pesquisa descritiva e quantitativa o tratamento estatístico dos dados foi submetido ao teste de Qui-Quadrado para independência. No que diz respeito aos resultados da pesquisa, foi constatado que, das 37 organizações pesquisadas, 26 estavam no estágio nascimento, oito no estágio crescimento, uma no estágio maturidade e duas no estágio declínio. A identificação dos estágios do ciclo de vida organizacional das empresas pesquisadas foi realizada de forma descritiva e com uma abordagem *cross-sectional*. Os artefatos de Contabilidade Gerencial foram escolhidos com base nas recentes pesquisas sobre o tema, com especial destaque para a tese de Borinelli (2006) e para cada um dos artefatos escolhidos o teste estatístico foi realizado, concluindo que quatro artefatos dos 12 artefatos escolhidos, possuem relação com o estágio do ciclo de vida, ou seja, sendo este um achado da presente pesquisa, pode-se inferir que é possível que PMEs adotem artefatos que façam mais sentido com relação ao seu ciclo de vida obtendo com isto melhor controle da operação. Sendo assim o trabalho contribuiu para clarificar as possíveis inter-relações entre a o uso de artefatos de Contabilidade Gerencial e o ciclo de vida organizacional de PMEs, contribuindo adicionalmente para criar um arcabouço empírico e metodológico para futuras pesquisas e aprofundamentos em outras PMEs.

Palavras-chave: Ciclo de Vida Organizacional. Artefatos de Contabilidade Gerencial. Pequenas e Médias Empresas Brasileiras.

ABSTRACT

This work aims to increase knowledge about the life cycle and Management Accounting theories investigating the relationship between the stage of organizational life cycle and the use of management tools adopted by the 250 fastest growing Small and Medium Enterprises (SMEs) between 2008 and 2010, which is not much explored in research and literature, thus contributing to a better understanding of the problems faced by SMEs, since these companies have great relevance in the Brazilian economy and society. Therefore, a study was conducted involving 37 SMEs, among the 250 fastest growing SMEs in Brazil between 2008 and 2010, through an electronic questionnaire sent during the month of September 2012 which aimed to investigate the relationship between the stage of organizational life cycle and management tools adopted by 250 SMEs. Being a descriptive and quantitative research, statistical treatment of the data was subjected to chi-square test for independence. It was observed that out of the 37 SMEs, 26 were in the birth stage, eight in the growth stage, one at mature stage and two at decline stage. The identification of the stages of organizational life cycle for companies surveyed was performed with a descriptive and cross-sectional approach. Management tools were chosen based on recent research on the subject, with particular emphasis on the Borinelli's thesis (2006) and for each of the management tools chosen statistical test was conducted, concluding that four of 12 management tools chosen, have relation to the stage of the life cycle, ie, being a finding of this research, it can be inferred that it is possible for SMEs to adopt management tools that make more sense in relation to its life cycle getting better control of this operation. So the work has helped to clarify the possible inter-relationships between the use of management tools and organizational life cycle of SMEs, contributing further to create an empirical and methodological framework for future research and insights in other SMEs.

Keywords: Organizational Life Cycle. Management Tools. Brazilian Small and Medium Enterprises.

SUMÁRIO

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS.....	3
LISTA DE QUADROS.....	4
LISTA DE TABELAS.....	5
LISTA DE FIGURAS.....	8
1. INTRODUÇÃO.....	9
1.1. Caracterização da situação-problema do estudo.....	9
1.2. Questão de pesquisa.....	13
1.3. Hipótese de pesquisa.....	13
1.4. Objetivos.....	14
1.4.1. Objetivo geral.....	15
1.4.2. Objetivos específicos.....	15
1.5. Justificativas da pesquisa.....	15
1.6. Contribuições da pesquisa.....	17
1.7. Delimitação da pesquisa.....	19
1.8. Estrutura da dissertação.....	20
2. REFERENCIAL TEÓRICO.....	22
2.1. Pequenas e médias empresas e suas classificações.....	22
2.2. As 250 PMEs que mais crescem no Brasil.....	24
2.3. As especificidades das pequenas e médias empresas.....	27
2.4. A Contabilidade Gerencial e seus artefatos.....	30
2.4.1. Definições dos artefatos utilizados na pesquisa.....	35
2.5. Abordagem do ciclo de vida Organizacional.....	39
2.6. Ciclo de vida e artefatos de Contabilidade Gerencial.....	45
3. TRAJETÓRIA DA PESQUISA.....	47
3.1. Introdução.....	47
3.2. Tipologia da pesquisa.....	47
3.3. Caracterização da população.....	48
3.4. Técnica de coleta de dados.....	53
3.4.1. Questionário.....	53
3.4.1.1. Bloco 1 – Identificação da empresa e do respondente.....	54
3.4.1.2. Bloco 2 – Estrutura da empresa.....	54
3.4.1.3. Bloco 3 – Indicadores para mensuração do estágio do ciclo de vida.....	54
3.4.1.4. Bloco 4 – Artefatos de Contabilidade Gerencial em PMEs.....	57

3.5. Pré-teste.....	59
3.6. Plano de análise dos resultados.....	60
4. APRESENTAÇÃO DOS RESULTADOS.....	63
4.1. Perfil das PMEs respondentes.....	63
4.2. Identificação do estágio do ciclo de vida.....	67
4.3. Artefatos de Contabilidade Gerencial.....	70
4.4. Ciclo de vida organizacional e artefatos de Contabilidade Gerencial.....	72
4.4.1. Custeio por absorção.....	74
4.4.2. Custeio baseado em atividades.....	76
4.4.3. Custeio variável.....	78
4.4.4. Custo padrão.....	80
4.4.5. Valor presente.....	82
4.4.6. Retorno sobre investimento.....	84
4.4.7. <i>Benchmarking</i>	86
4.4.8. <i>Economic Value Added (EVA®)</i>	88
4.4.9. Planejamento estratégico.....	90
4.4.10. Orçamento.....	92
4.4.11. <i>Balanced Scorecard (BSC)</i>	94
4.4.12. Fluxo de Caixa.....	97
4.4.13. Resumo sobre o ciclo de vida organizacional e artefatos de Contabilidade Gerencial.....	99
4.4.14. Informações adicionais sobre as PMEs respondentes.....	101
5. CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	103
5.1. Conclusões.....	103
5.2. Recomendações de pesquisas futuras.....	104
5.3. Limitações.....	106
REFERÊNCIAS.....	107
APÊNDICE.....	116

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABC	<i>Activity Based Costing</i>
BNDES	Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social
BSC	<i>Balanced Scorecard</i>
DFC	Demonstração de Fluxo de Caixa
EVA©	<i>Economic Value Added</i>
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
IFAC	<i>International Federation of Accountants</i>
MTE	Ministério do Trabalho e Emprego
PIB	Produto Interno Bruto
PMEs	Pequenas e Médias Empresas
ROI	<i>Return on Investment</i>
SEBRAE	Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas
SRF	Secretaria da Receita Federal

LISTA DE QUADROS

Quadro 1	Conceitos e objetivos da Contabilidade Gerencial.....	31
Quadro 2	Algumas contribuições para a abordagem de ciclo de vida.....	42
Quadro 3	Características dos estágios do modelo Lester, Parnell e Carraher (2003)	44
Quadro 4	Constructo para identificar o estágio de nascimento.....	55
Quadro 5	Constructo para identificar o estágio de crescimento.....	56
Quadro 6	Constructo para identificar o estágio de maturidade.....	56
Quadro 7	Constructo para identificar o estágio de renovação.....	56
Quadro 8	Constructo para identificar o estágio de declínio.....	57
Quadro 9	Relação dos constructos para identificar o artefato de Contabilidade Gerencial.....	59

LISTA DE TABELAS

Tabela 1	Classificação por porte de empresa.....	23
Tabela 2	Características de grandes e pequenas empresas.....	27
Tabela 3	Artefatos de Contabilidade Gerencial.....	34
Tabela 4	PMEs que mais cresceram no Brasil.....	50
Tabela 5	Localização das empresas respondentes.....	64
Tabela 6	Setor das empresas respondentes.....	65
Tabela 7	Cargo dos respondentes.....	65
Tabela 8	Quantidade de funcionários.....	66
Tabela 9	Regime Tributário e Receita Bruta Anual.....	66
Tabela 10	Determinação do estágio do ciclo de vida por PME.....	68
Tabela 11	Classificação por Estágio de ciclo de vida.....	69
Tabela 12	Média de Utilização dos Artefatos de Contabilidade Gerencial.....	71
Tabela 13	Média de Utilização dos Artefatos de Contabilidade Gerencial por setor de atuação.....	71
Tabela 14	Média de Utilização dos Artefatos de Contabilidade Gerencial – Tradicional / Moderno.....	72
Tabela 15	Valores observados para o uso do artefato custeio por absorção.....	74
Tabela 16	Valores esperados para o uso do artefato custeio por absorção.....	75
Tabela 17	Valores observados e esperados para o uso do artefato custeio por absorção.....	75
Tabela 18	Cálculo do χ^2 para o uso do artefato custeio por absorção.....	75
Tabela 19	Valores observados para o uso do artefato custeio baseados em atividades.....	76
Tabela 20	Valores esperados para o uso do artefato custeio baseado em atividades.....	77
Tabela 21	Valores observados e esperados para o uso do artefato custeio baseado em atividades.....	77
Tabela 22	Cálculo do χ^2 para o uso do artefato custeio baseado em atividades.....	77
Tabela 23	Valores observados para o uso do artefato custeio variável.....	78
Tabela 24	Valores esperados para o uso do artefato custeio variável.....	79
Tabela 25	Valores observados e esperados para o uso do artefato custeio variável..	79
Tabela 26	Cálculo do χ^2 para o uso do artefato custeio variável.....	80
Tabela 27	Valores observados para o uso do artefato custo padrão.....	80
Tabela 28	Valores esperados para o uso do artefato custo padrão.....	81

Tabela 29	Valores observados e esperados para o uso do artefato custo padrão.....	81
Tabela 30	Cálculo do χ^2 para o uso do artefato custo padrão.....	82
Tabela 31	Valores observados para o uso do artefato valor presente.....	82
Tabela 32	Valores esperados para o uso do artefato valor presente.....	83
Tabela 33	Valores observados e esperados para o uso do artefato valor presente.....	83
Tabela 34	Cálculo do χ^2 para o uso do artefato valor presente.....	84
Tabela 35	Valores observados para o uso do artefato retorno sobre investimento.....	84
Tabela 36	Valores esperados para o uso do artefato retorno sobre investimento.....	85
Tabela 37	Valores observados e esperados para o uso do artefato retorno sobre investimento.....	85
Tabela 38	Cálculo do χ^2 para o uso do artefato retorno sobre investimento.....	86
Tabela 39	Valores observados para o uso do artefato <i>benchmarking</i>	86
Tabela 40	Valores esperados para o uso do artefato <i>benchmarking</i>	87
Tabela 41	Valores observados e esperados para o uso do artefato <i>benchmarking</i>	87
Tabela 42	Cálculo do χ^2 para o uso do artefato <i>benchmarking</i>	88
Tabela 43	Valores observados para o uso do artefato <i>economic value added</i> (EVA©).....	88
Tabela 44	Valores esperados para o uso do artefato <i>economic value added</i> (EVA©).....	89
Tabela 45	Valores observados e esperados para o uso do artefato <i>economic value added</i> (EVA©).....	89
Tabela 46	Cálculo do χ^2 para o uso do artefato <i>economic value added</i> (EVA©).....	90
Tabela 47	Valores observados para o uso do artefato planejamento estratégico.....	90
Tabela 48	Valores esperados para o uso do artefato planejamento estratégico.....	91
Tabela 49	Valores observados e esperados para o uso do artefato planejamento estratégico.....	91
Tabela 50	Cálculo do χ^2 para o uso do artefato planejamento estratégico.....	92
Tabela 51	Valores observados para o uso do artefato orçamento.....	92
Tabela 52	Valores esperados para o uso do artefato orçamento.....	93
Tabela 53	Valores observados e esperados para o uso do artefato orçamento.....	94
Tabela 54	Cálculo do χ^2 para o uso do artefato orçamento.....	94
Tabela 55	Valores observados para o uso do artefato BSC.....	95
Tabela 56	Valores esperados para o uso do artefato BSC.....	96
Tabela 57	Valores observados e esperados para o uso do artefato BSC.....	96
Tabela 58	Cálculo do χ^2 para o uso do artefato BSC.....	96
Tabela 59	Valores observados para o uso do artefato fluxo de caixa.....	97

Tabela 60	Valores esperados para o uso do artefato fluxo de caixa.....	98
Tabela 61	Valores observados e esperados para o uso do artefato fluxo de caixa.....	98
Tabela 62	Cálculo do χ^2 para o uso do artefato fluxo de caixa.....	98
Tabela 63	Resumo dos resultados obtidos por artefato.....	100
Tabela 64	Resumo da frequência e percentual de utilização do artefato pelo estágio do ciclo de vida.....	101

LISTA DE FIGURAS

Figura 1	Fatores mais importantes para a sobrevivência das empresas.....	11
Figura 2	Práticas para ampliar a rentabilidade das PMEs (%).....	27

1. INTRODUÇÃO

1.1.Caracterização da situação-problema do estudo

Diversas pesquisas têm sido desenvolvidas na área de gestão de pequenas e médias organizações e visam entender os principais desafios que os empreendedores, sejam eles nacionais ou estrangeiros, enfrentam na gestão diária do negócio (KASSAI, 1996; TEIXEIRA, 2002; VALENTE, 2004; SUZUKI, 2008; TERENCE, 2008; FLORIANI, 2010).

As Pequenas e Médias Empresas (PMEs), no contexto do desenvolvimento nacional e regional, têm um papel decisivo. Segundo banco de dados do Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE/SP, 2010a), no Brasil, as PMEs:

- a) Representam 98% dos aproximadamente 5,1 milhões de estabelecimentos industriais, comerciais, agrícolas e de serviços.
- b) São responsáveis por 53% dos empregados com carteira assinada.
- c) Respondem por 20% do Produto Interno Bruto (PIB).
- d) Respondem por 2% do valor de exportações.

Além desta importância econômica, as PMEs representam, também, um mecanismo de mobilidade social, melhor distribuição de renda e ampliação da classe média, à medida que possibilitam, ao assalariado, ascender à posição de pequeno ou médio empresário.

Essa importância econômica e social das PMEs não se limita a países em desenvolvimento como o Brasil. Autores como Ilda (1986), Resnik (1991), Baty (1994), Schell (1995), Antonik (2004) e o *International Federation of Accountants* (IFAC, 2010), de forma convergente, têm ponderado que, independentemente do grau de industrialização ou do nível de desenvolvimento, as PMEs têm uma substancial importância na evolução da sociedade, contribuindo do ponto de vista econômico, social e até político das nações.

Dada a representatividade das PMEs no contexto econômico brasileiro, há necessidade de se dedicar uma atenção especial a este segmento, pois, segundo o banco de dados do SEBRAE/SP (2010), em pesquisa que monitorou a sobrevivência e mortalidade das PMEs

nos últimos 12 anos, somente no Estado de São Paulo 27% das PMEs encerram suas atividades antes de completar 1 ano e 58% antes de completar 5 anos.

Esta mortalidade precoce das PMEs gera impactos econômicos e sociais. Apenas no Estado de São Paulo gera uma perda financeira, social, anual de aproximadamente 20 bilhões de reais, dividido entre capital investido e faturamento não gerado, e é responsável pelo desemprego de aproximadamente 348 mil pessoas (SEBRAE/SP, 2010).

Os fatores mais importantes para a sobrevivência das empresas, de acordo com a pesquisa do SEBRAE/SP (2010) e Figura 1, são: falta de um planejamento adequado antes da abertura; e deficiências na gestão do negócio após a abertura e insuficiência ou falta de abrangência de políticas de apoio ao segmento.

Figura 1 – Fatores mais importantes para a sobrevivência das empresas

Fonte: SEBRAE-SP

Fonte: SEBRAE/SP, 2010.

Verifica-se que, juntos, os fatores mais citados – bom planejamento antes da abertura da empresa e boa gestão do negócio após a abertura – são citados por 65% para os entrevistados que já tiveram suas empresas encerradas e 69% para os que ainda possuem suas empresas em atividade.

Dentro da gestão na pequena empresa e mencionando especificadamente sobre PMEs, Frey e Frey (2000, p. 8) observam que: “O papel do contabilista é decisivo para que as informações contábeis sejam utilizadas na gestão da pequena empresa.”

Estudos brasileiros sobre a utilização da informação contábil pelos gestores (KASSAI, 1996; RESKE FILHO, 2000; ZANOTELLI, 2010; STROEHER; FREITAS, 2008) apresentam que há divergências entre os relatórios mais requisitados pelos gestores e os comumente gerados pela Contabilidade, especialmente a societária, para dar suporte ao processo de gestão econômico-financeiro, suprimindo apenas parcialmente as necessidades de informação, pois, frequentemente, são gerados com atraso e são de difícil compreensão.

Concorda-se com esta percepção verificada nos trabalhos citados e considera-se que este seja um dos fatores que afetam a boa gestão do negócio após a abertura, conforme ilustrado na Figura 1.

Esta incapacidade da Contabilidade em sua função de bem informar e de atender às especificações de cada tipo de usuário fica ainda mais nítida nas PMEs, face à sua heterogeneidade (LEONE, 1999), e em razão, principalmente, da influência fiscal, pois ocorrem distorções relevantes nas informações contábeis sendo que as demonstrações contábeis legais se tornam de difícil entendimento gerencial, parecendo que a Contabilidade é algo que existe somente para o atendimento às exigências fiscais (PIRES *et al.*, 2004). Consequentemente, fica relegado, ao segundo plano, o atendimento às necessidades da gestão dos negócios (STROEHER; FREITAS, 2008).

No estudo de Stroeher e Freitas (2008), sobre o uso das informações contábeis na tomada de decisão em pequenas empresas, foram entrevistados contadores e empresários estabelecidos no Vale do Taquari, que abrange 37 municípios da região central do Rio Grande do Sul, e verificou-se que as pequenas empresas não têm interesse em informação contábil relativa à gestão do empreendimento, “porque querem um serviço contábil barato” e que as informações fornecidas pelos contadores aos empresários ficam restritas às áreas legal, fiscal e burocrática. Além disso, grande parte dos empresários entrevistados gera as próprias informações necessárias para a administração do negócio (HOLMES; NICHOLLS, 1988; PIRES *et al.*, 2004), não utilizando as informações provenientes da Contabilidade.

Desse modo, verifica-se que a Contabilidade, da maneira como é tratada pelas PMEs, não desempenha um papel crítico, e que os empresários utilizam informações geradas internamente para a tomada de decisão. Tais informações são trabalhadas a partir dos dados contábeis e ajustadas à realidade do negócio e visam auxiliar no acompanhamento das atividades realizadas comparando o desempenho da empresa como um todo e seus departamentos.

A transformação dos dados contábeis, objetivando produzir informações para os gestores internos da organização na tomada de decisões, é uma das principais características da Contabilidade Gerencial. Segundo Atkinson *et al.* (2000, p. 36), na Contabilidade Gerencial “O processo deve ser direcionado pelas necessidades informacionais dos indivíduos internos da empresa e deve orientar suas decisões operacionais e de investimentos.”

Para realizar suas atividades, a Contabilidade Gerencial promove a utilização de métodos e instrumentos. Estes métodos e instrumentos vêm sendo denominados, por vários autores, de *artefatos*.

A adoção e utilização plena de diferentes artefatos de Contabilidade Gerencial para dar suporte às decisões e ao monitoramento estratégico podem variar em cada PME, a depender da miríade de fatores contingenciais. Como cada PME possui características distintas, em termos de nicho de atuação, tempo de vida, tamanho, estrutura hierárquica, estrutura de controle, formalidade e filosofia de gestão etc., é provável que estes fatores, em conjunto, possuam influência nos artefatos de Contabilidade Gerencial por elas utilizados.

A abordagem do ciclo de vida – representada por trabalhos como os de Miller e Friesen (1983, 1984), Scott e Bruce (1987), Moores e Yuen (2001), Lester, Parnell e Carraher (2003) – representa uma forma de lidar com tais contingências e fatores internos das organizações, pois analisa características dos arquétipos organizacionais à medida que elas evoluem e se transformam como forma de adaptação aos diversos fatores.

Essa abordagem representa um elemento que pode ser capaz de explicar os diferentes artefatos de Contabilidade Gerencial utilizados pelas PMEs que mais cresceram no Brasil entre 2008 e 2010, contribuindo, deste modo, para elucidar o inter-relacionamento destes fatores à sobrevivência e sucesso destas empresas e, igualmente, permitindo às demais PMEs

compreenderem melhor como seu estágio no ciclo de vida pode influenciar a utilização dos artefatos de Contabilidade Gerencial, bem como se preparar e adquirir condições para gerir o negócio de uma fase para outra no ciclo de vida.

Devido à (I) importância das PMEs no contexto econômico brasileiro, (II) seus problemas de gestão e de falta de informação, (III) a ainda incipiente, pesquisa empírico-teórica dos artefatos de Contabilidade Gerencial nestas empresas e (IV) as contingências do ciclo de vida, considera-se relevante averiguar se há relação entre a adoção de artefatos de Contabilidade Gerencial e o estágio do ciclo de vida organizacional.

Em resumo, a situação-problema se caracteriza pela possibilidade de constatação de que a aplicação de artefatos de Contabilidade Gerencial coerentes com o atual ciclo de vida vivenciado pelas PMEs pode trazer vantagens competitivas e auxiliar na gestão diária das PMEs.

1.2. Questão de pesquisa

Uma vez contextualizada a situação-problema alvo da presente dissertação, faz-se necessário elencar a questão a ser investigada, questão esta que é primordial para nortear o desenvolvimento do trabalho. Assim, a questão geral que norteia a pesquisa é:

Há relação entre o estágio de ciclo de vida organizacional em que se encontram as 250 PMEs que mais cresceram no Brasil entre 2008-2010 e os artefatos de Contabilidade Gerencial por elas adotados?

1.3. Hipótese de pesquisa

Martins (1994, p. 32) afirma que, somente após a caracterização da situação-problema e da definição criteriosa da questão de pesquisa, se pode definir a hipótese e os objetivos de pesquisa.

Martins e Theóphilo (2009, p. 20) afirmam que atualmente o termo hipótese é empregado com “[...] o significado de uma proposição, com sentido de conjectura, de suposição, de antecipação de resposta para um problema, que pode ser aceita ou rejeitada pelos resultados da pesquisa”.

Dessa forma, já realizadas as etapas mencionadas por Martins (1994) e seguindo a definição de Martins e Theóphilo (2009), a presente pesquisa apresenta as seguintes hipóteses de pesquisa:

H₀: Não há relação entre o ciclo de vida das organizações e os artefatos de Contabilidade Gerencial adotados pelas 250 PMEs que mais cresceram no Brasil entre 2008-2010.

H₁: Há relação entre o ciclo de vida das organizações e os artefatos de Contabilidade Gerencial adotados pelas 250 PMEs que mais cresceram no Brasil entre 2008-2010.

Caso a hipótese nula (H₀) seja aceita, poder-se-á chegar à conclusão que não há, nas PMEs que mais cresceram no Brasil, relação entre os artefatos de Contabilidade Gerencial e seus respectivos estágios de ciclos de vida e pesquisas futuras seriam necessárias para se tentar explicar o porquê os estágios ciclo de vida organizacional não podem ser aplicados para artefatos de Contabilidade Gerencial em PMEs como já anteriormente verificado para grandes empresas.

Por outro lado, se a hipótese nula (H₀) não for aceita, significará que pode existir relação nos artefatos de Contabilidade Gerencial, entre as empresas pesquisadas, e os estágios de ciclo de vida organizacional e, com isto, será possível contribuir com esta área de estudo, traçar quais são os artefatos são comumente utilizados em cada um dos estágios de ciclo de vida organizacional nas PMEs e, assim, ser mais uma ferramenta através da qual a Contabilidade Gerencial desempenhará seu papel em PMEs.

1.4. Objetivos

Gil (2002, p. 111) estabelece que “Os objetivos gerais são pontos de partida, indicam uma direção a seguir, mas, na maioria dos casos, não possibilitam que se parta para a investigação.

Logo, precisam ser redefinidos, esclarecidos, delimitados. Daí surgem os objetivos específicos da pesquisa.”

Tendo-se em conta a situação-problema caracterizada, a questão de pesquisa proposta, bem como a hipótese formulada, são apresentados, na sequência, o objetivo geral, o ponto de partida da pesquisa e, também, os objetivos específicos, que permitirão partir para a pesquisa.

1.4.1. Objetivo geral

O objetivo geral da presente dissertação é investigar a relação existente entre o estágio do ciclo de vida organizacional e os artefatos de Contabilidade Gerencial adotados pelas 250 PME's que mais cresceram no Brasil entre 2008-2010.

1.4.2. Objetivos específicos

São objetivos específicos da pesquisa:

- i. Identificar o atual estágio de ciclo de vida de cada PME que mais cresceram no Brasil entre 2008-2010 dentro do modelo proposto por Lester, Parnell e Carraher (2003).
- ii. Mapear os artefatos de Contabilidade Gerencial adotados pelas PME's que mais cresceram no Brasil entre 2008 e 2010.

1.5. Justificativas da pesquisa

Lakatos e Marconi (1992, p. 103) definem a justificativa como uma “[...] exposição sucinta, porém completa, das razões de ordem teórica e dos motivos de ordem prática que tornam importante a realização da pesquisa.”

Assim sendo, a primeira justificativa para a realização da presente pesquisa se dá, conforme já exposto na situação-problema, pela relevância das PME's no contexto do desenvolvimento nacional, não só pelos aspectos quantitativos da participação no PIB Brasileiro, mas no reflexo social pela quantidade de empregos diretos e indiretos gerados.

A importância deste segmento por si só já justifica trabalhos acadêmicos que estudem suas formas de organização e outras características como, estratégias adotadas por setor de atuação, nível de exportações de PMEs. Assim, a escolha desse segmento, como um objeto de estudo, pode ser benéfica em termos acadêmicos.

Outro fato a destacar é que a Contabilidade que, em linhas gerais, pretende fornecer informações de qualidade e tempestivas para subsidiar a tomada de decisão, e que no seu contexto gerencial se dispõe a induzir e guiar os gestores à tomada de decisão ótima, pouco tem se debruçado na pesquisa acerca da gestão e da utilização de artefatos de Contabilidade Gerencial, principalmente no que tange às PMEs, havendo, portanto, espaço para que haja contribuições quanto a esta temática.

Diante do exposto surge a segunda justificativa para a elaboração desta pesquisa que é a quantidade reduzida de trabalhos científicos que abordam a utilização de artefatos de Contabilidade Gerencial, em seus diversos aspectos, em PMEs. Espera-se que este trabalho contribua para essa linha de estudos, apresentando uma relação científica e crítica destes artefatos de Contabilidade Gerencial em PMEs.

Os estudos dos ciclos de vida partem do pressuposto de 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 artefatos 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 diferentes artefatos de Contabilidade Gerencial com capacidade para se adaptar e atender às essas necessidades (GREINER 1972; MILLER; FRIESEN, 1984; MOORES; YUEN, 2001).

Observa-se uma falta de estudos capazes de reunirem uma plataforma teórica de Contabilidade Gerencial em PMEs, que contemplem uma visão adequada para dar respostas à questão de pesquisa aqui formulada. Ou seja, há escassez de um estudo empírico nas PMEs que mais cresceram no Brasil tentando buscar os verdadeiros artefatos de Contabilidade Gerencial neste porte de empresas, à luz da abordagem de ciclo de vida organizacional.

Neste contexto, da ausência de trabalhos empíricos sobre o tema ciclo de vida organizacional com enfoque em PMEs, surge a terceira justificativa para a realização do presente trabalho, pois se percebe 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).

Este 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 artefatos utilizados pelas empresas.

Já no meio acadêmico, o trabalho justifica-se por investigar os artefatos de Contabilidade Gerencial nas PMEs que mais cresceram no Brasil relacionando-os à realidade do arcabouço teórico de ciclo de vida organizacional na prática.

1.6. Contribuições da pesquisa

Segundo Lakatos e Marconi (1992, p. 100), “[...] as contribuições teóricas que a pesquisa pode trazer [...] são: confirmação geral na sociedade particular em que se insere a pesquisa; especificação para casos particulares; clarificação da teoria; resolução de pontos obscuros etc.” A presente pesquisa, neste sentido, pretende contemplar duas dimensões de contribuição enumeradas por Lakatos e Marconi (1992), a saber: as contribuições relativas ao que se faz na prática e as decorrentes da consolidação da Contabilidade Gerencial como ciência. As mesmas seguem detalhadas.

Borinelli (2006, p. 34) comenta que “[...] é mister ressaltar que a Ciência Contábil como um todo, mas de forma especial no Brasil, vem passando por um processo de busca e validação empírica de suas proposições”. Este processo também é verificado no campo da Contabilidade Gerencial, devido ao estreito relacionamento desta com a Contabilidade Societária, por isto a presente pesquisa pode contribuir na consolidação da Contabilidade Gerencial como ciência, especialmente para PMEs.

A mesma percepção é relatada por Necyk *et al.* (2007, p. 99), quando relatam que “[...] ainda são poucos os estudos específicos na área de Contabilidade Gerencial validados empiricamente”. Contudo, estes poucos estudos comprovam que as características da Contabilidade Gerencial são influenciadas pelos estágios do ciclo de vida da organização, demonstrando o potencial que a abordagem oferece para ampliação do entendimento do desenvolvimento da Contabilidade Gerencial nas organizações.”

Deste ponto surge uma das contribuições esperadas da presente pesquisa: testar o modelo de ciclo de vida desenvolvido por Lester, Parnell e Carraher (2003), de maneira empírica, dentro de um contexto cultural, social e econômico diferente do que já foi testado e contribuir com a sedimentação da teoria do ciclo de vida organizacional.

Outra possível contribuição verificada desta pesquisa é para o mercado de maneira geral, pois trata da descrição da realidade, aqui recortada, da relação entre o estágio de ciclo de vida organizacional e a adoção de artefatos de Contabilidade Gerencial em PMEs. Com isto, gestores de empresas de pequeno e médio porte poderão consultar a pesquisa buscando implementar, rever e analisar seus artefatos de Contabilidade Gerencial, de acordo com o seu estágio no modelo de ciclo de vida organizacional.

Uma contribuição adicional desta pesquisa é permitir que a percepção dos gestores, especialmente de PMEs, sobre o desenvolvimento das práticas de gestão seja ampliada, demonstrando a existência de elementos sinalizadores que ajudem 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.

Portanto, apresentar os artefatos de Contabilidade Gerencial adotados pelas PMEs que mais cresceram no Brasil pode servir como referencial para as demais PMEs adequarem suas informações para tomada de decisão, de acordo com seu estágio no ciclo de vida organizacional, facilitando a gestão.

1.7. Delimitação da pesquisa

Borinelli (2006, p. 36) salienta que “Uma tarefa essencial na construção de um trabalho científico é estabelecer o conjunto de delimitações que definem escopo (enfoque), alcance (extensão), abrangência (profundidade), tipo de abordagem e horizonte de estudo”. Por concordar-se plenamente com esta afirmação considera-se necessária para a presente pesquisa estabelecer a delimitação que envolve as dimensões conceituais, de escopo, temporais, geográficas e de porte.

Conceitualmente, não é objetivo primário deste trabalho verificar se nas PMEs pesquisadas existe a institucionalização da Contabilidade Gerencial, mas verificar quais são os artefatos de Contabilidade Gerencial utilizados nas PMEs que mais cresceram no Brasil entre 2008 e 2010 em seu atual estágio do ciclo de vida organizacional.

Também não é foco deste trabalho apresentar ou propor um modelo de ciclo de vida organizacional para PMEs, e sim investigar a relação existente entre o estágio do ciclo de vida organizacional e os artefatos de Contabilidade Gerencial adotados.

Borinelli (2006, p. 39) menciona que “[...] considerando-se a necessidade de delimitar o universo da pesquisa, para que ela pudesse atingir plenamente seus objetivos, as delimitações geográficas, temporal e de porte tratam da constituição da população que constitui a pesquisa de campo”. Tal população é formada pelas empresas presentes na publicação anual da Revista Exame PMEs intitulada “250 pequenas e médias empresas que mais crescem”, de setembro de 2011, com dados relativos ao exercício de 2010 (EXAME PME, 2011).

A escolha da população presente na publicação anual da Revista Exame PME (EXAME PME, 2011) deve-se ao fato da dificuldade de obtenção de demonstrações financeiras de PMEs, pois as mesmas não são legalmente obrigadas a disponibilizar tais informações, bem como ao fato de a publicação ser em conjunto com uma empresa de auditoria, Deloitte, e ter como pré-requisito para participar da pesquisa, o envio das informações financeiras dos últimos 3 (três) exercícios sociais, 2008, 2009 e 2010.

Tendo em vista a população estabelecida, a delimitação geográfica abrange, então, PMEs com unidades administrativas no Brasil, independente da nacionalidade do capital e do setor de atividade.

A delimitação temporal considera empresas em operação desde, pelo menos, 1º de janeiro de 2006, sendo esta uma delimitação imposta pela Revista Exame PME (EXAME PME, 2011).

Em termos de delimitação de porte, existem diversas classificações para enquadrar uma empresa como sendo pequena ou média, classificações estas que são discutidas no Capítulo 2.

Entretanto, a presente pesquisa não utiliza estas classificações para caracterização de sua população, conforme Capítulo 3, e sim adota a classificação já realizada pela Revista Exame PME (EXAME PME, 2011), que determina que para ser apta a participar da pesquisa a empresa deve possuir receita líquida anual entre R\$ 5 milhões e R\$ 250 milhões em suas demonstrações financeiras referentes ao exercício de 2010.

A coleta de dados para a pesquisa foi realizada entre Julho e Setembro de 2012 através de questionário eletrônico desenvolvido no Google Docs e enviado coletivamente para as PMEs por meio de correio eletrônico.

1.8. Estrutura da dissertação

A estrutura do trabalho está organizada em cinco Capítulos que formam a cadeia lógica dos fatos e procedimentos que são realizados e estão correlacionados com o objetivo da mesma.

No primeiro Capítulo, caracterizado como a introdução da pesquisa, apresenta-se o problema de pesquisa, a questão de pesquisa, sua hipótese, objetivos (geral e específicos), a justificativa para sua realização, bem como a contribuição esperada e sua delimitação.

O segundo Capítulo trata do referencial teórico, em que são resgatadas as principais classificações de PMEs visando apresentar a Revista “As PMEs que mais crescem no Brasil”, publicada anualmente pela Deloitte e pela Revista Exame PME, desde 2006. Após esta breve introdução inicia-se a revisão do arcabouço teórico das especificidades presentes nas PMEs,

da Contabilidade Gerencial, abordando seus principais conceitos e objetivos encontrados em literaturas nacionais e estrangeiras, com destaque especial para seus artefatos e, finalmente, pretende-se discutir as diversas abordagens de ciclo de vida organizacional. Ao término do segundo Capítulo aborda-se o tema central da presente pesquisa sobre a relação entre ciclo de vida e artefatos de Contabilidade Gerencial.

No terceiro Capítulo tem-se a descrição da trajetória da pesquisa; portanto, discutem-se todos os aspectos necessários para o entendimento do método utilizado na pesquisa, tais como: (I) detalhamento da população e amostra utilizada na pesquisa, (II) critérios utilizados na seleção das PMEs pesquisadas, (III) as técnicas aplicadas para a obtenção dos dados e informações da pesquisa, (IV) o detalhamento do questionário, como instrumento para a verificação da questão de pesquisa central do presente estudo e (V) o plano de análise dos dados coletados.

O quarto Capítulo dedica-se à apresentação, interpretação e análise dos dados, procurando-se alinhar o arcabouço teórico, revisado no Capítulo 2, com as informações obtidas na pesquisa de campo, por meio dos questionários respondidos, analisando, empiricamente e à luz da literatura, qual a relação entre o estágio do ciclo de vida organizacional e a adoção dos artefatos de Contabilidade Gerencial nas PMEs que mais cresceram no Brasil entre 2008 e 2010, concluindo com a verificação da validade das hipóteses pesquisadas.

No quinto Capítulo são apresentadas as considerações finais do trabalho, recomendações de pesquisas futuras, derivadas de tão relevante tema para a academia e, principalmente, para as organizações e por fim as limitações identificadas na presente pesquisa.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

Este capítulo justifica-se pela premissa de que uma teoria é indispensável ao desencadeamento do processo de investigação. Tal premissa é respaldada pela afirmação de Demo (2000, p. 164), com a qual se concorda integralmente, de que “A teoria é necessária para oferecer condições explicativas do fenômeno, trabalhando as razões de ser assim, e não de outra maneira.” Portanto, “[...] é fundamental construir base teórica de caráter explicativo.”

Brevemente aborda-se a discussão sobre os critérios comumente utilizados para a classificação de PMEs e o critério utilizado na presente pesquisa. Na sequência é apresentada a pesquisa da publicação da Revista Exame PME (EXAME PME, 2011) e seus principais achados.

Após estes esclarecimentos pretende-se apresentar algumas das principais especificidades encontradas na literatura sobre PMEs, o conceito da Contabilidade Gerencial e seus artefatos. Em seguida discorre-se sobre as abordagens de ciclo de vida Organizacional detalhando apenas o modelo escolhido para a presente dissertação, que é o modelo de Lester, Parnell e Carraher (2003).

Finalmente se discorre sobre os estudos que buscaram entender se existe ligação entre os modelos de ciclo de vida e os artefatos de Contabilidade Gerencial utilizados pelas empresas.

2.1. Pequenas e médias empresas e suas classificações

PMEs são geralmente classificadas e analisadas a partir de fatores qualitativos ou quantitativos. Kassai (1996, p. 61) comenta que, apesar de ser possível a utilização de dados qualitativos para determinar as chamadas pequenas empresas, os dados quantitativos prevalecem como critério, pois: “permitem determinar o porte das empresas; são mais fáceis de serem coletados; permitem o emprego de medidas de tendência no tempo; possibilitam análises comparativas; são de uso corrente nos setores institucionais e públicos e privados”.

Os critérios quantitativos (econômicos e/ou contábeis) são de mensuração simples, podem ser obtidos com facilidade e permitem análises comparativas objetivas. Geralmente referem-se ao

número de empregados, valor do faturamento anual, seja ele bruto ou líquido, e valor do ativo permanente.

Já os qualitativos (de cunho mais gerencial e social) não são facilmente mensuráveis face à complexidade na sua identificação, mas apresentam uma visão mais real (íntima) da empresa. Destacam-se a organização e administração incipientes, dificuldades de obtenção de financiamentos, participação e domínio dos respectivos mercados, entre outros.

No Brasil, a classificação do Sistema Brasileiro de Apoio às Pequenas e Médias Empresas (SEBRAE), que utiliza o número de funcionários, é uma das mais utilizadas academicamente e profissionalmente (KASSAI, 1996; LEONE, 1999; SOUZA *et al.*, 2002; TERENCE, 2002; RICCI, 2010; FLORIANI, 2010).

Já nos levantamentos que têm como fonte de dados o Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), os dados sobre PMEs divulgadas pelo SEBRAE utilizam o critério de receita bruta anual.

Percebe-se que pesquisadores, governos e interessados, geralmente utilizam dois critérios quantitativos para a classificação de empresa em relação ao porte: número de empregados e receita bruta anual.

Outras classificações de instituições brasileiras foram pesquisadas: a do Ministério do Trabalho e Emprego (MTE); do Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social (BNDES) e da Secretaria da Receita Federal (SRF). Assim, a saber: chegou-se a um resumo dos 2 principais critérios utilizados, número de empregados e receita bruta anual, apresentados na Tabela 1.

Tabela 1 – Classificação por porte de empresa

Porte	Número de Empregados	Faturamento Bruto Anual
Micro	Até 19 pessoas	Até R\$ 240.000,00
Pequenas	De 20 a 99 pessoas	De R\$ 240.000,01 até R\$ 2.400.000,00
Médias	De 100 a 499 pessoas	De R\$ 2.400.000,01 até R\$ 48.000.000,00
Grandes	Acima de 499 pessoas	Acima de R\$ 48.000.000,01

Fonte: Elaborada pelo autor a partir de dados de: SEBRAE, MTE, SRF e BNDES.

A presente pesquisa utiliza a classificação realizada pela Revista Exame PME (EXAME PME, 2011), na publicação da Revista “As 250 pequenas e médias empresas que mais crescem”, edição de 2011, que classifica as organizações brasileiras que estão em operação desde, pelo menos, 1º de janeiro de 2006 e que possuem receita líquida anual entre R\$ 5 milhões e R\$ 250 milhões em suas demonstrações financeiras referentes no exercício de 2010.

2.2. As 250 PMEs que mais crescem no Brasil

Realizada pela Deloitte e pela Revista Exame PME desde 2006, a pesquisa “As PMEs que mais crescem no Brasil” tem como objetivo apontar quais são as empresas brasileiras de pequeno e médio porte que expandem seus negócios com maior velocidade e indicar como elas estão administrando seus custos, investimentos, preços e rentabilidade.

A Revista Exame PME é uma publicação mensal da Editora Abril, focada em temas e assuntos voltados para as PMEs. Já a Deloitte é uma empresa de auditoria, consultoria tributária, consultoria em gestão de riscos empresariais, *corporate finance*, consultoria empresarial, *outsourcing*, consultoria em capital humano e consultoria atuarial. Fundada em 1845, em Londres, possui mais de 700 escritórios afiliados em quase 140 países.

Anualmente, desde 2006, estas duas renomadas instituições brasileiras se reúnem para a publicação do ranking das PMEs que mais crescem no Brasil.

Por ser parte fundamental da presente pesquisa, uma vez que a população pesquisada foi extraída de tal publicação, considera-se relevante apresentar os principais achados da publicação Exame PME (EXAME PME, 2011).

As empresas que compõem o ranking das 250 PMEs que mais crescem totalizaram receitas líquidas que, juntas, somam R\$ 12,26 bilhões (conforme as demonstrações financeiras referentes ao exercício de 2010), com crescimento médio anual de 36% entre 2008 e 2010 (EXAME PME, 2011).

Todas as empresas são de origem brasileira e a maioria se concentra na Região Sudeste (59%) e Sul (20%), com destaque para o Estado de São Paulo, onde 37% das empresas do ranking estão sediadas (EXAME PME, 2011).

As atividades econômicas são diversificadas, contemplando grande parte dos setores econômicos no Brasil, com predominância de representantes da indústria da Transformação (32%), Informação e Comunicação (20%), Comércio (16%) e Construção (8%) (EXAME PME, 2011).

As PMEs que mais crescem no Brasil enxergam o momento como importante para continuar a pensar e conduzir iniciativas que mantenham os seus custos competitivos e as possam diferenciar dos concorrentes. Estes são os propósitos apontados como os principais desafios percorridos para a expansão dos negócios nos últimos três anos e alinhados com um mercado que consome mais e, da mesma forma, exige uma nova postura de todas as empresas (EXAME PME, 2011).

A necessidade de melhorias constantes e a adaptação a um mercado mais exigente estimulam as empresas emergentes a desenvolver práticas que façam os negócios serem mais rentáveis e, da mesma forma, as apontem como mais competitivas. Para as PMEs que mais crescem, o aumento da rentabilidade é a principal meta financeira (46% da amostra). A questão aparece à frente mesmo do crescimento das receitas (28%) (EXAME PME, 2011).

A visão das PMEs revela a preocupação em ter uma relação mais adequada do retorno obtido nos investimentos conduzidos e de como eles podem gerar frutos mais rentáveis e, desta forma, influenciar o crescimento perene da organização.

De acordo com a pesquisa realizada com as empresas que mais cresceram no Brasil entre 2008 a 2010, a melhora do controle das margens, de produtos e mercados é a principal prática para melhorar a rentabilidade para os próximos 3 a 5 anos (72%), seguido de desenvolver produtos que ofereçam melhores margens (68%), otimizar processos e renovar estrutura de vendas (66%) (EXAME PME, 2011).

As práticas que possuem relação, de acordo com a literatura pesquisada e o Capítulo 2, tópico 2.4, com a Contabilidade Gerencial estão na Figura 2.

Figura 2 – Práticas para ampliar a rentabilidade das PMEs (%)

Fonte: Adaptado de Exame PME – “As 250 PMEs que mais crescem no Brasil” – Edição 2011.

Verifica-se, como mencionado, a participação, direta ou indireta, de práticas de Contabilidade Gerencial, que são exploradas no tópico 2.4, nas práticas verificadas pelas PMEs que mais cresceram no Brasil entre 2008 e 2010.

Diretamente, se pode citar a participação da Contabilidade Gerencial nas práticas que visam melhorar controle de margens (produtos e mercados), atrair remuneração a metas de rentabilidade e revisar e eliminar contratos com margens inferiores.

Indiretamente, a Contabilidade Gerencial pode auxiliar a empresa a desenvolver produtos que ofereçam melhores margens, otimizar processos e renovar estrutura de vendas, renegociar e substituir fornecedores, investir em programas de fidelidade e criar novos canais de vendas, pois estas práticas necessitam de avaliação e mensuração de custos e benefícios gerados.

A participação da Contabilidade Gerencial pela utilização de seus artefatos, direta ou indiretamente, visa melhorar a rentabilidade e, por si só, já justifica a busca do entendimento

de quais os artefatos de Contabilidade Gerencial são utilizados pelas PMEs que mais cresceram no Brasil.

2.3. As especificidades das pequenas e médias empresas

As PMEs possuem características próprias que causam impacto, tanto em sua forma de organização interna, como em sua articulação com os clientes, fornecedores, instituições governamentais e demais atores do seu entorno, conferindo-lhes um modo de atuar diferenciado das grandes empresas.

Kassai (1996, p. 84) cita algumas características das PMEs que as diferenciam das grandes empresas, como mostra a Tabela 2.

Tabela 2 – Características de grandes e pequenas empresas

Características	Grandes Empresas	Pequenas Empresas
Adaptabilidade	Pequena	Grande
Administração	Profissional	Pessoal ou Familiar
Capacidade de interpretar e utilizar políticas e dispositivos legais	Grande	Pequena
Capacidade de utilizar especialistas	Grande	Pequena
Capacitação profissional	Especializada	Não especializada
Capital	Dissolvido	Concentrado
Concentração de recursos	Capital	Trabalho
Decisão	Descentralizada	Centralizada
Estrutura	Organizada	Informal
Flexibilidade	Pequena	Grande
Forma Jurídica	Sociedade Anônima	Limitada
Ganhos de escala	Grandes	Pequenos
Idade Média	Alta	Pequena
Níveis Hierárquicos	Muitos	Poucos
Nº de funcionários	Grande	Pequeno
Nº de produtos	Grande	Pequeno (único)
Recursos Financeiros	Abundantes	Escassos
Sistemas de informação	Complexos, formalizados e informatizados	Simple, informais e manuais (mecanizados)
Utilização de tecnologia	Alta	Baixa (Artesanal)

Fonte: KASSAI, 1996, p. 84

Cada uma destas características pode representar vantagem e/ou desvantagem para o processo de desenvolvimento das PMEs. Assim, algumas características como adaptabilidade, estrutura, níveis hierárquicos etc., são altamente desejáveis, tendo em vista, que permitem uma reação mais rápida em um contexto de constantes mudanças. Já, características como limitações de recursos humanos e financeiros representam obstáculos ao desenvolvimento das pequenas e médias empresas.

Para Leone (1999, p. 92-93), as especificidades das pequenas e médias empresas podem ser apresentadas em três vias: especificidades organizacionais, especificidades decisórias e especificidades individuais. As especificidades organizacionais dizem respeito à sua forma de gestão e de organização, em que existe uma tendência para as estruturas mais simples e menos formalizadas e à centralização da gestão na pessoa do proprietário-dirigente. As especificidades decisórias referem-se ao processo de tomada de decisão, geralmente baseada na experiência, no julgamento ou na intuição do proprietário-dirigente e marcada não somente pela sua racionalidade econômica, mas, também, por sua racionalidade política e familiar. As especificidades individuais põem em foco a simbiose existente entre a pessoa física e a pessoa jurídica, entre o dirigente e o proprietário.

Neste posicionamento de Leone (1999) percebe-se uma clara influência das atitudes do dirigente da empresa na forma de organização e atuação das PMEs, influência esta também verificada por Kassai (1996) na tabela 2 quanto cita que nas pequenas empresas a decisão esta centralizada.

As duas pesquisas consultadas, tanto a de Kassai (1996) quanto de Leone (1999), foram realizadas há pelo menos uma década e, neste período, o contexto econômico brasileiro sofreu uma profunda alteração que causou modificações em algumas das características verificadas nas PMEs nas pesquisas citadas. Por exemplo, as PMEs possuem hoje maior acesso a informações e capital do que há 10 anos, tendo em vista as mudanças e simplificações que ocorreram após a adoção do Simples Nacional em 2007 e da maior quantidade de linhas de crédito para este setor, segundo o BNDES.

Entretanto, apesar destas mudanças, pode-se afirmar que as características, quando comparadas a grandes empresas, efetivamente permanecem as mesmas citadas por Kassai

(1996) e Leone (1999), conforme verificado em Souza *et al.* (2002), Terence (2002), Mintzberg (2003), Benze (2008), Ricci (2010) e Floriani (2010).

Terence (2002, p 76-80) buscou identificar o processo de criação de estratégia em pequenas empresas e na sua trajetória de pesquisa buscou identificar as especificidades de gestão das pequenas empresas em relação à sua organização, ao dirigente e ao contexto em que esta inserida. Sobre as especificidades organizacionais classifica as pequenas empresas como um grupo, “[...], pois possui uma estrutura simples, relações informais e é claramente dependente de valores, objetivos e ambições de seu dirigente”. Sobre as especificidades do dirigente da empresa comenta que “[...] os aspectos pessoais do dirigente, tais como seus valores e suas ambições, encontram-se refletidos em seu estilo de administrar”. E finalmente sobre as especificidades do contexto, “[...] a ausência de uma estratégia pretendida decorre da má utilização de recursos financeiros, da falta de avaliação mais precisa de futuro do mercado e de falta de uma forma de se comportar no mercado”.

Em uma pesquisa mais recente, Floriani (2010, p. 104) buscou verificar o grau de internacionalização, as competências e o desempenho da PME brasileira e constatou que “As PMEs são consideradas inovadoras, visto que elas são mais flexíveis e ágeis para se adaptar às mudanças ocorridas no ambiente em que se encontram”.

Portanto, verifica-se que realmente algumas das características citadas na Tabela 2 por Kassai (1996), permanecem muito parecidas com as verificadas em pesquisas mais recentes, 2002 e 2010.

Entender estas especificidades é importante para contextualizar o cenário em que a presente pesquisa se encontra e ressaltar uma das delimitações já apresentadas, de que os achados desta não podem ser simplesmente copiados pelas demais empresas do mesmo porte esperando o mesmo resultado, pois muitos outros fatores influenciam no desempenho da empresa.

Apesar de serem diversos os fatores que afetam o desempenho de uma PME, entende-se que a utilização de artefatos de Contabilidade Gerencial pode auxiliar na melhoria da gestão das PMEs.

2.4. A Contabilidade Gerencial e seus artefatos

A Contabilidade Gerencial pode ser definida como o processo de identificação, mensuração, reporte e análise de informações acerca dos eventos econômicos ocorridos nas empresas, bem como os eventos ocorridos no processo de gestão (ATKINSON *et al.*, 2000). A Contabilidade Gerencial se difere da Contabilidade Financeira. Por um lado, a Contabilidade Financeira trata do processo de elaboração de demonstrativos financeiros para fins externos à organização como: credores, acionistas, investidores, governo, sendo esta, regulada por meio de processos padrões estabelecidos por autoridades, órgãos regulamentadores e fiscais e disciplinada pelos Princípios de Contabilidade Geralmente Aceitos (ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2002). Por outro lado, a Contabilidade Gerencial tem como propósito reportar o desempenho à administração e demais interessados, por intermédio de relatórios contendo informações que possam ser úteis à tomada de decisão frente às metas pré-estabelecidas. Assim, ao contrário da contabilidade financeira, a Contabilidade Gerencial não parte de princípios impostos por órgãos regulamentadores, não havendo regulamentação (CHENHALL; MORRIS, 1986).

A Contabilidade Gerencial configura-se como um processo que identifica, mensura, acumula, analisa, prepara, interpreta e comunica informações aos gestores contribuindo à consecução dos objetivos organizacionais (HORNGREN *et al.*, 1996).

O Quadro 1 apresenta alguns dos conceitos e objetivos atribuídos à Contabilidade Gerencial nas últimas décadas. Sua leitura possibilita a visualização de uma pequena parte do processo evolutivo da Contabilidade Gerencial, fornecendo indícios da constante adaptação às necessidades empresariais ao longo do tempo.

Tal evolução pode ser verificada comparando-se os conceitos de Anthony e Welsch (1981) e de Horngren, Sundem e Stratton (2004), devido ao fato da Contabilidade Gerencial deixar de ser apenas uma fornecedora de informações para participar do processo de decisão e buscar criar um processo próprio de identificação, mensuração, acumulação, análise, preparação, interpretação e comunicação de informações visando atingir objetivos organizacionais.

Quadro 1. Conceitos e objetivos da Contabilidade Gerencial

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

Fonte: Adaptado de FREZATTI *et al.*, 2007.

O fornecimento de informações aos executivos, gerentes e empregados que trabalham dentro da organização é o foco da Contabilidade Gerencial (EDMONDS *et al.*, 2008). Assim, para que atinja os objetivos aos quais se propõe, é salutar que a Contabilidade Gerencial considere as diferenças das necessidades informacionais desses usuários. Adicionalmente, os autores salientam que relatórios de caráter gerencial subsidiam o planejamento empresarial.

Como práticas gerenciais contábeis são entendidas aqueles instrumentos de que a Contabilidade Gerencial faz uso à consecução dos seus objetivos (SOUZA *et al.*, 2003). Comumente, inclusive nesta dissertação, tais práticas são denominadas artefatos contábeis gerenciais, assim como em outros trabalhos desta área (FREZATTI, 2005; SOUTES, 2006; SOUTES; GUERREIRO, 2007; ESPEJO, 2008). De acordo com Espejo (2008, p. 12), “[...] os artefatos contábeis servem como facilitadores do alcance dos objetivos organizacionais, que a priori baseiam-se na otimização dos recursos, numa perspectiva de resultados de longo prazo.”

Sobre artefatos cita-se Borinelli (2006, p. 184-185):

A Controladoria e a Contabilidade Gerencial, para desempenharem suas atividades e funções, especialmente no que se refere a mensurar e a reportar os eventos econômicos, precisam empregar métodos (de mensuração etc.) e utilizar instrumentos (de avaliação de desempenho, por exemplo). Estes métodos, ‘filosofias’ de gestão e instrumentos vêm sendo denominados, por vários autores, de artefatos.

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

Hall *et al.* (2008) fizeram um estudo visando verificar o grau de conhecimento e utilização das ferramentas contábeis para tomada de decisões pelas micro e pequenas empresas da cidade de Dourados/MS, aplicando um questionário em 35 empresas do ramo do vestuário. O estudo revelou que as empresas não utilizavam as informações da Contabilidade Societária nas suas decisões, pois a maioria delas terceirizava os serviços contábeis e faziam uso das informações contábeis meramente para atendimento às obrigações legais.

Os estudos de Hall *et al.* (2008), Frezatti (2005); Soutes (2006); Soutes e Guerreiro (2007); Espejo, 2008 e Oyadomari et al (2008) e Espejo et al. (2009) corroboram com a conclusão encontrada na pesquisa de Stroehrer e Freitas (2008) de que há um baixo índice de utilização da informação proveniente da Contabilidade Gerencial na tomada de decisão dos gestores de PMEs.

Após apresentada a definição do constructo artefato de Contabilidade Gerencial e, brevemente, discutido algumas pesquisas realizadas no âmbito de grandes e pequenas empresas, entende-se salutar apresentar os principais artefatos de Contabilidade Gerencial.

Guerreiro *et al.* (2011) realizaram uma pesquisa questionando se empresas que se destacam na qualidade das informações a seus usuários externos também se destacam pela utilização de artefatos modernos de Contabilidade Gerencial e concluíram que empresas que se sobressaem

pela qualidade das informações prestadas para usuários externos não se diferenciam das demais empresas com relação ao uso de artefatos modernos de Contabilidade.

Na pesquisa os autores classificaram os principais artefatos de Contabilidade Gerencial de acordo com os quatro estágios de evolução no campo da Contabilidade Gerencial segundo o estudo do IFAC (1998).

Em março de 1998, o International Federation of Accountants (IFAC) atualizou o trabalho originalmente publicado em 1989 sobre a atividade conhecida como Contabilidade Gerencial. Esse trabalho foi desenvolvido na forma de uma estrutura conceitual, apresentando os objetivos, as tarefas e os parâmetros da Contabilidade Gerencial. Mostra, também, o processo de evolução percebido no campo de atuação da Contabilidade Gerencial. O estudo do IFAC (1998) identifica quatro estágios de evolução no campo da Contabilidade Gerencial.

O primeiro estágio durou até 1950 e, nesse período, o objetivo principal foi caracterizado como a determinação de custo e controle financeiro, pelo uso da tecnologia de orçamento e Contabilidade de Custos. O segundo estágio foi de 1950 até 1965 e, nesse período, a Contabilidade Gerencial esteve concentrada no fornecimento de informação para planejamento e controle gerencial, pelo uso das técnicas de análise de decisões e Contabilidade por responsabilidade. O terceiro estágio iniciou-se em 1965 e durou até 1985; nesse período, a atenção esteve voltada para a redução de perdas de recursos nos processos, sendo enfatizada a análise de processos e gerenciamento de custos. O último estágio da Contabilidade Gerencial (IFAC, 1998) identificado teve início em 1985 e dura até os dias de hoje, sendo seu foco centrado na geração e/ou criação de valor pelo uso efetivo dos recursos, com a utilização de direcionadores de criação de valor para o consumidor, valor para o acionista e inovação organizacional.

Verificou-se que em nenhum estudo foi citada a Demonstração de Fluxo de Caixa (DFC) como sendo um instrumento da Contabilidade Gerencial; porém, a presente pesquisa optou por incluir a DFC como um artefato, pois acredita que este é um instrumento que tem por finalidade demonstrar como acontece a movimentação de disponibilidades financeiras em um determinado período de tempo. Ou seja, a 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 desempenho

operacional, sendo considerado um importante instrumento para análise e planejamento financeiro.

Corroborando, Silvola (2008) constatou que, na fase crescimento, o uso da DFC 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.

Tabela 3 – Artefatos de Contabilidade Gerencial

Artefatos		Tradicionais (1 ° e 2 ° estágios)	Modernos (3 ° e 4 ° estágios)
Métodos, critérios e sistemas de custeio	Custeio por absorção	X	
	Custeio baseado em atividades		X
	Custeio variável	X	
	Custo padrão	X	
Métodos de mensuração e avaliação, e medidas de desempenho	Valor presente	X	
	Retorno sobre o investimento	X	
	<i>Benchmarking</i>		X
	<i>Economic Value Added</i> (EVA©)		X
Filosofias e modelos de gestão	Planejamento Estratégico		X
	Orçamento	X	
	<i>Balanced Scorecard</i> (BSC)		X
Outros	Demonstração do Fluxo de Caixa (DFC)	X	

Fonte: Adaptado de BORINELLI, 2006, p. 187; GUERREIRO *et al.*, 2011.

Em suma, tendo em vista o escopo da presente pesquisa, optou-se por fazer uma associação entre as pesquisas de Borinelli (2006), Guerreiro *et al.* (2011) e IFAC (1998) e, além disto, foram selecionados 12 artefatos que de acordo com pesquisas anteriores são os mais utilizados por PMEs.

A seguir, serão apresentadas as definições de cada um dos artefatos considerados na presente pesquisa.

2.4.1. Definições dos artefatos utilizados na pesquisa

Neste tópico serão apresentadas as definições dos 12 artefatos de Contabilidade Gerencial utilizados na presente pesquisa.

Custeio por absorção – Artefato considerado como tradicional e que, segundo Martins (2003, p. 37), “[...] É o método derivado da aplicação dos princípios contábeis geralmente aceitos” e que “[...] Consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados, e só, os de produção; todos os gastos relativos ao esforço de produção são distribuídos para todos os produtos ou serviços feitos”.

Custeio baseado em atividades (ABC) – Artefato considerado como moderno baseia-se na premissa de que são as atividades, e não os produtos, que provocam o consumo de recursos, e estas atividades, conforme são requeridas, é que formam os custos dos produtos.

Custeio variável – Artefato considerado como tradicional e que consiste em considerar como custo de produção apenas os custos variáveis incorridos. Segundo Martins (2003, p. 38), com base no custeio variável, “[...] Só não alocados aos produtos os custos variáveis, ficando os fixos separados e considerados como despesas do período, indo diretamente para resultado; para os estoques só vão, como consequência, custos variáveis”.

Custo padrão – Artefato considerado como tradicional, na realidade, não pode ser considerado como um método de custeio, mas, sim, uma forma ou sistema de custeio que permite a mensuração dos fatores envolvidos na produção. O objetivo principal da metodologia do custo padrão é fornecer suporte para o controle dos custos da empresa.

A ideia básica é fornecer um padrão de comportamento para os custos, ou seja, fixar quais devem ser os montantes para, ao final da apuração dos custos do período, proceder à comparação com os custos reais.

Valor presente – Artefato considerado como tradicional, é a fórmula matemático-financeira capaz de determinar o valor presente de pagamentos futuros descontados a uma taxa de juros apropriada, menos o custo do investimento inicial.

Retorno sobre o investimento – Artefato considerado como tradicional, em inglês é conhecido como *Return on Investment* (ROI), é a relação entre o lucro e o dinheiro efetivamente investido.

Este artefato relaciona o lucro operacional com o investimento da empresa, mostrando a taxa de retorno obtida pela empresa para seus financiadores, seja capital próprio ou capital de terceiros.

Benchmarking – Artefato considerado como moderno, pode ser considerado como uma filosofia de gestão, pois tem como objetivo a busca das melhores práticas que conduzem ao desempenho superior. É visto como um processo positivo e pró-ativo, por meio do qual uma empresa examina como outra realiza uma função específica a fim de melhorar como realizar a mesma ou uma função semelhante.

Economic Value Added (EVA®) – Artefato considerado como moderno, pode ser um indicador definido como a diferença entre os resultados operacionais pós-tributação e o custo do capital empregado para gerar tais resultados.

Segundo Faria e Costa (2005, p. 3) “[...] O EVA® é um resultado operacional líquido depois dos impostos, menos os encargos do capital equivalente à quantia de lucro necessária para cobrir as despesas de juros monetários e prover um retorno adequado aos investidores”.

O valor do EVA® aumentará se esses resultados operacionais aumentarem sem comprometer capital adicional.

Planejamento estratégico – Artefato considerado como moderno, o planejamento é algo que é feito antes de agir, isto é, tomada antecipada de decisão. É um processo de decidir o que fazer e como fazê-lo, antes da ação em si (ACKOFF, 1978).

Segundo Ansoff et al. (1976), desde os anos 50, as primeiras escolas consideram relevante analisar suas relações com o ambiente externo. A causa, a que se chamou de problema estratégico, foi então identificada no distanciamento entre os produtos oferecidos e a demanda do mercado. A solução foi chamada de planejamento estratégico – uma análise racional das

oportunidades oferecidas pelo mercado e das forças e fraquezas das firmas, e a seleção de um ponto (estratégia) entre eles que melhor satisfaça os objetivos da empresa. Escolhida a estratégia, a parte crítica do problema estaria solucionada e a empresa poderia proceder em sua implementação.

São diversos os modelos de planejamento estratégico propostos na literatura. Cada qual possui suas peculiaridades e características específicas, mas, praticamente todos seguem a mesma lógica, que passa por um diagnóstico da indústria, a seleção da estratégia e o planejamento de como aplicá-la.

Orçamento – Artefato considerado como tradicional e, segundo Padoveze (2004, p. 40), “[...] o orçamento é ferramenta de controle por excelência de todo o processo operacional da empresa, pois envolve todos os setores da companhia”. Pode-se afirmar que o orçamento é a expressão quantitativa de um plano de ação e ajuda à coordenação e implementação de um plano. De acordo com Anthony e Govindarajan (2002, p. 16), “[...] o orçamento é um instrumento importante para o planejamento e o controle das empresas a curto prazo.”

Balanced Scorecard (BSC) – Artefato considerado como moderno foi definido inicialmente pelos seus criadores, Kaplan e Norton (1992; 1993), como um sistema de mensuração de desempenho (1992, 1993) e, posteriormente, como um sistema de gestão estratégica (2000). Entretanto, em meio a diversas publicações, muitas delas traduzidas para o idioma português, segundo critérios passíveis de questionamentos, nota-se certa ausência de rigor, quando os referidos autores classificam o conceito criado. Provavelmente, com o intuito de deixar o texto mais leve para a leitura, eles procuram, em suas publicações, variar as palavras para evitar repetições. Daí ser possível encontrar diversas classificações para o balanced scorecard, como modelo, sistema, instrumento e ferramenta.

O principal objetivo do BSC está no alinhamento do planejamento estratégico com as ações operacionais da empresa por meio das seguintes ações (KAPLAN; NORTON, 1997, p. 11-15):

- **Comunicar e associar objetivos e medidas estratégicas:** os objetivos e medidas estratégicas são transmitidos à empresa de diversas formas, como jornais internos, quadros de avisos, contatos pessoais e outros. A comunicação serve para mostrar a

todos os funcionários os objetivos críticos que devem ser alcançados para que a estratégia da empresa seja bem-sucedida.

- **Planejar, estabelecer metas e alinhar iniciativas estratégicas:** O balanced scorecard produz maior impacto ao ser utilizado para induzir a mudança organizacional. Os altos executivos deverão estabelecer metas que, se alcançadas, transformarão a empresa. As metas deverão representar uma descontinuidade no desempenho da unidade de negócios.
- **Melhorar o feedback e o aprendizado estratégico:** O quarto processo gerencial incorpora ao balanced scorecard um contexto de aprendizado estratégico. Este é, segundo os autores, o aspecto mais inovador e importante de todo o método. Esse processo cria instrumentos para o aprendizado organizacional em nível executivo.

O balanced scorecard procura decompor a estratégia de uma forma lógica, baseada em relações de causa e efeito, vetores de desempenho e relação com os fatores financeiros (KAPLAN; NORTON, 1997). Deve ser decomposto em objetivos, indicadores, metas e iniciativas, em quatro dimensões de negócio: financeira, clientes, processos internos e aprendizado e crescimento.

Fluxo de Caixa – A função deste artefato, considerado como tradicional, é a de informar o empresário sobre a situação da movimentação diária dos recursos financeiros, disponibilizando as informações pertinentes aos pagamentos, recebimentos e ao saldo, realizados e a se realizarem, de forma diária e acumulada.

A composição do fluxo de caixa pode variar muito, porém, as informações devem estar estruturadas diariamente e de forma acumulada, informando os pagamentos, os recebimentos e o saldo, ao longo do tempo. O resultado acumulado do fluxo de caixa, quando negativo, pode significar que a empresa está gastando mais que a sua receita permite.

Mas, existe a situação ideal: o saldo do fluxo de caixa está positivo, portanto, a empresa está conseguindo cumprir as suas obrigações, realizando o oposto dos itens supracitados.

Segundo Frezatti (1997), é importante que os gestores compreendam que o lucro nem sempre se transformará em caixa no longo prazo em função de vários elementos como inadimplência, não pontualidade, provisões e depreciação, entre outros itens, tornando, deste modo, o

acompanhamento do caixa essencial. De acordo com Zdanowicz (1995), o fluxo de caixa é o instrumento que permite ao administrador financeiro: planejar, organizar, coordenar, dirigir e controlar os recursos financeiros de sua instituição num determinado período. Para Silva e Neiva (2010), dentre os artefatos gerenciais dinâmicos, o fluxo de caixa merece destaque por sua estreita relação com a situação de liquidez da instituição, sendo a liquidez relacionada com a capacidade de obtenção de fundos a um custo razoável (BESSIS, 1998) e, pela potencialidade de projetar situações futuras, deste modo o desenvolvimento de ferramentas que auxiliem a decisão baseada em caixa deve ser incentivado.

2.5. Abordagem do ciclo de vida organizacional

A abordagem do ciclo de vida organizacional emana de outras duas abordagens conceituais comumente utilizadas para estudos em Contabilidade: a contingencial e a configuracional.

Não obstante à frequente utilização da abordagem contingencial na tentativa de explicar problemas em Contabilidade Gerencial (Necyk *et al.*, 2007), a mesma tem sido criticada em razão de sua aplicação em diferentes estudos resultar em conclusões dissonantes e não generalizáveis.

Os fatos que mais incomodam os críticos da abordagem contingencial são a especificidade dos fatores contingenciais para cada estudo e o fraco relacionamento estabelecido entre estes fatores e o desempenho da organização (OTLEY, 1980; DRAZIN; VAN DE VEN, 1985; FISHER, 1995; SELTO *et al.*, 1995; CHAPMAN, 1997; CHENHALL, 2003).

Outra abordagem importante relacionada à abordagem contingencial é a configuracional. Essa abordagem reúne um conjunto de fatores contingenciais interdependentes entre si, de modo que a mudança de um dos fatores implicaria em um transtorno no sistema, caso os demais fatores não acompanhassem a mudança. Esta abordagem tem cunho sistêmico e pode auxiliar de maneira mais profunda que a abordagem contingencial a explicar os problemas organizacionais.

Segundo Meyer *et al.* (1993), apesar da abordagem contingencial muito ter contribuído para a pesquisa em Contabilidade Gerencial, a abordagem configuracional pode ser mais útil e

profunda em função de prover uma visão mais holística do problema e por prover um agregado coeso de fatores contingenciais que interagem sobre determinado contexto, podendo, deste modo, auxiliar a entender como a configuração destes fatores auxilia a entender os fenômenos organizacionais e como a mudança nesta configuração pode auxiliar a compreender e prever problemas e situações ocorridas no ambiente empresarial.

Deste modo, pautada em elementos contingenciais e configuracionais, emana a abordagem do ciclo de vida, uma metáfora da vida humana aplicada às organizações. Surgida aproximadamente no final da década de 1970, a abordagem do ciclo de vida se propõe a explicar como as organizações se desenvolvem com o passar dos anos e qual a configuração de fatores e características está presente em cada fase da vida das organizações influenciando sua gestão, seu desempenho e, conseqüentemente, sua Contabilidade Gerencial.

Segundo Necyk *et al.* (2007), os modelos fonte da abordagem do ciclo de vida são os de Greiner (1972), Christensen e Scott (1964), Rhenman (1973) e Lippett e Schmidt (1967), sendo idade e tamanho as variáveis determinantes deste modelo. Estes trabalhos motivaram diversos outros modelos como o de Quinn e Cameron (1983), Miller e Friesen (1980, 1983, 1984) e Miller (1986 e 1987), sendo Miller e Friesen expoentes da abordagem do ciclo de vida. Conforme estudo bibliométrico de Carvalho *et al.* (2010), que analisou um conjunto de artigos de pesquisas desenvolvidas com base nessa abordagem, os trabalhos de Miller e Friesen (1983; 1984) são os mais citados pelos demais; cerca de 30% deles citaram os artigos desses dois autores.

Para Necyk *et al.* (2007), o modelo desenvolvido por Miller e Friesen (1984) destaca-se pela profundidade conceitual e pelos testes empíricos realizados. O modelo de Miller e Friesen (1984) considera cinco estágios para o ciclo de vida das empresas sendo eles: nascimento, crescimento, maturidade, rejuvenescimento e declínio. Este modelo, de forte influência configuracional, vai além da idade e tamanho, elencando outros elementos determinantes: estrutura, estratégia, inovação, informação, controle e ambiente como características centrais de cada estágio; e nível de formalização, nível de centralização e de burocratização, nível de sofisticação como condicionantes dessas características. Com isso, o modelo contém uma configuração para cada estágio, o que possibilita o enquadramento das organizações.

Sucedendo os trabalhos de Miller e Friesen (1983, 1984), outros foram desenvolvidos com a mesma abordagem: por exemplo, Moores e Yuen (2001) utilizaram o modelo de Miller e Friesen (1984) para verificar se os sistemas de Contabilidade Gerencial diferem durante os estágios do ciclo de vida; utilizando de análise de cluster, concluíram que a abordagem do ciclo de vida é útil para explicar as mudanças nos sistemas de Contabilidade Gerencial.

Ainda, outros estudos utilizaram essa abordagem para explicar as variações dos sistemas de Contabilidade Gerencial, como, por exemplo, Auzair e Lanfield-Smith (2005), Davila (2005), Granlund e Taipalenmaki (2005), Silvola (2008) e Kallunki e Silvola (2008). Porém, a tônica do trabalho de Moores e Yuen (2001) não é a observada em todos os estudos. Em geral, os estudos não têm procurado discutir, reforçar ou dar robustez aos modelos existentes, mas sim criar novos modelos; dessa forma, ficam dificultadas conclusões congruentes entre os diversos modelos.

Dentre outros modelos derivados do de Miller e Friesen (1984), pode-se citar o desenvolvido por Lester, Parnell e Carraher (2003). O modelo também é conceitualmente robusto, levando em consideração características como estratégia, estrutura, estilo de gestão, situação organizacional, grau de segmentação de mercado, pioneirismo, benchmarking, amplitude das linhas de produtos ou serviços, singularidade, eficiência e satisfação com o desempenho. Outro ponto forte do modelo desenvolvido por Lester, Parnell e Carraher (2003) é a utilização da análise de cluster para enquadrar as organizações entre os estágios do ciclo de vida.

Não obstante à dissonância entre diversos modelos para a mesma caracterização organizacional, a abordagem do ciclo de vida tem sido útil nas pesquisas em Contabilidade Gerencial, como concluem, por exemplo, Frezatti *et al.* (2009) quando constatarem que o processo de planejamento difere de acordo com o ciclo de vida. Necyk *et al.* (2007), Moores e Yuen (2001) e Lester, Parnell e Carraher (2003) também atestam a validade dessa abordagem aos estudos de Contabilidade Gerencial.

Verifica-se que o tema ciclo de vida das empresas tem sido abordado de várias maneiras, apresentando resultados empíricos muitas vezes distintos (Quadro 2) e observa-se que existem rupturas em relação ao desenvolvimento do constructo teórico. Na verdade, o tema tem sido tratado mais no sentido de criar novas abordagens do que aprofundar aquelas que estão sendo desenvolvidas.

Quadro 2. Algumas contribuições para a abordagem de ciclo de vida

Autores	Comentários
Quinn e Cameron (1983)	Recomendam nove modelos, em quatro estágios: empreendedorismo, coletividade, formalização e controle, e elaboração de estrutura. Suas conclusões não coincidem com Moores e Yuen (2001). Consideram que só é possível prever estágios de organizações maduras.
Miller e Friesen (1984)	Sua contribuição para o tema foi a aplicação de testes empíricos para os elementos que constituem a diferenciação dos ciclos de vida: estratégia, estrutura, ambiente e processo decisório. Os estudos empíricos mostraram complementaridade entre os elementos.
Kazanjian e Drazin (1990)	Modelo com quatro estágios, sob uma visão contingencial: concepção e desenvolvimento, comercialização, crescimento e estabilidade. Levaram em conta para especificar os estágios: (i) o processo decisório: centralizado ou formalizado; (ii) especialização funcional: marketing / vendas, manufatura, tecnologia/ engenharia; e (iii) taxa de crescimento: acima ou abaixo de referencial.
Baker e Cullen (1993)	Utilizam idade, tamanho e mudança de tamanho como variáveis relevantes. Focalizam os extremos, ou seja, de um lado as empresas jovens, pequenas e em crescimento, que devem ter níveis de reorganização mais altos do que as empresas velhas, grandes e em declínio (1993, p.1252).
Moores e Yuen (2001)	Consideram quatro variáveis que são: estratégia, estrutura, liderança e estilo de processo decisório. Utilizaram variáveis externas para testar o modelo: idade, crescimento das vendas e indicador ponderado de performance. Aplicaram o teste Kruskal-Wallis para essa base de dados, o que se revelou adequado.
Granlund e Taipaleenmäki (2005)	Questionam a abordagem de Miller e Friesen (1984) referente ao ciclo de vida das empresas, particularmente aquelas ligadas à Nova Economia. Adotam a abordagem de Victor e Boynton (1998), ao considerar os estágios de artesanato, produção em massa, aperfeiçoamento de processos, customização em massa e co-configuração/renovação.
Auzair e Langfield-Smith (2005)	Utilizam a abordagem de Miller e Friesen (1984), mas apenas com três estágios: formação, crescimento e maturidade (p. 404). Sugerem dois lados do <i>continuum</i> : de um lado mais burocrático-ação e outro informal, flexível com controles interpessoais. Caracterização da diferenciação na estratégia, utilizando a tipologia de Porter (1980), que separa a estratégia em diferenciação e liderança de custo. Inferem, a partir de Kumar e Subramaniam (1997), que a estratégia de diferenciação põe foco na criatividade e no controle de resultados. Utilizaram a abordagem de Kazanjian e Drazin (1990) na auto-categorização dos ciclos.
Lester, Parnell e Carraher (2003)	Modelo de cinco estágios que se utiliza de quatro variáveis principais: tamanho da empresa, estrutura organizacional, processamento de informações e tomada de decisão. Os estágios são: nascimento, crescimento, maturidade, renovação e declínio.

Fonte: Frezatti *et al.*, 2010.

Dentre as abordagens disponíveis (Quadro 2), aquela desenvolvida por Lester, Parnell e Carraher (2003) foi escolhida para aplicação nesta pesquisa. Levando em conta quatro fatores (tamanho da empresa, estrutura organizacional, processamento de informações e tomada de decisão) desenvolvem uma proposta de cinco estágios do ciclo de vida das organizações.

Esses estágios (Quadro 3) apresentam caracterizações de sequenciamento não compulsório, sendo: nascimento, crescimento, maturidade, renovação e declínio.

Conforme verificado, muitos estudos já foram realizados relacionando os processos e ferramentas gerenciais com a abordagem do ciclo de vida organizacional, cada qual com suas peculiaridades. Para embasar a presente pesquisa foi selecionado o estudo de Lester, Parnell e Carraher (1993), devido à sua transparência metodológica que permite a reprodução em outros estudos.

Os principais argumentos para a escolha dessa abordagem, segundo Lester, Parnell e Carraher (2003) são:

- (i) Não foi projetado apenas para pequenas empresas nem projetado somente para grandes corporações, podendo ser aplicado para todas as organizações.
- (ii) A relevância do modelo dos cinco estágios se tornou possível graças à incorporação das melhores características dos principais modelos já pesquisados.
- (iii) Afinidade de variáveis com o propósito do trabalho na área de controle gerencial.
- (iv) A importância de reconhecer o declínio como um estágio separado dos demais, identificando suas estruturas e atividades organizacionais.

A caracterização dos estágios identificados por Lester, Parnell e Carraher (2003) está apresentada no Quadro 3.

Quadro 3. Características dos estágios do modelo Lester, Parnell e Carraher (2003)

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

Fonte: Adaptado de Frezatti *et al.*, 2010.

Finalizando desta maneira a circunscrição desta temática corroborada por estudos anteriores que correlacionaram práticas gerenciais com estágio no ciclo de vida organizacional (FREZATTI, et al., 2009; LESTER; PARNELL; CARRAHER, 1993; MOORES; YUEN, 2001; SOUZA et al., 2007), inclusive especialmente o estudo de Frezatti et al. (2009) sobre correlação de ciclo de vida com o planejamento estratégico, e mais especificamente com o orçamento, cogita-se essa relação existente entre o estágio do ciclo de vida organizacional e os artefatos de Contabilidade Gerencial adotados pelas 250 PMEs que mais cresceram no Brasil entre 2008-2010.

2.6. Ciclo de vida e artefatos de Contabilidade Gerencial

Conforme demonstrado anteriormente, diversos estudos (FREZATTI *et al.*, 2009; NECYK *et al.*, 2007; MOORES; YUEN, 2001; LESTER; PARNELL; CARRAHER, 2003), utilizando a abordagem do ciclo de vida, têm se debruçado sobre as práticas e artefatos de Contabilidade Gerencial, demonstrando que esta abordagem pode auxiliar a explicar por que as práticas e artefatos de Contabilidade Gerencial diferem de empresa para a empresa.

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 às fases do ciclo de vida organizacional. A pesquisa foi desenvolvida tendo uma amostra de 112 empresas brasileiras de médio e grande porte, 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 20 indicadores analisados, 18 foram utilizados e dois descartados por inconsistências na operacionalização do constructo. 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 I e crescimento II. Na parte I, 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 II, 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 I foi caracterizada por processamento sofisticado de informações e estrutura tradicional, já a parte II 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).

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%. Pode-se concluir que Frezatti *et al.* (2009) encontraram correlação entre os artefatos de Contabilidade Gerencial e o ciclo de vida das empresas que estudaram.

Deste modo é possível inferir que também para as PMEs, os artefatos de Contabilidade Gerencial devem diferir de acordo seu estágio no ciclo de vida, de modo que empresas nos estágios iniciais do ciclo de vida devam possuir artefatos considerados como de simples utilização, e passem a utilizar artefatos mais modernos à medida que avancem no ciclo de vida.

Partindo do modelo de Miller e Friesen (1983; 1984), adaptado por Lester, Parnell e Carraher (2003), pretende-se, por intermédio deste estudo, relacionar os estágios das PMEs no ciclo de vida (nascimento, crescimento, maturidade, renovação e declínio) com seus artefatos de Contabilidade Gerencial, resumidos na Tabela 3.

3. TRAJETÓRIA DA PESQUISA

3.1. Introdução

Neste terceiro capítulo apresenta-se a metodologia utilizada nesta pesquisa, incluindo técnicas de coleta, tratamento, análise e interpretação dos dados. Martins e Theóphilo (2009) definem método (do grego *méthodos*) como o caminho para se chegar a determinado fim ou objetivo. Os mesmos autores argumentam que:

A metodologia pode ser vista em duas vertentes mais típicas: numa concepção mais usual, origina-se da teoria do conhecimento (epistemologia) e está voltada a transmitir os procedimentos lógicos e epistemológicos do saber. A outra vertente deriva da sociologia do conhecimento e acentua o débito social da ciência - o fato de que as ciências sociais não se ocupam prioritariamente da busca de solução para os problemas sociais; [...] (MARTINS; THEÓPHILO, 2009, p. 37).

A presente pesquisa possui um determinado fim ou objetivo bem delineado e busca a concepção mais usual da metodologia para investigar a relação existente entre o estágio do ciclo de vida organizacional e os artefatos de Contabilidade Gerencial adotados pelas 250 PMEs que mais cresceram no Brasil entre 2008-2010.

Feitas essas considerações, este Capítulo destina-se, então, a apresentar a diagramação da pesquisa quanto à tipologia em que ela se enquadra (natureza do estudo), a definição da população pesquisada, as técnicas e métodos, fontes e instrumentos de coleta de dados e o delineamento do tratamento de dados para se proceder à análise de resultados.

3.2. Tipologia da pesquisa

Segundo Gil (2002, p. 20-31), existe três tipos de pesquisa e estas podem ser classificadas quanto a seus objetivos em:

- a) **Exploratórias** – tem como objetivo proporcionar maior familiaridade com o problema, com vistas a torná-lo mais explícito ou a constituir hipóteses.
- b) **Descritivas** – tem como objetivo primordial a descrição de características de determinada população ou fenômeno ou, então, o estabelecimento de relações entre as variáveis.

- c) **Explicativas** – tem como preocupação central identificar os fatores que determinam ou que contribuem para a ocorrência dos fenômenos.

Quanto aos objetivos, entende-se que a presente pesquisa pode ser classificada como descritiva. Desse modo, procura observar, registrar e investigar a relação existente entre o estágio do ciclo de vida organizacional e os artefatos de Contabilidade Gerencial adotados pelas 250 PMEs que mais cresceram no Brasil entre 2008-2010.

3.3. Caracterização da população

Caracterizar uma população de PMEs é considerado um desafio para qualquer pesquisa que verse sobre o tema, pois, conforme verificado no Capítulo 2, tópico 2.1, não há consenso sobre qual é a melhor definição e enquadramento do que seja uma empresa pequena e uma média. Há fontes que classificam em termos de faturamento bruto anual e outras pela quantidade de funcionários. Para evitar esta discussão, esta pesquisa buscou uma renomada fonte de dados proveniente da Revista Exame PME (EXAME PME, 2011) que têm como objetivo apontar quais são as empresas brasileiras de pequeno e médio porte que expandem seus negócios com maior velocidade, bem como indicar como elas estão administrando seus custos, investimentos, preços e rentabilidade.

Assim, o universo definido para a realização da pesquisa abrangeu organizações brasileiras que estão em operação desde, pelo menos, 1º de janeiro de 2006 e que possuem receita líquida anual entre R\$ 5 milhões e R\$ 250 milhões em suas demonstrações financeiras referentes ao exercício de 2010. Tal universo foi utilizado nesta pesquisa, pois se trata do mesmo universo definido pela publicação da Revista Exame PME (EXAME PME, 2011).

Os critérios definidos pelo SEBRAE, SRF e MTE não foram, até o presente momento, utilizados na presente pesquisa, pois não há informação sobre o número de funcionários, nem sobre a receita bruta das empresas listadas no ranking da Revista Exame PME (EXAME PME, 2011), sendo esta uma possível limitação de pesquisa.

Porém, pretendeu-se, no decorrer da coleta de dados, captar as informações necessárias para posterior classificação segundo algum dos critérios mencionados no Capítulo 2, tópico 2.1.

O resultado classificatório das 250 PME's que mais cresceram foi baseado na evolução da receita líquida das empresas ao longo dos últimos três anos. Para isso, elas apresentaram demonstrações financeiras referentes ao período de 2008, 2009 e 2010.

Para compor este universo de estudo, a Revista publicada pela Deloitte e pela Revista Exame PME convidaram aproximadamente 14 mil empresas, por meio de encaminhamento de questionários impressos e eletrônicos. Esse universo foi complementado pelas organizações que manifestaram interesse em participar, após tomarem ciência da pesquisa, por meio da divulgação em sites, anúncios publicitários e notas editoriais das empresas realizadoras do estudo.

No total, 542 empresas responderam aos questionários e 371 encaminharam demonstrações financeiras. Ao final, 301 organizações atenderam a todos os critérios definidos. As empresas de melhor desempenho, em termos de crescimento da receita líquida anual entre os anos de 2008 a 2010, compuseram o ranking das 250 que mais cresceram no Brasil, publicado em edição especial da Revista Exame PME (EXAME PME, 2011) e apresentado na Tabela 4.

Tabela 4 – PMEs que mais cresceram no Brasil

Empresa	Localização	Receita Líquida - em R\$ mil			Crescimento (2008-2010)
		2008	2009	2010	
Ekotex	Pomerode, SC	R\$ 404	R\$ 3.376	R\$ 5.028	1144,6%
Clearsale	São Paulo, SP	R\$ 1.531	R\$ 6.869	R\$ 16.000	945,1%
Construtora Andrade Mendonça	Recife, PE	R\$ 9.944	R\$ 29.840	R\$ 93.509	840,4%
Akiyama	Curitiba, PR	R\$ 3.846	R\$ 13.206	R\$ 28.074	630,0%
Techresult	Curitiba, PR	R\$ 1.534	R\$ 2.420	R\$ 8.713	468,0%
Queiroz Mello	Balneário Camburiú, SC	R\$ 1.618	R\$ 7.044	R\$ 8.951	453,2%
Proguarda Adm. e serviços	Aparecida de Goiânia, GO	R\$ 3.009	R\$ 8.171	R\$ 16.114	435,5%
Acesso Digital	São Paulo, SP	R\$ 1.272	R\$ 2.497	R\$ 6.633	421,5%
Santé Alimentação e Serviços	Fortaleza, CE	R\$ 3.701	R\$ 9.372	R\$ 18.863	409,7%
Santa Izabel	São João da Boa Vista, SP	R\$ 20.237	R\$ 29.934	R\$ 89.671	343,1%
Agência Ideal	São Paulo, SP	R\$ 1.481	R\$ 2.854	R\$ 6.145	314,9%
Convergência R2	Brasília, DF	R\$ 9.757	R\$ 9.692	R\$ 39.739	307,3%
RSI Informática	São Paulo, SP	R\$ 22.364	R\$ 61.059	R\$ 84.994	280,0%
Tesa Telecom	São Paulo, SP	R\$ 4.893	R\$ 4.430	R\$ 17.644	260,6%
Veltec Soluções Tecnológicas	Londrina, PR	R\$ 3.095	R\$ 6.514	R\$ 10.819	249,6%
MSBS Tridea	São Paulo, SP	R\$ 2.242	R\$ 5.310	R\$ 7.793	247,6%
Human Mobile	Porto Alegre, RS	R\$ 5.569	R\$ 9.893	R\$ 19.201	244,8%
Globalbev	Belo Horizonte, MG	R\$ 36.227	R\$ 82.823	R\$ 124.590	243,9%
WRO Engenharia de instalações e Geradores	Rio de Janeiro, RJ	R\$ 1.855	R\$ 3.057	R\$ 6.319	240,6%
Volvo – Valborg	Belo Horizonte, MG	R\$ 16.164	R\$ 41.072	R\$ 54.706	238,4%
TECVAN informática	Ilhéus, BA	R\$ 20.948	R\$ 40.012	R\$ 68.833	228,6%
Portal Educação	Campo Grande, MS	R\$ 3.258	R\$ 8.235	R\$ 10.521	222,9%
Conartes Engenharia	Belo Horizonte, MG	R\$ 8.765	R\$ 22.057	R\$ 28.000	219,5%
Bel Chocolates / Leite Hércules	Marília, SP	R\$ 62.197	R\$ 188.965	R\$ 198.036	218,4%
Fabio Bruno Construções	Rio de Janeiro, RJ	R\$ 8.837	R\$ 7.038	R\$ 27.942	216,2%
MG Pré-moldados	Contagem, MG	R\$ 1.737	R\$ 1.885	R\$ 5.307	205,5%
Prodent	Alphaville, SP	R\$ 22.598	R\$ 41.151	R\$ 67.453	198,5%
Microvix	Joinville, SC	R\$ 2.835	R\$ 4.325	R\$ 8.258	191,3%
Servix	São Paulo, SP	R\$ 23.121	R\$ 25.229	R\$ 67.136	190,4%
Werbran	Francisco Beltrão, PR	R\$ 4.666	R\$ 8.046	R\$ 13.479	188,9%
Pifer Railway interiors	Três Rios, RJ	R\$ 6.279	R\$ 6.594	R\$ 18.021	187,0%
Costa & Vieira	Primaveira do Leste, MT	R\$ 39.857	R\$ 133.792	R\$ 114.108	186,3%
Gemelo Brasil	Barueri, SP	R\$ 3.182	R\$ 5.510	R\$ 9.045	184,3%
Femme	São Paulo, SP	R\$ 4.848	R\$ 8.825	R\$ 13.428	177,0%
Plano 1	São Paulo, SP	R\$ 6.141	R\$ 14.938	R\$ 17.006	176,9%
Barsil Construções e Comércio	Goiânia, GO	R\$ 9.342	R\$ 12.971	R\$ 25.113	168,8%
Cimcop Engenharia e Construções	Belo Horizonte, MG	R\$ 58.263	R\$ 88.710	R\$ 146.836	152,0%
Escad Rental	Santo André, SP	R\$ 22.805	R\$ 23.621	R\$ 57.178	150,7%
Acqua Pescados	Jaguarípe, BA	R\$ 2.657	R\$ 3.307	R\$ 6.615	149,0%
VL – Fabricação de Laboratórios	Taboão da Serra, SP	R\$ 9.246	R\$ 10.213	R\$ 23.014	148,9%
Digipix	São Paulo, SP	R\$ 8.666	R\$ 13.620	R\$ 21.432	147,3%
Ivai Engenharia	Curitiba, PR	R\$ 98.291	R\$ 143.167	R\$ 240.838	145,0%
Construtora Cobec	Curitiba, PR	R\$ 8.915	R\$ 6.499	R\$ 21.216	138,0%
Novaprolink Tecnologia	Juiz de Fora, MG	R\$ 5.434	R\$ 9.873	R\$ 12.852	136,5%
Cianet Networking	Florianópolis, SC	R\$ 3.017	R\$ 4.762	R\$ 6.915	129,2%
Teckma Engenharia	São Paulo, SP	R\$ 62.651	R\$ 68.869	R\$ 142.257	127,1%
Deal Group	São Paulo, SP	R\$ 8.033	R\$ 12.262	R\$ 18.104	125,4%
Pena Surf Wear	Fortaleza, CE	R\$ 15.483	R\$ 25.746	R\$ 34.798	124,7%
Digisystem	São Paulo, SP	R\$ 10.560	R\$ 16.186	R\$ 23.677	124,2%
Seva Engenharia Eletrônica	Contagem, MG	R\$ 9.223	R\$ 12.252	R\$ 20.333	120,5%
Total Express	Barueri, SP	R\$ 41.494	R\$ 60.477	R\$ 90.103	117,1%
Compass international	Rio de Janeiro, RJ	R\$ 4.077	R\$ 6.138	R\$ 8.828	116,5%
Provider It	Rio de Janeiro, RJ	R\$ 163.735	R\$ 206.826	R\$ 353.668	116,0%
Atlas Logística	Barueri, SP	R\$ 10.465	R\$ 17.238	R\$ 22.252	112,6%
Construtora Ribeiro Caram	São Paulo, SP	R\$ 32.107	R\$ 41.881	R\$ 68.265	112,6%
Natural Gurt	Alagoinhas, BA	R\$ 7.198	R\$ 11.142	R\$ 15.153	110,5%
Vit Solo	Balneário Camburiú, SC	R\$ 26.942	R\$ 42.424	R\$ 56.470	109,6%
A. Geradora	Salvador, BA	R\$ 63.100	R\$ 85.100	R\$ 132.000	109,2%
TSA	Belo Horizonte, MG	R\$ 19.745	R\$ 18.079	R\$ 41.177	108,5%
Lotil Construções e incorporações	Fortaleza, CE	R\$ 20.979	R\$ 53.981	R\$ 43.309	106,4%
Agro Tech	Ituverava, SP	R\$ 10.389	R\$ 15.801	R\$ 21.394	105,9%
Net Service	Belo Horizonte, MG	R\$ 30.433	R\$ 62.004	R\$ 62.295	104,7%
Guimar Engenharia	Rio de Janeiro, RJ	R\$ 50.023	R\$ 70.931	R\$ 102.234	104,4%
Avansys Tecnologia	Salvador, BA	R\$ 17.030	R\$ 28.397	R\$ 34.805	104,4%
Vagas Tecnologia	São Paulo, SP	R\$ 5.911	R\$ 8.010	R\$ 12.076	104,3%
Grupo Linx	São Paulo, SP	R\$ 63.387	R\$ 72.971	R\$ 129.462	104,2%
Loga Logística e Transportes	Curitiba, PR	R\$ 12.274	R\$ 9.747	R\$ 24.797	102,0%
Intergás Indústria de Gases	Jundiaí, SP	R\$ 18.418	R\$ 25.586	R\$ 37.104	101,5%
Selbetti Gestão de Documentos	Joinville, SC	R\$ 13.199	R\$ 20.492	R\$ 26.369	99,8%
Rezende Sistemas	Uberlândia, MG	R\$ 3.546	R\$ 5.251	R\$ 7.083	99,7%
Via Permanente	Juiz de Fora, MG	R\$ 3.670	R\$ 2.705	R\$ 7.266	98,0%
AxisMed	São Paulo, SP	R\$ 11.699	R\$ 17.416	R\$ 23.084	97,3%
Sanex	Curitiba, PR	R\$ 5.597	R\$ 6.390	R\$ 10.949	95,6%
Betonpoxi Engenharia	Recife, PE	R\$ 9.633	R\$ 15.666	R\$ 18.255	89,5%
ZipCode	São Paulo, SP	R\$ 3.014	R\$ 3.525	R\$ 5.707	89,3%
Grupo Marafon	Piracicaba, SP	R\$ 18.569	R\$ 14.891	R\$ 35.033	88,7%
Transpedrosa	Ouro Preto, MG	R\$ 32.066	R\$ 42.678	R\$ 59.949	87,0%
Gertec Telecomunicações	Diadema, SP	R\$ 4.223	R\$ 5.536	R\$ 7.845	85,8%
4 Bio Medicamentos	São Paulo, SP	R\$ 17.844	R\$ 21.913	R\$ 32.830	84,0%
Carbo Gás	Vitória de Santo Antão, PE	R\$ 17.009	R\$ 21.960	R\$ 31.230	83,6%

Fonte: Revista Exame – Ed. PMEs que mais crescem no Brasil – set./2011.

Empresa	Localização	Receita Líquida - em R\$ mil			Crescimento (2008-2010)
		2008	2009	2010	
Rivesa	Maringá, SP	R\$ 137.467	R\$ 156.366	R\$ 248.234	80,6%
Ziva Tecnologia e Soluções	São Paulo, SP	R\$ 16.711	R\$ 33.088	R\$ 29.896	78,9%
DJ Móveis	Arapongas, PR	R\$ 35.088	R\$ 46.545	R\$ 62.668	78,6%
Perfilline	Caxias do Sul, RS	R\$ 5.421	R\$ 5.077	R\$ 9.653	78,1%
Wellcare Automação	Rio de Janeiro, RJ	R\$ 3.291	R\$ 3.836	R\$ 5.856	77,9%
Maia Melo Engenharia	Recife, PE	R\$ 30.059	R\$ 43.696	R\$ 53.426	77,7%
Spassu Tecnologia	Vitória, ES	R\$ 45.202	R\$ 65.071	R\$ 80.212	77,5%
JBR Engenharia	Recife, PE	R\$ 12.276	R\$ 15.528	R\$ 21.759	77,2%
Mascarello – Carrocerias e Ônibus	Cascavel, PR	R\$ 126.360	R\$ 204.508	R\$ 222.090	75,8%
AeC Contact Center	Belo Horizonte, MG	R\$ 128.633	R\$ 174.923	R\$ 225.711	75,5%
Cabletech	Caçapava, SP	R\$ 47.832	R\$ 57.377	R\$ 82.954	73,4%
Premier IT	Curitiba, PR	R\$ 16.113	R\$ 20.176	R\$ 27.846	72,8%
Esporte Interativo	Rio de Janeiro, RJ	R\$ 23.739	R\$ 18.835	R\$ 40.754	71,7%
Essence	São Paulo, SP	R\$ 17.135	R\$ 24.841	R\$ 29.338	71,2%
Estaf Equipamentos	Olinda, PE	R\$ 12.695	R\$ 14.434	R\$ 21.682	70,8%
Devex	Belo Horizonte, MG	R\$ 10.942	R\$ 8.477	R\$ 18.613	70,1%
Copa&Cia	Blumenau, SC	R\$ 7.819	R\$ 10.200	R\$ 13.291	70,0%
StockTotal Telecomunicações	São Paulo, SP	R\$ 6.185	R\$ 6.173	R\$ 10.450	69,0%
PA Arquivos	Salvador, BA	R\$ 13.402	R\$ 16.638	R\$ 22.622	68,8%
Domínio Sistemas	Criciúma, SC	R\$ 20.253	R\$ 27.594	R\$ 34.151	68,6%
Multirede	São Paulo, SP	R\$ 21.609	R\$ 28.982	R\$ 36.330	68,1%
ICF – Instituto de Ciências e Pesquisas	Goiânia, GO	R\$ 16.405	R\$ 20.362	R\$ 27.579	68,1%
Qualidades Engenharia e informática	Salvador, BA	R\$ 18.505	R\$ 19.491	R\$ 31.063	67,9%
Fluid Brasil Sistemas e Tecnologia	Jundiaí, SP	R\$ 23.263	R\$ 42.981	R\$ 38.814	66,8%
Pitang	Recife, PE	R\$ 6.881	R\$ 9.525	R\$ 11.469	66,7%
Tron Controles Elétricos	Recife, PE	R\$ 12.666	R\$ 18.450	R\$ 21.063	66,3%
SRE	Brasília, DF	R\$ 7.297	R\$ 9.606	R\$ 12.089	65,7%
ALOG Data Centers	São Paulo, SP	R\$ 56.794	R\$ 72.119	R\$ 93.909	65,4%
IGAL – Rodenstock	Rio de Janeiro, RJ	R\$ 16.233	R\$ 16.918	R\$ 26.764	64,9%
ACF Engenharia	Salvador, BA	R\$ 15.439	R\$ 25.157	R\$ 25.435	64,7%
TMSA – Tecnologia em Movimentação	Porto Alegre, RS	R\$ 80.905	R\$ 65.852	R\$ 132.675	64,0%
Serilon Brasil	Londrina, PR	R\$ 86.835	R\$ 89.224	R\$ 142.346	63,9%
TCi BPO	São Paulo, SP	R\$ 114.046	R\$ 152.752	R\$ 186.507	63,5%
GSA	Aparecida de Goiânia, GO	R\$ 47.554	R\$ 59.648	R\$ 77.671	63,3%
Consinco Tecnologia & Sistemas	Ribeirão Preto, SP	R\$ 7.404	R\$ 10.059	R\$ 12.089	63,3%
Proguarda Vigilância e Segurança	Aparecida de Goiânia, GO	R\$ 15.553	R\$ 20.140	R\$ 25.338	62,9%
Tecno Logys	São Paulo, SP	R\$ 11.108	R\$ 16.890	R\$ 18.047	62,5%
EquiPLEX	Aparecida de Goiânia, GO	R\$ 29.131	R\$ 50.205	R\$ 47.268	62,3%
Dratec Engenharia	Rio de Janeiro, RJ	R\$ 35.740	R\$ 50.857	R\$ 57.300	60,3%
Diamaju	Anta Gorda, RS	R\$ 36.674	R\$ 46.331	R\$ 58.700	60,1%
Locaweb	São Paulo, SP	R\$ 92.788	R\$ 119.648	R\$ 147.991	59,5%
Cristófoli Equipamentos de Biossegurança	Campo Mourão, PR	R\$ 19.839	R\$ 24.292	R\$ 31.638	59,5%
CMC – Central Metalúrgica Catalana	Catalão, GO	R\$ 9.596	R\$ 6.480	R\$ 15.033	56,7%
Cosampa Projetos e Construções	Fortaleza, CE	R\$ 30.878	R\$ 23.622	R\$ 48.269	56,3%
Motopeças Duas Rodas	Sobral, CE	R\$ 5.169	R\$ 6.685	R\$ 8.020	55,2%
Clean Gestão Ambiental	Ananindeua, PA	R\$ 39.300	R\$ 57.850	R\$ 60.830	54,8%
Somassey	Mococa, SP	R\$ 41.841	R\$ 43.675	R\$ 64.731	54,7%
Gratícia Produtos Alimentícios	Joaboatão dos Guararapes, PE	R\$ 9.293	R\$ 11.282	R\$ 14.286	53,7%
Hospital Nossa Senhora de Fátima	Pato de Minas, MG	R\$ 10.934	R\$ 14.191	R\$ 16.684	52,6%
Sol informática	Belém, PA	R\$ 66.095	R\$ 72.692	R\$ 100.799	52,5%
Santin Guindastes e Transportes	Américo Brasiliense, SP	R\$ 14.455	R\$ 16.548	R\$ 21.983	52,1%
Cia. Caetano Branco	São José dos Pinhais, PR	R\$ 67.336	R\$ 79.084	R\$ 102.293	51,9%
Sirtec Sistema Elétricos	São Borja, RS	R\$ 20.702	R\$ 23.995	R\$ 31.367	51,5%
Senior Solution	São Paulo, SP	R\$ 24.643	R\$ 29.563	R\$ 37.321	51,4%
Soufer Service	Paulínia, SP	R\$ 19.756	R\$ 18.168	R\$ 29.894	51,3%
World Minerals	Paulínia, SP	R\$ 10.666	R\$ 12.674	R\$ 16.134	51,3%
ISH Tecnologia	Vitória, ES	R\$ 15.746	R\$ 21.543	R\$ 23.762	50,9%
ACURA Global	São Bernardo do Campo, SP	R\$ 5.042	R\$ 5.330	R\$ 7.608	50,9%
SET Sistemas	Olinda, PE	R\$ 6.297	R\$ 7.464	R\$ 9.488	50,7%
ISDN infra e Talentos em TIC	Rio de Janeiro, RJ	R\$ 5.177	R\$ 5.865	R\$ 7.797	50,6%
Casagrande Engenharia	Rio de Janeiro, RJ	R\$ 5.415	R\$ 7.848	R\$ 8.134	50,2%
Emac Engenharia de Manutenção	Belo Horizonte, MG	R\$ 23.061	R\$ 25.781	R\$ 34.588	50,0%
Riberball	Ribeirão Preto, SP	R\$ 23.295	R\$ 27.950	R\$ 34.740	49,1%
Fast Engenharia e Montagens	São Paulo, SP	R\$ 40.998	R\$ 64.599	R\$ 60.956	48,7%
Sermap	Macaé, RJ	R\$ 33.452	R\$ 32.107	R\$ 49.384	47,6%
Elba Equipamentos e Serviços	Belo Horizonte, MG	R\$ 46.228	R\$ 44.849	R\$ 68.146	47,4%
Distribuidora de Papéis Braille	Porto Alegre, RS	R\$ 36.914	R\$ 38.771	R\$ 54.329	47,2%
CBL Alimentos	Fortaleza, CE	R\$ 147.646	R\$ 182.363	R\$ 216.283	46,5%
Laticínios Catupiry	São Paulo, SP	R\$ 89.481	R\$ 106.693	R\$ 130.984	46,4%
Apetit Serviços de Alimentação	Londrina, PR	R\$ 23.030	R\$ 26.328	R\$ 33.683	46,3%
Frigorífico Silva	Santa Maria, RS	R\$ 130.954	R\$ 130.881	R\$ 190.862	45,7%
Grupo Kily	Pomerode, SC	R\$ 118.960	R\$ 141.715	R\$ 172.524	45,0%
Cerealista Nova Safra	Contagem, MG	R\$ 70.602	R\$ 84.191	R\$ 102.351	45,0%
Vetnil	Louveira, SP	R\$ 26.221	R\$ 27.623	R\$ 37.999	44,9%
Starpac	Guarulhos, SP	R\$ 34.982	R\$ 34.567	R\$ 50.694	44,9%
Vidroporto	Porto Ferreira, SP	R\$ 40.899	R\$ 53.835	R\$ 59.117	44,5%
Extend Software	Rio de Janeiro, RJ	R\$ 11.306	R\$ 14.000	R\$ 16.288	44,1%
Latina Eletrodomésticos	São Carlos, SP	R\$ 79.565	R\$ 104.421	R\$ 114.580	44,0%
Bebidas Fruki	Lajeado, RS	R\$ 65.534	R\$ 76.131	R\$ 94.326	43,9%
Paranaíba Fertilizantes	Uberlândia, MG	R\$ 39.040	R\$ 43.320	R\$ 56.143	43,8%

Fonte: Revista Exame – Ed. PMEs que mais crescem no Brasil – set./2011.

Empresa	Localização	Receita Líquida - em R\$ mil			Crescimento (2008-2010)
		2008	2009	2010	
Astrein	São Paulo, SP	R\$ 6.312	R\$ 5.864	R\$ 9.072	43,7%
Prat-K	Gramado, RS	R\$ 24.162	R\$ 27.319	R\$ 34.722	43,7%
Alphageos	Barueri, SP	R\$ 9.306	R\$ 10.461	R\$ 13.363	43,6%
Lwart Química	Lençóis Paulista, SP	R\$ 41.659	R\$ 47.433	R\$ 59.760	43,5%
Schedule Tubos, Válvulas e Conexões	Campinas, SP	R\$ 14.683	R\$ 15.412	R\$ 21.031	43,2%
MSF – Molas Santa Fé	Santa Fé do Sul, SP	R\$ 6.357	R\$ 8.033	R\$ 9.092	43,0%
GZT Comércio e Importação	Passo Fundo, RS	R\$ 16.575	R\$ 21.033	R\$ 23.685	42,9%
Thebe Bombas Hidráulicas	Vargem Grande do Sul, SP	R\$ 36.632	R\$ 37.198	R\$ 52.302	42,8%
Potenza	São Paulo, SP	R\$ 31.187	R\$ 31.632	R\$ 44.488	42,6%
Hospital Metropolitano	Serra, ES	R\$ 29.197	R\$ 36.963	R\$ 41.546	42,3%
Mercantil Bastos	Sete Lagoas, MG	R\$ 56.047	R\$ 62.848	R\$ 79.731	42,3%
Hospital Meridional	Cariceira, ES	R\$ 45.158	R\$ 49.557	R\$ 64.106	42,0%
Jobcenter do Brasil	São Paulo, SP	R\$ 22.839	R\$ 25.404	R\$ 32.417	41,9%
Hotéis Deville – Guarulhos	Guarulhos, SP	R\$ 45.593	R\$ 45.326	R\$ 64.669	41,8%
Grupo PRODAP	Beló Horizonte, MG	R\$ 13.436	R\$ 11.899	R\$ 18.969	41,2%
LG Sistemas	Aparecida de Goiânia, GO	R\$ 26.073	R\$ 32.883	R\$ 36.685	40,7%
Unilider	Serra, ES	R\$ 167.807	R\$ 249.969	R\$ 235.270	40,2%
OpusMúltipla	Curitiba, PR	R\$ 9.784	R\$ 12.404	R\$ 13.714	40,2%
Rio Verde Engenharia	Limeira, SP	R\$ 42.843	R\$ 27.774	R\$ 60.024	40,1%
Nasajon Sistemas	Rio de Janeiro, RJ	R\$ 11.029	R\$ 12.951	R\$ 15.440	40,0%
N&A Consultores e Associados	Salvador, BA	R\$ 9.607	R\$ 6.710	R\$ 13.419	39,7%
Faculdade do Vale do Ipojuca – FAVIP	Caruaru, PE	R\$ 19.406	R\$ 22.848	R\$ 27.044	39,4%
Montreal Gtec	Itatiba, SP	R\$ 11.530	R\$ 15.830	R\$ 16.020	38,9%
Cadersil Industrial	Campina Grande, PB	R\$ 15.310	R\$ 17.543	R\$ 21.176	38,3%
Digi-tron Balanças Industriais	Curitiba, PR	R\$ 7.149	R\$ 6.713	R\$ 9.879	38,2%
Kimberlit Agrociências	Olimpia, SP	R\$ 17.216	R\$ 18.584	R\$ 23.576	36,9%
Malabaris Confeções	Passos, MG	R\$ 12.746	R\$ 15.872	R\$ 17.231	35,2%
Hopi Hari	Vinhedo, SP	R\$ 69.786	R\$ 75.205	R\$ 94.239	35,0%
AGM Logística Integrada	Rio de Janeiro, RJ	R\$ 20.083	R\$ 23.416	R\$ 27.071	34,8%
São Rafael – Câmaras Frigoríficas	Arujá, SP	R\$ 16.912	R\$ 19.837	R\$ 22.773	34,7%
Dudalina	Blumenau, SC	R\$ 112.252	R\$ 120.807	R\$ 150.743	34,3%
GSW Soluções Integradas	Lagoinha, SP	R\$ 10.837	R\$ 10.954	R\$ 14.523	34,0%
Mig-PLUS	Casca, RS	R\$ 34.649	R\$ 39.066	R\$ 46.426	34,0%
Bom Sabor	Taboão da Serra, SP	R\$ 20.979	R\$ 22.846	R\$ 28.061	33,8%
Dan-Hebert	Brasília, DF	R\$ 78.241	R\$ 94.818	R\$ 104.241	33,2%
Domínio Assessorias	Rio de Janeiro, RJ	R\$ 14.666	R\$ 18.446	R\$ 19.446	32,6%
Alfatest	São Paulo, SP	R\$ 14.866	R\$ 13.298	R\$ 19.702	32,5%
Quality Software	Rio de Janeiro, RJ	R\$ 13.301	R\$ 16.208	R\$ 17.618	32,5%
Tecnoset	São Paulo, SP	R\$ 40.282	R\$ 40.388	R\$ 53.181	32,0%
Prazzo Engenharia	São José dos Campos	R\$ 5.724	R\$ 6.790	R\$ 7.552	31,9%
Intermarítima Terminais	Salvador, BA	R\$ 50.113	R\$ 53.935	R\$ 65.804	31,3%
Luck Viagens e Receptivo	Recife, PE	R\$ 7.936	R\$ 8.739	R\$ 10.419	31,3%
Grupo Motomac	Porto Alegre, RS	R\$ 80.238	R\$ 87.823	R\$ 105.315	31,3%
Concert Technologies	Beló Horizonte, MG	R\$ 6.685	R\$ 6.911	R\$ 8.761	31,1%
Farben indústria Química	Içara, SC	R\$ 83.818	R\$ 91.645	R\$ 109.526	30,7%
Subway Link	Franca, SP	R\$ 16.296	R\$ 16.281	R\$ 21.219	30,2%
Sana Agro Aérea	Leme, SP	R\$ 4.965	R\$ 4.649	R\$ 6.434	29,6%
Conquest One	São Paulo, SP	R\$ 10.021	R\$ 9.915	R\$ 12.898	28,7%
Hidral-Mac Pressas Hidráulicas	Araraquara, SP	R\$ 19.444	R\$ 12.237	R\$ 24.974	28,4%
Rubberart Artefatos de Borracha	São Paulo, SP	R\$ 4.639	R\$ 5.008	R\$ 5.918	27,6%
Santa Maria	Colatina, ES	R\$ 91.117	R\$ 98.806	R\$ 116.041	27,4%
Bio-Vet	Vargem Grande Paulista, SP	R\$ 54.513	R\$ 55.718	R\$ 69.406	27,3%
Supply Service	Tapiraí, SP	R\$ 23.544	R\$ 24.235	R\$ 29.926	27,1%
Ellenco	Tatuí, SP	R\$ 13.367	R\$ 11.067	R\$ 16.733	25,2%
Refrigerantes Arco Íris	São Paulo, SP	R\$ 26.601	R\$ 29.042	R\$ 33.253	25,0%
Vogler Ingredients	São Bernardo do Campo, SP	R\$ 48.888	R\$ 56.518	R\$ 60.721	24,2%
Mika Alimentos	Cuiabá, MT	R\$ 31.131	R\$ 34.749	R\$ 38.583	23,9%
Master Turismo	Beló Horizonte, MG	R\$ 8.844	R\$ 8.616	R\$ 10.931	23,6%
Laboratório Leme	Salvador, BA	R\$ 18.881	R\$ 21.458	R\$ 23.266	23,2%
Armco Staco	Rio de Janeiro, RJ	R\$ 136.954	R\$ 122.084	R\$ 168.671	23,2%
Intereng Automação Industrial	Jaboticabal, SP	R\$ 69.840	R\$ 60.978	R\$ 85.955	23,1%
SuperPedido Tecmedd	São Paulo, SP	R\$ 30.493	R\$ 34.489	R\$ 37.502	23,0%
Sulbras Moldes e Plásticos	Caxias do Sul, RS	R\$ 82.228	R\$ 84.140	R\$ 100.842	22,6%
Sondotécnica Engenharia de Solos	Rio de Janeiro, RJ	R\$ 67.237	R\$ 77.272	R\$ 82.393	22,5%
Drive Consultoria e Informática	Rio de Janeiro, RJ	R\$ 9.807	R\$ 11.052	R\$ 11.932	21,7%
Dello	Extrema, MG	R\$ 26.437	R\$ 25.900	R\$ 31.905	20,7%
Transbahia Transportes	Candeias, BA	R\$ 16.663	R\$ 17.593	R\$ 20.062	20,4%
Clínica Médica Ana Rosa	Santo André, SP	R\$ 10.422	R\$ 12.194	R\$ 12.539	20,3%
Barbiero Agronegócios	Nonoia, RS	R\$ 33.566	R\$ 33.317	R\$ 40.356	20,2%
Ferragem Bigolin	Tangará da Serra, MT	R\$ 6.457	R\$ 7.709	R\$ 7.756	20,1%
Transportadora Americana	Americana, SP	R\$ 142.444	R\$ 143.307	R\$ 170.992	20,0%
Prática Technicook	Pouso Alegre, MG	R\$ 34.794	R\$ 34.661	R\$ 41.671	19,8%
Iquine	Jaboatão de Guararapes, PE	R\$ 129.370	R\$ 139.340	R\$ 154.779	19,6%
Hotéis Deville	Curitiba, PR	R\$ 22.376	R\$ 23.004	R\$ 26.638	19,0%
CI – Central de Intercâmbio	São Paulo, SP	R\$ 13.590	R\$ 13.881	R\$ 16.036	18,0%
Shopping Center Lapa	Salvador, BA	R\$ 10.086	R\$ 10.909	R\$ 11.886	17,8%
Softway	Campinas, SP	R\$ 32.310	R\$ 36.210	R\$ 38.057	17,8%
Mega Sistemas Corporativos	Itú, SP	R\$ 35.241	R\$ 39.299	R\$ 41.348	17,3%
A.Yoshii Engenharia	Londrina, PR	R\$ 75.558	R\$ 168.781	R\$ 88.420	17,0%
Correias Multibelt	Londrina, PR	R\$ 7.751	R\$ 6.972	R\$ 8.999	16,1%
P3image	São Paulo, SP	R\$ 4.815	R\$ 4.220	R\$ 5.591	16,1%
MCM Química	Cesário Lange, SP	R\$ 48.210	R\$ 36.988	R\$ 55.884	15,9%
Calçados Bibi	Parobé, RS	R\$ 43.858	R\$ 41.975	R\$ 50.826	15,9%
Altenburg	Blumenau, SC	R\$ 156.239	R\$ 162.397	R\$ 180.788	15,7%
Fóton	Brasília, DF	R\$ 18.836	R\$ 18.138	R\$ 21.767	15,6%
Santal Equipamentos	Ribeirão Preto, SP	R\$ 88.751	R\$ 89.247	R\$ 102.466	15,5%
Famastil	Gramado, RS	R\$ 72.312	R\$ 63.363	R\$ 83.474	15,4%
Sispro	Canoas, RS	R\$ 12.927	R\$ 13.983	R\$ 14.915	15,4%
Selva	Chapadão do Sul, MS	R\$ 34.786	R\$ 54.204	R\$ 39.943	14,8%
Discover Technology	São Paulo, SP	R\$ 14.500	R\$ 17.106	R\$ 16.620	14,6%

Fonte: Revista Exame – Ed. PMEs que mais crescem no Brasil – set./2011.

3.4. Técnica de coleta de dados

A determinação da técnica de coleta de dados decorre do tipo de pesquisa escolhido, dos objetivos que se pretende alcançar e da fonte de dados a serem utilizadas. Segundo Martins (1994, p. 36): “[...] Particularmente, nos estudos exploratórios e estudos descritivos os instrumentos mais comuns para a coleta de dados são os questionários e a entrevista.”

Sendo esta uma pesquisa do tipo descritiva, entende-se que, para atender o objetivo geral da pesquisa – de investigar a relação existente entre o estágio do ciclo de vida organizacional e os artefatos de Contabilidade Gerencial adotados pelas 250 PMEs que mais cresceram no Brasil entre 2008-2010 – a coleta de dados deveria ser realizada por meio de questionário.

3.4.1. Questionário

Martins e Theóphilo (2009, p. 93) afirmam que “O questionário é um importante e popular instrumento de coleta de dados para uma pesquisa social. Trata-se de um conjunto ordenado e consistente de perguntas a respeito de variáveis e situações que se deseja medir ou descrever.”

Gil (2002, p. 15) afirma que “[...] o questionário constitui o meio mais rápido e barato de obtenção de informações, além de não exigir treinamento de pessoal e garantir o anonimato.”

Já Marconi e Lakatos (2005) elencam diversas vantagens na utilização do questionário, tais como: a economia de tempo, a possibilidade de atingir um maior número de respostas e a uniformidade na avaliação.

Foi utilizado o método de envio do questionário por meio eletrônico para todas as PMEs do ranking da Revista Exame PME (EXAME PME, 2011), conforme mostrado na Tabela 4. Para a preparação do roteiro de perguntas do questionário se requereu um trabalho cuidadoso para ter eficácia e validação de suas respostas para a comparação e análise.

Os endereços eletrônicos dos respondentes foram obtidos por pesquisa nos sites das empresas e o questionário foi disponibilizado no site Google docs e pode ser acessado pelo link:

<https://docs.google.com/spreadsheets/viewform?fromEmail=true&formkey=dFVSSGI0eW1Ze mNPRW1ZNldwU2pRa3c6MQ>.

Dividiu-se o questionário em 4 Blocos, facilitando o entendimento ao respondente e, principalmente, buscando-se foco no assunto de maior interesse à pesquisa. Nas próximas seções seguem detalhados cada um dos Blocos que compõem o questionário.

3.4.1.1. Bloco 1 – Identificação da empresa e do respondente

Nesse Bloco foi identificado o nome da empresa, do respondente, seu cargo, bem como o ano de fundação da empresa.

Também se pretendeu, com esses dados, traçar o perfil do profissional que é o responsável pelas atividades tradicionalmente desempenhadas pela Contabilidade Gerencial, questionando há quantos anos o respondente está na empresa e há quantos anos atua na mesma função.

3.4.1.2. Bloco 2 – Estrutura da empresa

No Bloco 2 foram coletados os dados relativos ao porte das empresas, visando sua posterior classificação nas já mencionadas classificações do SEBRAE e SRF (Capítulo 2, tópico 2.1). Por isso, houve questionamento sobre a quantidade atual de funcionários da empresa, sobre o regime tributário em que a empresa se enquadra e qual foi sua receita bruta anual do ano de 2011.

3.4.1.3. Bloco 3 – Indicadores para mensuração do estágio do ciclo de vida

No Bloco 3 foi adotado o mesmo questionário utilizado por Lester, Parnell e Carraher (2003) buscando-se identificar em qual estágio do ciclo de vida foram classificadas as empresas pesquisadas. Para isto, fez-se a análise de cluster para enquadrar as organizações entre os estágios do ciclo de vida, sendo eles: nascimento, crescimento, maturidade, renovação e declínio.

As escalas foram propostas a partir de afirmações colocadas no questionário e que utilizaram a escala 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).

São 20 assertivas que visam criar a base para a futura classificação entre os diferentes estágios de ciclo de vida e com isto atingir um dos objetivos específicos da presente pesquisa que é o de identificar o atual estágio de ciclo de vida de cada PME respondente do questionário.

No Quadro 4 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 3 do questionário de pesquisa.

Quadro 4. Constructo para identificar o estágio de nascimento

Questão	Estágio
Nossa organização é pequena em tamanho, quando comparada com nossos concorrentes.	Nascimento
O poder decisório da organização está nas mãos do fundador da empresa.	Nascimento
A estrutura organizacional da empresa pode ser considerada simples.	Nascimento
O processamento de informações na empresa pode ser descrito como simples, no estilo "boca a boca".	Nascimento

Fonte: Adaptado de LESTER; PARNELL; CARRAHER, 2003.

No Quadro 5 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 3 do questionário de pesquisa:

Quadro 5. Constructo para identificar o estágio de crescimento

Questão	Estágio
O poder decisório da organização é dividido entre muitos donos e investidores.	Crescimento
Na organização temos várias especializações (contadores, engenheiros etc.) e, com isso, nos tornamos diferenciados.	Crescimento
O processamento das informações pode ser descrito como monitorador de desempenho e facilitador de comunicação entre os departamentos.	Crescimento
A maioria das decisões da empresa é tomada por grupos de gestores de nível intermediário que utilizam alguma sistemática que ainda é bem superficial.	Crescimento

Fonte: Adaptado de LESTER; PARNELL; CARRAHER, 2003.

No Quadro 6 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 3 do questionário de pesquisa:

Quadro 6. Constructo para identificar o estágio de maturidade

Questão	Estágio
Como empresa, somos maiores do que a maioria dos nossos concorrentes, mas não tão grandes como deveríamos ser.	Maturidade
O poder decisório da organização está nas mãos de um grande número de acionistas.	Maturidade
A estrutura organizacional da empresa está baseada na visão departamental e funcional.	Maturidade
O processamento de informações é sofisticado e necessário para a produção eficiente e para atingir os resultados requeridos.	Maturidade

Fonte: Adaptado de LESTER; PARNELL; CARRAHER, 2003.

No Quadro 7 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 3 do questionário de pesquisa:

Quadro 7. Constructo para identificar o estágio de renovação

Questão	Estágio
Somos uma organização com diretores e acionistas.	Renovação
A estrutura organizacional da empresa é formalizada.	Renovação
A estrutura organizacional da empresa é divisional ou matricial com sofisticado sistema de controle.	Renovação
O processamento de informações é muito complexo e utilizado na coordenação de diversas atividades para melhor servir aos mercados.	Renovação

Fonte: Adaptado de LESTER; PARNELL; CARRAHER, 2003.

No Quadro 8, 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 3 do questionário de pesquisa:

Quadro 8. Constructo para identificar o estágio de declínio

Questão	Estágio
A estrutura organizacional da empresa é centralizada com poucos sistemas de controle.	Declínio
O processamento de informações não é muito sofisticado.	Declínio
O processamento de informações é utilizado de maneira não plena.	Declínio
O processo decisório é centralizado na alta administração e considerado não muito complexo.	Declínio

Fonte: Adaptado de LESTER; PARNELL; CARRAHER, 2003.

Nesta dissertação, a identificação dos estágios do ciclo de vida organizacional foi realizada por meio da escala Likert-5 como parâmetro, para cada uma das quatro variáveis que 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.

3.4.1.4. Bloco 4 – Artefatos de Contabilidade Gerencial em PMEs

Este Bloco do questionário aborda os artefatos, tradicionais e modernos, de Contabilidade Gerencial que podem estar sendo utilizados nas PMEs pesquisadas. Pretende-se, ao compilar os dados, obter um quadro resumo dos principais artefatos de Contabilidade Gerencial utilizados pelas PMEs que mais cresceram no Brasil, visando responder a questão geral desta pesquisa.

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 adoção dos artefatos de Contabilidade Gerencial nas PMEs que mais cresceram no Brasil entre 2008 e 2010, foi desenvolvida uma escala própria, com uma série de 12 afirmações e ou situações estruturadas para a realidade de PMEs, a qual foi validada por

especialistas, mestrandos, mestres e doutores. O objetivo da escala foi identificar se as organizações fazem uso dos instrumentos de gestão apresentados nesta pesquisa. O Quadro 9 apresenta o conteúdo que faz a correspondência entre os constructos apresentados no questionário aplicado na pesquisa e o artefato de Contabilidade Gerencial de gestão a ser verificado.

No total foram escolhidos 12 artefatos, sendo 7 classificados como artefatos tradicionais, que estão nas primeira e segunda fases do IFAC (1998) e, consequentemente, existem 5 artefatos classificados como modernos e que estão respectivamente nas terceira e quarta fases do estudo do IFAC (1998).

O questionário utilizado foi adaptado de Correia (2010), pois o referido autor elaborou sua dissertação de mestrado buscando verificar a relação entre o ciclo de vida organizacional e Instrumentos de Gestão nas empresas baianas. Tal escolha justifica-se pela semelhança das pesquisas e por ser um dos raros estudos realizados buscando entender a relação entre o ciclo de vida organizacional e os artefatos de Contabilidade Gerencial para PMEs, no caso de Correia (2010), para empresas baianas.

Quadro 9. Relação dos constructos para identificar o artefato de Contabilidade Gerencial

Constructo	Artefato de Contabilidade Gerencial
A sua empresa quando apura o custo da mercadoria vendida ou produzida, ou o custo do serviço prestado, soma os custos diretos e indiretos, fixos e variáveis incorridos no período de apuração.	Custeio por absorção
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
A sua empresa quando apura o custo da mercadoria vendida ou produzida, ou o custo do serviço prestado, soma apenas os custos variáveis (matéria-prima, por exemplo) incorridos no período de apuração.	Custeio variável
A sua empresa possui um padrão de comportamento para os custos, ou seja, fixa quais são os montantes esperados no final do período de apuração e compara com os custos reais.	Custo padrão
A sua empresa, quando realiza investimentos de longo prazo, costuma levar em consideração que o dinheiro tem valor ao longo do tempo e calcula quanto os futuros pagamentos somados a um custo inicial estariam valendo atualmente.	Valor presente
A sua empresa mede o seu desempenho utilizando a relação entre o lucro e o investimento.	Retorno sobre o investimento
A sua empresa, sistematicamente, realiza comparação dos processos e dos resultados (preços, por exemplo) com empresas do mesmo setor de atividade, buscando criar novos padrões e/ou melhorar o resultado da empresa.	<i>Benchmarking</i>
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 (EVA®)</i>
A sua empresa elabora 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
A sua empresa, anualmente, elabora um plano formal para expressar quantitativamente o plano de ação da organização.	Orçamento
A sua empresa monitora a execução da estratégia 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 (BSC)</i>
A sua empresa utiliza o demonstrativo de fluxo de caixa e/ou o fluxo de caixa projetado no processo decisório.	Demonstração do fluxo de caixa (DFC)

Fonte: Adaptado de CORREIA, 2010.

3.5. Pré-Teste

Martins e Theóphilo (2009) recomendam que, depois de redigido, o questionário precisa passar por testes antes de sua utilização definitiva, escolhendo-se uma pequena amostra de 3 a 10 colaboradores. Para tanto, depois do questionário redigido os mesmos foram enviados para quatro PMEs de colegas que já concluíram o mestrado em Administração pela Universidade

de São Paulo, obtendo 100% de respostas válidas, com o intuito de verificar possíveis melhorias, tempo estimado de resposta e usabilidade do questionário.

Com base nos resultados do pré-teste, encaminhados de forma eletrônica, por meio do site Google Docs, pequenos ajustes, como a inclusão do símbolo de marca registrada para o EVA© e de correções ortográficas, foram realizados no questionário para sua disponibilização. Ressalta-se que os pré-testes não foram incluídos nos resultados finais da pesquisa, pois foram realizados em PMEs que não fazem parte da população em estudo.

3.6. Plano de análise dos resultados

Salomon (1999, p. 231) assim define a análise dos resultados: “A análise consiste no emprego de técnicas derivadas da lógica, da matemática, da estatística e tem por finalidade fornecer ao pesquisador os elementos de inferência.” Portanto, depois de definidos os objetivos da pesquisa, as questões a responder, bem como o instrumento a ser utilizado para coletar os dados, a etapa seguinte, que se apresenta agora, busca estabelecer como tais dados foram organizados e analisados a fim de buscar resposta à questão de pesquisa.

Sendo a investigação da relação existente entre o estágio do ciclo de vida organizacional e os artefatos de Contabilidade Gerencial adotados pelas 250 PMEs que mais cresceram no Brasil entre 2008-2010 objeto de estudo desta pesquisa, foi utilizado o teste χ^2 (Qui-Quadrado).

O teste Qui-Quadrado foi escolhido por sua adequação frente ao objetivo geral e dos específicos da presente dissertação.

Inicialmente foi realizada a análise descritiva dos dados, dos Blocos 1 e 2; na sequência, aplicou-se o teste Qui-Quadrado, com o objetivo de verificar a relação entre o estágio de ciclo de vida organizacional e a utilização de artefatos de Contabilidade Gerencial nas 250 PMEs que mais cresceram no Brasil entre 2008-2010.

Segundo Bussab e Morettin (2002), o teste de independência Qui-Quadrado é um teste não paramétrico, ou seja, não depende dos parâmetros populacionais, como média e variância e

tem como princípio básico comparar proporções, isto é, as possíveis divergências entre as frequências observadas e esperadas para certo evento.

Portanto, pode-se resumir a utilização do teste Qui-Quadrado para:

- Verificar se a frequência com que determinado acontecimento, que foi observado em uma amostra, se desvia, significativamente ou não, da frequência com que ele é esperado.
- Comparar a distribuição de diversos acontecimentos em diferentes amostras, a fim de avaliar se as proporções observadas destes eventos mostram, ou não, diferenças significativas, ou se as amostras diferem significativamente quanto às proporções desses acontecimentos.

Segundo Bussab e Morettin (2002, p. 69), algumas condições são necessárias para a aplicação do teste, tais como:

- Os grupos devem ser independentes.
- Os itens de cada grupo devem ser selecionados aleatoriamente.
- As observações devem ser por frequências ou contagens.
- Cada observação deve pertencer a uma e somente uma categoria.
- A amostra deve ser relativamente grande (pelo menos cinco observações em cada célula e, no caso de poucos grupos - pelo menos 10 - Exemplo: em tabelas 2x2).

As condições necessárias para a aplicação do teste Qui-Quadrado foram plenamente atendidas pela presente pesquisa. Os grupos, ciclo de vida e artefatos de Contabilidade Gerencial, são independentes. Os itens de cada grupo, estágios do ciclo de vida e artefatos, foram selecionados aleatoriamente, pois não havia clara indicação nas perguntas formuladas de quais seriam os estágios do ciclo de vida e artefatos. Assim como as observações foram realizadas por contagem e/ou frequência e pertenciam a uma e somente uma categoria.

Ressalva-se o tamanho da amostra que, apesar de ter atendido a condição necessária para a aplicação do teste, não é estatisticamente significativa, pois apenas 37 empresas responderam.

Para a decisão de se rejeitar, ou não, a hipótese nula, a seguinte fórmula foi utilizada:

$$\chi^2 = \sum \frac{(f_o - f_e)}{f_e}$$

Onde f_o representa a frequência observada em determinada célula de uma tabela, enquanto que a variável f_e é igual à frequência esperada, ou teórica, em determinada célula, se a hipótese for verdadeira.

A regra de decisão é rejeitar a hipótese nula, de que duas variáveis categóricas são independentes, se o valor de χ^2 for maior que o valor crítico da cauda superior de uma distribuição Qui-Quadrado com $(l-1)(c-1)$ graus de liberdade, em que l é o número de linhas e c o número de colunas da tabela. O p-valor (pv) é a probabilidade da distribuição qui-quadrado ser maior que o valor χ^2 observado.

Na presente dissertação foi utilizado o nível de significância $\alpha=5\%$, visto que este é normalmente o α utilizado em pesquisas acadêmicas, rejeitando-se H_0 se $pv < \alpha$.

No próximo capítulo são apresentados os resultados obtidos, derivados dos questionários aplicados nas PMEs que mais crescem no Brasil e para cada Bloco foi realizado, conforme descrito, uma análise estatística e uma interpretação dos dados coletados, com a finalidade de atender aos objetivos e responder à questão de pesquisa.

4. APRESENTAÇÃO DOS RESULTADOS

Este capítulo está subdividido em quatro Blocos e nele são apresentados e discutidos os resultados da pesquisa. O primeiro Bloco irá apresentar o perfil das PMEs respondentes como, por exemplo, a localização e setor, bem como a quantidade de funcionários o regime tributário escolhido pela PME.

No segundo e terceiro Blocos serão apresentados, respectivamente, os resultados da identificação do estágio do ciclo de vida e dos artefatos de Contabilidade Gerencial utilizados pelas PMEs respondentes. Por fim, no quarto Bloco verifica-se a relação entre o ciclo de vida e o artefato de Contabilidade Gerencial com isto respondendo, para cada artefato, a questão de pesquisa.

O percentual de devolução foi de 14,8%, ou seja, 37 empresas devolveram o questionário preenchido.

Todas as respostas foram consideradas válidas, pois atenderam o critério de preenchimento sendo com isto possível mapear o estágio de ciclo de vida e quais artefatos de Contabilidade Gerencial são utilizados pelas empresas respondentes.

4.1. Perfil das PMEs respondentes

No primeiro e no segundo Blocos do questionário, os respondentes forneceram as seguintes informações sobre as PMEs: nome da empresa, nome do respondente, cargo do respondente, ano de fundação da empresa, tempo de atuação na empresa e na função atual, quantidade de funcionários, regime tributário adotado pela empresa e, finalmente, informação sobre a receita bruta anual. Com a informação do nome da empresa foi possível descobrir sua localização geográfica e setor de atividades.

Como pode ser observado na Tabela 5, 38% das 37 PMEs que responderam ao questionário estão sediadas no Estado de São Paulo, 16% no Estado de Minas Gerais, 14% no Estado do Paraná e 8% no Rio de Janeiro sendo que os demais estados representam, somados, 24% dos respondentes.

A cidade de São Paulo possui 30% das empresas respondentes, Belo Horizonte ocupa a segunda posição com 11% das PMEs, Curitiba 8% e a cidade do Rio de Janeiro 5%, assim como as cidades de Fortaleza e Francisco Beltrão.

Tabela 5. Localização das empresas respondentes

Cidade	Frequência	Percentual
São Paulo, SP	11	30%
Belo Horizonte, MG	4	11%
Curitiba, PR	3	8%
Rio de Janeiro, RJ	2	5%
Fortaleza, CE	2	5%
Francisco Beltrão, PR	2	5%
Contagem, MG	1	3%
Pomerode, SC	1	3%
Balneário Camburiú, SC	1	3%
São João da Boa Vista, SP	1	3%
Brasília, DF	1	3%
Porto Alegre, RS	1	3%
Ilhéus, BA	1	3%
Alphaville, SP	1	3%
Três Rios, RJ	1	3%
Goiânia, GO	1	3%
Jaguaripe, BA	1	3%
Taboão da Serra, SP	1	3%
Juiz de Fora, MG	1	3%
Total	37	100%

Estado	Frequência	Percentual
SP	14	38%
MG	6	16%
PR	5	14%
RJ	3	8%
SC	2	5%
CE	2	5%
BA	2	5%
DF	1	3%
RS	1	3%
GO	1	3%
Total	37	100%

Os setores de serviços, indústria da construção e indústria digital representam 66% das empresas que responderam ao questionário, com 8 PMEs cada um, conforme demonstrado na Tabela 6. É mister ressaltar que os setores foram definidos pela Revista Exame PME (EXAME PME, 2011).

Tabela 6. Setor das empresas respondentes

Setor	Frequência	Percentual
Serviços	8	22%
Indústria da Construção	8	22%
Indústria Digital	8	22%
Bens de Capital	3	8%
Atacado	2	5%
Automotivo	1	3%
Químico e Petroquímico	1	3%
Eletroeletrônico	1	3%
Telecomunicações	1	3%
Transporte	1	3%
Bens de Consumo	2	5%
Têxtil	1	3%
Total	37	100%

O primeiro Bloco do questionário indagava sobre o cargo do participante; dos 100%, verificou-se que 97% pertencem à área administrativo-financeira sendo que 41% se identificaram como Gestor Administrativo; 35% como Gerente Financeiro; 16% como Coordenador Contábil e 5% como Diretor Financeiro. Houve 1 respondente (3%) que se identificou como Líder Planejamento e Gestão, conforme demonstrado na Tabela 7.

Tabela 7. Cargo dos respondentes

Cargo do Respondente	Frequência	Percentual
Gestor Administrativo	15	41%
Gerente Financeiro	13	35%
Coordernador Contábil	6	16%
Diretor Financeiro	2	5%
Líder Planejamento e Gestão	1	3%
Total	37	100%

Ainda no primeiro Bloco do questionário, conforme já comentando, outras informações foram solicitadas, tais como nome, que não é divulgado na pesquisa por questão de confiabilidade da pesquisa, o ano de fundação da empresa e o tempo de atuação do respondente na mesma.

O segundo Bloco do questionário indagou sobre o porte da PME buscando saber a quantidade de funcionários, o regime tributário e a receita bruta anual.

Utilizando a Tabela 1, no item 2.1, verifica-se que, pela quantidade de funcionários, 70% das empresas respondentes seriam classificadas como pequenas empresas, pois possuem de 20-99 funcionários; 24% seriam classificadas como médias empresas com 100-499 funcionários e 2 empresas (5%) seriam consideradas grandes empresas pelo critério de quantidade de funcionários, pois possuem mais de 500 funcionários, conforme demonstrado na Tabela 8.

Tabela 8. Quantidade de funcionários

Porte da PME	Quantidade de Funcionários	Frequência	Percentual
Pequenas	20-99	26	70%
Médias	100-499	9	24%
Grandes	acima de 500	2	5%
Total		37	100%

Novamente utilizando a Tabela 1, item 2.1, como parâmetro e analisando o regime tributário adotado e a receita bruta anual das empresas respondentes, é possível verificar que 78% das empresas são consideradas como pequenas e médias empresas e 22% como grandes empresas, como mostra a Tabela 9.

Tabela 9. Regime Tributário e Receita Bruta Anual

Regime Tributário	Frequência	Percentual
Lucro Presumido	29	78%
Lucro Real	8	22%
Total	37	100%

Porte da PME	Receita Bruta Anual	Frequência	Percentual
Médias	De R\$ 2.400.000,01 até R\$ 48.000.000,00	29	78%
Grandes	Acima de R\$ 48.000.000,00	8	22%
Total		37	100%

Verifica-se que há divergência na classificação das empresas adotando-se o que foi resumido na Tabela 1, pois seguindo a classificação pelo número de empregados, tem-se 94% das empresas respondentes como PMEs e adotando-se o critério de receita bruta anual tem-se 78% das empresas classificadas como PMEs. Além disto, verifica-se que não há PME utilizando o regime tributário do simples, fato que ocorre devido à amostra selecionada possuir apenas empresas com faturamento bruto anual superior a 5 milhões de Reais e que não há empresas classificadas como micro empresas, ou seja, de acordo com a Tabela 1 com menos de 19 funcionários e faturamento bruto menor de R\$ 240.000.

A presente dissertação não tem como objetivo discutir as diversas classificações para o porte de empresas, mas verifica-se que este é um campo que necessita ser melhor explorado em futuras pesquisas.

4.2. Identificação do estágio do ciclo de vida

No terceiro Bloco do questionário foram elaboradas afirmações visando identificar em que estágio do ciclo de vida, segundo Lester, Parnell e Carraher (2003), as PMEs respondentes se encontram classificadas.

Para cada um dos cinco estágios do ciclo de vida foram elaboradas 4 afirmações, totalizando 20 afirmações, em que o respondente da pesquisa teve a possibilidade de assinalar de 1 a 5, sendo o 1 discordo totalmente e o 5 concordo totalmente.

As respostas das empresas participantes foram compiladas e o critério utilizado para determinação do estágio do ciclo de vida foi o de somar os valores individuais de cada afirmação e dividir por quatro. Ou seja, foi utilizada a média para cada um dos estágios do ciclo de vida e identificado a média mais alta para cada estágio como sendo o estágio final considerado, conforme demonstrado na Tabela 10.

Tabela 10. Determinação do estágio do ciclo de vida por PME

PME	Nascimento	Crescimento	Maturidade	Renovação	Declínio	Classificação
PME 1	3,25	3,50	2,75	2,75	2,75	Crescimento
PME 2	3,25	2,25	3,00	1,25	3,00	Nascimento
PME 3	3,75	2,00	2,25	2,75	3,00	Nascimento
PME 4	4,50	1,00	2,00	1,50	4,50	Nascimento
PME 5	4,00	2,00	2,00	1,75	3,50	Nascimento
PME 6	2,50	3,25	2,75	2,75	2,50	Crescimento
PME 7	4,00	1,25	2,50	1,75	3,75	Nascimento
PME 8	4,50	1,00	2,00	1,50	4,50	Nascimento
PME 9	3,75	2,00	2,25	1,25	3,75	Nascimento
PME 10	4,00	2,25	3,25	1,25	3,25	Nascimento
PME 11	4,00	2,75	2,00	1,75	4,25	Nascimento
PME 12	3,00	3,25	2,50	2,75	3,00	Crescimento
PME 13	4,50	1,00	2,00	1,50	4,50	Nascimento
PME 14	4,00	2,25	3,50	1,25	3,25	Nascimento
PME 15	4,50	2,00	2,50	1,50	4,50	Nascimento
PME 16	3,25	3,50	2,75	2,75	2,75	Crescimento
PME 17	3,75	2,00	2,25	2,75	3,00	Nascimento
PME 18	4,50	1,00	2,00	1,50	4,50	Nascimento
PME 19	3,25	2,25	3,50	1,25	3,25	Maturidade
PME 20	3,25	3,50	2,75	2,75	2,75	Crescimento
PME 21	3,75	2,00	2,25	2,75	3,00	Nascimento
PME 22	4,50	1,00	2,00	1,50	4,50	Nascimento
PME 23	3,50	1,50	2,50	1,50	3,75	Declínio
PME 24	4,25	2,25	3,50	1,25	3,25	Nascimento
PME 25	4,50	1,00	2,00	1,50	4,50	Nascimento
PME 26	3,75	2,00	2,25	2,75	3,00	Nascimento
PME 27	3,25	3,50	2,75	2,75	2,75	Crescimento
PME 28	4,00	1,50	2,50	2,25	3,50	Nascimento
PME 29	4,50	1,00	2,00	1,50	4,50	Nascimento
PME 30	3,25	2,25	3,50	1,25	3,25	Maturidade
PME 31	3,75	2,00	2,25	2,75	3,00	Nascimento
PME 32	3,25	3,50	2,75	2,75	2,75	Crescimento
PME 33	4,50	1,00	2,00	1,50	4,50	Nascimento
PME 34	4,00	1,25	2,50	1,25	3,75	Nascimento
PME 35	3,75	2,00	2,25	2,75	3,00	Nascimento
PME 36	3,75	3,00	3,00	3,25	3,50	Nascimento
PME 37	3,25	3,50	2,75	2,75	2,75	Crescimento

Sendo assim, 92% das empresas respondentes (34 empresas) foram classificadas nos estágios de ciclos de vida iniciais, sendo que 26 empresas respondentes (70%) foram classificadas no estágio do ciclo de vida nascimento, 8 empresas respondentes (22%) foram classificadas no estágio do ciclo de vida crescimento.

Apenas 2 empresas (5%) foram classificadas no estágio do ciclo de vida maturidade e 1 empresa foi classificada no estágio de ciclo de vida declínio, conforme demonstrado na Tabela 11.

Verifica-se que 11 PMEs obtiveram médias iguais para a fase do nascimento e do declínio, devido à semelhança das características destas fases, em que o controle é centralizado. O

critério escolhido para classificar estas 11 PMEs no estágio de nascimento foi a nota atribuída pelos respondentes para a afirmação “Nossa organização é pequena em tamanho, quando comparada com nossos concorrentes”.

Tabela 11. Classificação por estágio de ciclo de vida

Estágio de Ciclo de Vida	Frequência	Percentual
Nascimento	26	70%
Crescimento	8	22%
Maturidade	2	5%
Renovação	0	0%
Declínio	1	3%
Total	37	100%

Analisando a Tabela 11, após a classificação por estágio de ciclo de vida, encontrou-se que 26 empresas foram classificadas no estágio de “nascimento”, 8 no estágio de “crescimento”, 2 como “maturidade” e finalmente 1 no estágio de “declínio”. Observação coerente com o verificado nos diversos estudos sobre estágios de ciclo de vida (MILLER; FRIESEN, 1983, 1984; SCOTT; BRUCE, 1987; MOORES; YUEN, 2001; LESTER; PARNELL; CARRAHER, 2003; LESTER; PARNELL; CARRAHER, 2008) de que PMEs essencialmente devem ser classificadas nos estágios iniciais, prevalecendo os estágios de nascimento e crescimento.

Os mesmos autores do modelo do ciclo de vida escolhido, Lester Parnell e Carraher, 2008, desenvolveram uma pesquisa que possuía 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?

Para efeito da presente dissertação será discutido apenas o resultado encontrado para o primeiro questionamento em que os autores constataram que o tamanho das empresas

identificadas nas duas primeiras fases do ciclo de vida – nascimento e crescimento – era relativamente menor do que o tamanho daquelas empresas que estavam classificadas nas demais fases do ciclo de vida.

4.3. Artefatos de Contabilidade Gerencial

No quarto Bloco do questionário foram elaboradas 12 afirmações, uma para cada artefato, que visavam identificar, nas PMEs respondentes, a utilização dos artefatos de Contabilidade Gerencial. Para cada afirmação, artefato, os respondentes da pesquisa puderam assinalar de 1 a 5, sendo o 1 discordo totalmente e o 5 concordo totalmente.

As respostas das empresas participantes foram compiladas e verificou-se, pela média das respostas, que independente do estágio do ciclo de vida em que a empresa se encontra, o artefato mais utilizado, com 4,3, é o Fluxo de Caixa e o menos utilizado dos artefatos selecionados na presente dissertação é o *Economic Value Added* (EVA©), com uma média de apenas 1,84, conforme demonstrado na Tabela 12.

Tabela 12. Média de Utilização dos Artefatos de Contabilidade Gerencial

PME	CA	ABC	CV	CP	VP	ROI	Benchmarking	EVA®	PE	Orçamento	BSC	Fluxo de Caixa
PME 1	5,00	5,00	1,00	1,00	1,00	4,00	4,00	1,00	5,00	4,00	2,00	4,00
PME 2	4,00	1,00	2,00	5,00	2,00	4,00	5,00	2,00	1,00	5,00	1,00	5,00
PME 3	4,00	4,00	4,00	4,00	2,00	2,00	4,00	2,00	2,00	1,00	2,00	4,00
PME 4	4,00	1,00	4,00	3,00	4,00	4,00	2,00	2,00	4,00	4,00	4,00	4,00
PME 5	3,00	2,00	3,00	3,00	2,00	3,00	3,00	2,00	2,00	3,00	2,00	4,00
PME 6	5,00	4,00	2,00	5,00	5,00	3,00	2,00	3,00	5,00	5,00	5,00	5,00
PME 7	2,00	2,00	2,00	3,00	2,00	3,00	2,00	1,00	3,00	3,00	2,00	5,00
PME 8	4,00	1,00	4,00	3,00	4,00	4,00	2,00	2,00	4,00	4,00	2,00	4,00
PME 9	4,00	2,00	2,00	4,00	2,00	3,00	3,00	1,00	2,00	3,00	2,00	4,00
PME 10	4,00	1,00	2,00	5,00	2,00	4,00	3,00	2,00	1,00	5,00	1,00	5,00
PME 11	4,00	3,00	4,00	3,00	2,00	4,00	2,00	2,00	1,00	4,00	2,00	4,00
PME 12	4,00	4,00	4,00	4,00	2,00	2,00	4,00	2,00	2,00	1,00	2,00	5,00
PME 13	4,00	1,00	4,00	3,00	4,00	4,00	2,00	2,00	4,00	4,00	4,00	4,00
PME 14	4,00	1,00	2,00	5,00	2,00	4,00	4,00	2,00	1,00	5,00	1,00	5,00
PME 15	4,00	1,00	4,00	4,00	2,00	3,00	3,00	2,00	2,00	3,00	2,00	4,00
PME 16	5,00	5,00	1,00	1,00	1,00	4,00	4,00	1,00	5,00	4,00	4,00	4,00
PME 17	4,00	4,00	4,00	4,00	2,00	2,00	4,00	2,00	2,00	1,00	2,00	5,00
PME 18	4,00	1,00	4,00	3,00	4,00	4,00	2,00	2,00	4,00	4,00	2,00	4,00
PME 19	4,00	1,00	2,00	5,00	2,00	4,00	5,00	2,00	1,00	5,00	1,00	5,00
PME 20	5,00	5,00	1,00	1,00	1,00	4,00	4,00	1,00	5,00	4,00	4,00	4,00
PME 21	4,00	4,00	4,00	4,00	2,00	2,00	4,00	2,00	2,00	1,00	2,00	4,00
PME 22	4,00	1,00	4,00	3,00	4,00	4,00	2,00	2,00	4,00	4,00	4,00	4,00
PME 23	4,00	1,00	2,00	3,00	1,00	3,00	3,00	2,00	2,00	3,00	2,00	4,00
PME 24	4,00	1,00	2,00	5,00	2,00	4,00	5,00	2,00	1,00	5,00	1,00	5,00
PME 25	4,00	1,00	4,00	3,00	4,00	4,00	2,00	2,00	4,00	4,00	4,00	4,00
PME 26	4,00	4,00	4,00	4,00	2,00	2,00	4,00	2,00	2,00	1,00	2,00	3,00
PME 27	5,00	5,00	1,00	1,00	1,00	4,00	4,00	1,00	5,00	4,00	2,00	4,00
PME 28	3,00	2,00	3,00	3,00	1,00	2,00	2,00	2,00	2,00	3,00	2,00	4,00
PME 29	4,00	1,00	4,00	3,00	4,00	4,00	2,00	2,00	4,00	4,00	4,00	4,00
PME 30	4,00	1,00	2,00	5,00	2,00	4,00	5,00	2,00	1,00	5,00	1,00	5,00
PME 31	4,00	4,00	4,00	4,00	2,00	2,00	4,00	2,00	2,00	1,00	2,00	4,00
PME 32	5,00	5,00	1,00	1,00	1,00	4,00	4,00	1,00	5,00	4,00	2,00	4,00
PME 33	4,00	1,00	4,00	3,00	4,00	4,00	2,00	2,00	4,00	4,00	4,00	4,00
PME 34	4,00	2,00	2,00	2,00	2,00	2,00	2,00	1,00	2,00	4,00	2,00	4,00
PME 35	4,00	4,00	4,00	4,00	2,00	2,00	4,00	2,00	2,00	1,00	2,00	5,00
PME 36	5,00	4,00	1,00	4,00	2,00	2,00	4,00	4,00	4,00	5,00	5,00	5,00
PME 37	5,00	5,00	1,00	1,00	1,00	4,00	4,00	1,00	5,00	4,00	4,00	4,00
Média Final	4,11	2,57	2,78	3,30	2,30	3,30	3,27	1,84	2,89	3,49	2,49	4,30

Conforme Tabela 13, análise adicional foi realizada buscando verificar a utilização de artefatos de Contabilidade Gerencial de acordo com o setor de atuação das PMEs respondentes e verificou-se que o fluxo de caixa é o artefato mais utilizado pelas empresas do setor de indústria digital, indústria de construção e serviços e apenas nos setores de bens de capital e químico e petroquímico o artefato fluxo de caixa não figura entre os mais utilizados, fato este que pode ser questão de futuras pesquisas.

Tabela 13. Média de Utilização dos Artefatos de Contabilidade Gerencial por setor de atuação

Setor	CA	ABC	CV	CP	VP	ROI	Benchmarking	EVA®	PE	Orçamento	BSC	Fluxo de Caixa
Indústria Digital	4,25	2,50	3,13	3,88	3,13	3,13	3,13	2,38	3,25	3,63	3,38	4,38
Indústria da Construção	4,13	2,88	2,63	3,25	2,00	3,38	3,88	1,75	2,75	3,38	1,75	4,25
Serviços	3,88	2,50	2,63	3,63	2,13	3,25	3,50	1,63	2,50	3,25	2,25	4,63
Bens de Capital	4,33	2,33	3,00	2,33	3,00	4,00	2,67	1,67	4,33	4,00	3,33	4,00
Atacado	4,00	1,00	3,00	4,00	3,00	4,00	2,50	2,00	2,50	4,50	2,50	4,50
Bens de Consumo	4,00	3,50	2,00	2,00	1,00	3,00	3,00	1,50	3,50	3,50	3,00	4,00
Químico e Petroquímico	5,00	5,00	1,00	1,00	1,00	4,00	4,00	1,00	5,00	4,00	2,00	4,00
Eletroeletrônico	4,00	4,00	4,00	4,00	2,00	2,00	4,00	2,00	2,00	1,00	2,00	4,00
Telecomunicações	4,00	3,00	4,00	3,00	2,00	4,00	2,00	2,00	1,00	4,00	2,00	4,00
Automotivo	4,00	1,00	4,00	4,00	2,00	3,00	3,00	2,00	2,00	3,00	2,00	4,00
Transporte	4,00	1,00	2,00	3,00	1,00	3,00	3,00	2,00	2,00	3,00	2,00	4,00
Têxtil	4,00	2,00	2,00	2,00	2,00	2,00	2,00	1,00	2,00	4,00	2,00	4,00

Adicionalmente, na presente dissertação, os artefatos de Contabilidade Gerencial foram classificados entre tradicionais e modernos, conforme Tabela 3 no Capítulo 2, e compilando as respostas recebidas das PMEs verificou-se que o uso de artefatos tradicionais possui uma média de utilização de 3,37 enquanto que os artefatos considerados modernos são utilizados na média de 2,67, conforme demonstrado na Tabela 14.

Tabela 14. Média de Utilização dos Artefatos de Contabilidade Gerencial – Tradicional / Moderno

Artefatos	Média de Utilização	Artefatos	Média de Utilização
Tradicionais	3,37	Modernos	2,61
Fluxo de Caixa	4,30	Benchmarking	3,27
Custeio por absorção	4,11	Planejamento Estratégico	2,89
Orçamento	3,49	ABC	2,57
Custo Padrão	3,30	BSC	2,49
Retorno sobre o investimento	3,30	Economic Value Added (EVA®)	1,84
Custeio Variável	2,78		
Valor presente	2,30		

Os achados desta dissertação, relacionados à utilização dos artefatos de Contabilidade Gerencial podem induzir à conclusão de que as PMEs respondentes são indiferentes à utilização de artefatos considerados modernos, pois os melhores classificados foram o *benchmarking* com uma média de 3,27 e o planejamento estratégico com uma média de 2,89.

Este fato corrobora com um dos achados da pesquisa do SEBRAE (2010) de que as PMEs possuem um baixo nível de planejamento, tanto antes da abertura quanto durante sua operação.

Entretanto, verifica-se que as PMEs respondentes concordaram com a utilização de artefatos tradicionais tais como o fluxo de caixa, custeio por absorção e orçamento.

4.4. Ciclo de vida organizacional e artefatos de Contabilidade Gerencial

Após a classificação das PMEs respondentes em seus respectivos estágios do ciclo de vida organizacional a presente dissertação procedeu com uma simplificação, na variável relacionada aos artefatos de Contabilidade Gerencial, para a realização do teste Qui-Quadrado.

Como já mencionado, para cada artefato foi relacionada uma afirmação e os respondentes da pesquisa puderam assinalar de 1 a 5, sendo que 1 foi discordo totalmente e 5 concordo totalmente. Para empresas que responderam 1 ou 2 esta dissertação assumiu que a empresa não utiliza o artefato em questão (Não) e para as empresas que responderam 3, 4 ou 5 assumiu-se que as empresas utilizam o artefato (Sim).

As hipóteses deste trabalho são resgatadas para facilitar o entendimento da análise de dados:

- H₀: Não há relação entre o ciclo de vida das organizações e os artefatos de Contabilidade Gerencial adotados pelas 250 PMEs que mais cresceram no Brasil, entre 2008-2010.
- H₁: Há relação entre o ciclo de vida das organizações e os artefatos de Contabilidade Gerencial adotados pelas 250 PMEs que mais cresceram no Brasil, entre 2008-2010.

Para cada um dos artefatos de Contabilidade Gerencial foi realizado o teste Qui-Quadrado de independência. Para a realização do teste foram excluídas as respostas fornecidas pelas empresas classificadas nos estágios de ciclo de vida maturidade (2 empresas) e no estágio declínio (1 empresa), pois não atenderam a condições necessária para a aplicação do teste Qui-Quadrado de a amostra possuir ao menos cinco observações. Sendo assim foi avaliado se os estágios crescimento e nascimento são independentes dos diferentes artefatos.

O intervalo do p -valor para que a hipótese nula (H_0) seja aceita considera que o mesmo será inferior a 0,005, caso contrário a mesma será rejeitada, pois o nível de significância utilizado pela presente pesquisa é de $\alpha=5\%$.

Utilizando apenas 2 estágios e categorizando a utilização dos artefatos em Sim e Não, conforme mencionado, o número de graus de liberdade da distribuição Qui-Quadrado foi de 1.

Na sequência são apresentados os resultados para cada um dos artefatos.

4.4.1. Custeio por absorção

A Tabela 15 mostra os valores observados para o uso do artefato custeio por absorção e por ela é possível verificar que 97,1% das empresas respondentes declararam utilizar este artefato, sendo que apenas uma PME, situada no estágio do ciclo de vida nascimento, não utiliza o artefato.

Tabela 15. Valores observados para o uso do artefato custeio por absorção

Estágio	Utiliza o artefato custeio por absorção		Total
	Sim	Não	
Nascimento	25 (96.2%)	1 (3,8%)	26 (100%)
Crescimento	8 (100%)	0 (0%)	8 (100%)
Total	33 (97,1%)	1 (2,9%)	34 (100%)

Com a observação realizada é possível identificar que não há relação entre o estágio do ciclo de vida em que se encontra a PME com a utilização do custeio por absorção, já que 97,1% das empresas respondentes optam por utilizar o artefato.

Na pesquisa realizada por Correia (2010) verificou-se que para as empresas baianas pesquisadas o percentual de utilização do artefato custeio por absorção foi de 80,4% para todos os setores pesquisados. Soutes (2006) constatou que o referido artefato também é bastante utilizado, encontrando um percentual de 60% nos seus estudos. Por outro lado, Frezatti (2006) encontrou um resultado não esperado, quando apurou que custeio por absorção tem uma baixa aderência à abordagem conceitual, com 48%.

Para o cálculo dos valores esperados, para cada estágio, utilizou-se o cálculo apresentado na Tabela 16.

Tabela 16. Valores esperados para o uso do artefato custeio por absorção

Estágio	Valores esperados para o uso do artefato custeio por absorção	
	Sim	Não
Nascimento	$26 \cdot 33/34 = 25,24$	$26 \cdot 1/34 = 0,76$
Crescimento	$8 \cdot 33/34 = 7,76$	$8 \cdot 1/34 = 0,24$
Total	$25,24 + 7,76 = 33$	$0,76 + 0,24 = 1$

De qualquer maneira, o teste Qui-Quadrado foi realizado, conforme apresentado na Tabela 17 em que são mostrados os valores observados e esperados, em parênteses, para o artefato custeio por absorção nas empresas respondentes.

Tabela 17. Valores observados e esperados para o uso do artefato custeio por absorção

Estágio	Utiliza o artefato custeio por absorção		Total
	Sim	Não	
Nascimento	25 (25,24)	1 (0,76)	26
Crescimento	8 (7,76)	0 (0,24)	8
Total	33	1	34

Calculando-se a estatística χ^2_{obs} , ou seja, subtraindo o valor observado do esperado elevado ao quadrado e dividindo-se pelo valor esperado para cada uma das respostas, conforme Tabela 18, chega-se à somatória de 0,317 e o p -valor, considerando grau de liberdade 1, é de 0,573, utilizando a fórmula demonstrada na página 62 ou a fórmula CHISQ.DIST do Excel.

Tabela 18. Cálculo do χ^2 para o uso do artefato custeio por absorção

Estágio	χ^2 para o uso do artefato custeio por absorção		Total
Nascimento	$(25-25,24)^2 / 25,24 = 0,002$	$(1-0,76)^2 / 0,76 = 0,072$	0,075
Crescimento	$(8-7,76)^2 / 7,76 = 0,007$	$(0-0,24)^2 / 0,24 = 0,235$	0,242
Total	0,009	0,308	0,317

Dessa forma, considerando o p -valor de 0,573 e o nível de significância (α) igual a 5%, verifica-se que o valor de χ^2 é menor; logo, aceita-se a hipótese nula de que não há relação

entre o estágio do ciclo de vida organizacional e a utilização do artefato de Contabilidade Gerencial custeio por absorção.

4.4.2. Custeio baseado em atividades

A Tabela 19 mostra os valores observados, nas empresas respondentes, para o artefato custeio baseado em atividades e por ela é possível verificar que pouco mais da metade (55,9%) não utiliza o artefato.

Tabela 19. Valores observados para o uso do artefato custeio baseado em atividades

Estágio	Utiliza o artefato custeio baseado em atividades		Total
	Sim	Não	
Nascimento	7 (26,9%)	19 (73,1%)	26 (100%)
Crescimento	8 (100%)	0 (0%)	8 (100%)
Total	15 (44,1%)	19 (55,9%)	34 (100%)

Verifica-se que 100% das empresas que foram classificadas no estágio do ciclo de vida crescimento disseram utilizar o artefato custeio baseado em atividades, o que é um achado distinto de outras pesquisas realizadas. Correia (2010) chegou a um percentual de utilização do artefato de apenas 22% para as empresas baianas pesquisadas. Frezatti (2006) chegou a apenas 6% em sua pesquisa e Soutes (2006) encontrou um nível de utilização deste instrumento da ordem de 30%.

Estes dados confirmam a teoria que aponta o ABC, mesmo sendo uma prática de gestão inovadora, ainda é pouco utilizado, especialmente no estágio inicial de uma PME.

Para o cálculo dos valores esperados, para cada estágio, utilizou-se o cálculo apresentado na Tabela 20.

Tabela 20. Valores esperados para o uso do artefato custeio baseado em atividades

Estágio	Valores esperados para o uso do artefato custeio baseado em atividades	
	Sim	Não
Nascimento	$26 \cdot 15/34 = 11,47$	$26 \cdot 19/34 = 14,53$
Crescimento	$8 \cdot 15/34 = 3,53$	$8 \cdot 19/34 = 4,47$
Total	$11,47 + 3,57 = 15$	$14,53 + 4,47 = 19$

A Tabela 21 mostra os valores observados e esperados, em parênteses, para o artefato custeio baseado em atividades nas empresas respondentes.

Tabela 21. Valores observados e esperados para o uso do artefato custeio baseado em atividades

Estágio	Utiliza o artefato custeio baseado em atividades		Total
	Sim	Não	
Nascimento	7 (11,47)	19 (14,53)	26
Crescimento	8 (3,53)	0 (4,47)	8
Total	15	19	34

Calculando-se a estatística χ^2_{obs} , ou seja, subtraindo o valor observado do valor esperado elevado ao quadrado e dividindo-se pelo valor esperado para cada uma das respostas, conforme Tabela 22, chega-se à somatória de 13,25 e o p -valor, considerando grau de liberdade 1, é menor que 0,0001, utilizando a fórmula demonstrada na página 62 ou a fórmula CHISQ.DIST do Excel.

Tabela 22. Cálculo do χ^2 para o uso do artefato custeio baseado em atividades

Estágio	χ^2 para o uso do artefato custeio baseado em atividades		Total
Nascimento	$(7-11,47)^2 / 11,47 = 1,742$	$(19-14,53)^2 / 14,53 = 1,376$	3,118
Crescimento	$(8-3,53)^2 / 3,53 = 5,663$	$(0-4,47)^2 / 4,47 = 4,471$	10,133
Total	7,405	5,846	13,251

Dessa forma, considerando o p -valor menor que 0,0001 e o nível de significância (α) igual a 5%, verifica-se que o valor de χ^2 é maior; logo, rejeita-se a hipótese nula de que não há relação entre o estágio do ciclo de vida organizacional e a utilização do artefato de Contabilidade Gerencial custeio baseado em atividades.

4.4.3. Custeio variável

A Tabela 23 mostra os valores observados, nas empresas respondentes, para o artefato custeio variável, e, por ela, é possível verificar que a maioria (61,8%) delas utiliza o artefato.

Tabela 23. Valores observados para o uso do artefato custeio variável

Estágio	Utiliza o artefato custeio variável		Total
	Sim	Não	
Nascimento	20 (76,9%)	6 (23,1%)	26 (100%)
Crescimento	1 (12,5%)	7 (87,5%)	8 (100%)
Total	21 (61,8%)	13 (38,2%)	34 (100%)

Soutes (2006, p. 55) evidenciou em sua pesquisa que apenas 38% das empresas pesquisadas utilizavam o artefato custeio variável. Esta mesma proporção foi encontrada em outros estudos pesquisados pela autora: "[...] Apesar das disparidades dos resultados encontrados nas diversas pesquisas, todas apresentam que esta prática, apesar de considerada tradicional, é utilizada por menos de 50% das empresas entrevistadas, independente do país".

Entretanto, é mister ressaltar que a pesquisa de Soutes (2006) tinha como amostra as empresas indicadas ao Prêmio ANEFAC-FIPECAFI-SERASA, Troféu Transparência e as que constavam da relação das 500 Melhores e Maiores do ano de 2004, ou seja, empresas de grande porte.

Na presente pesquisa pode-se encontrar semelhanças com estes achados quando compara-se apenas o nível de utilização do artefato para empresas que estão no estágio do ciclo de vida crescimento, que em sua maioria (87,1%), não utilizam o artefato em questão, e no total das

empresas respondentes chega-se a 38,2% de PME's que não utilizam o artefato, percentual próximo ao encontrado em outras pesquisas.

Assim, considera-se que o artefato custeio variável pode ser utilizado por empresas que estão no estágio de nascimento, passando a utilizar artefatos mais modernos com a evolução da PME.

Para o cálculo dos valores esperados, para cada estágio, utilizou-se o cálculo apresentado na Tabela 24.

Tabela 24. Valores esperados para o uso do artefato custeio variável

Estágio	Valores esperados para o uso do artefato custeio variável	
	Sim	Não
Nascimento	$26 \cdot 21/34 = 16,06$	$26 \cdot 13/34 = 9,94$
Crescimento	$8 \cdot 21/34 = 4,94$	$8 \cdot 13/34 = 3,06$
Total	$16,06 + 4,94 = 21$	$9,94 + 3,06 = 13$

A Tabela 25 mostra os valores observados e esperados, em parênteses, para o artefato custeio variável nas empresas respondentes.

Tabela 25. Valores observados e esperados para o uso do artefato custeio variável

Estágio	Utiliza o artefato custeio variável		Total
	Sim	Não	
Nascimento	20 (16,06)	6 (9,94)	26
Crescimento	1 (4,94)	7 (3,06)	8
Total	21	13	34

Calculando-se a estatística χ^2_{obs} , ou seja, subtraindo o valor observado do valor esperado elevado ao quadrado e dividindo-se pelo valor esperado para cada uma das respostas, conforme Tabela 26, chega-se à somatória de 10,75 e o p -valor, considerando grau de

liberdade 1, é de 0,001, utilizando a fórmula demonstrada na página 62 ou a fórmula CHISQ.DIST do Excel.

Tabela 26. Cálculo do χ^2 para o uso do artefato custeio variável

Estágio	χ^2 para o uso do artefato custeio variável		Total
Nascimento	$(20-16,06)^2 / 16,06 = 0,967$	$(6-9,94)^2 / 9,94 = 1,562$	2,530
Crescimento	$(1-4,94)^2 / 4,94 = 3,144$	$(7-3,06)^2 / 3,06 = 5,078$	8,222
Total	4,111	6,641	10,751

Dessa forma, considerando o p -valor de 0,001 e o nível de significância (α) igual a 5%, verifica-se que o valor de χ^2 é maior; logo, rejeita-se a hipótese nula de que não há relação entre o estágio do ciclo de vida organizacional e a utilização do artefato de Contabilidade Gerencial custeio variável.

4.4.4. Custo padrão

A Tabela 27 mostra os valores observados, nas empresas respondentes, para o artefato custo padrão e, por ela, é possível verificar que a maioria (82,4%) delas utiliza o artefato.

Tabela 27. Valores observados para o uso do artefato custo padrão

Estágio	Utiliza o artefato custo padrão		Total
	Sim	Não	
Nascimento	26 (100%)	0 (0%)	26 (100%)
Crescimento	2 (25,0%)	6 (75,0%)	8 (100%)
Total	28 (82,4%)	6 (17,6%)	34 (100%)

Os achados encontrados pela presente pesquisa são divergentes dos resultados encontrados por Soutes (2006) em que 41% das empresas afirmaram que utilizam o artefato custo padrão quando perguntados diretamente sobre a utilização do mesmo. Porém, na mesma pesquisa havia uma questão similar à realizada pela presente pesquisa em que questionava indiretamente sobre a utilização do artefato: "[...] os gestores são cobrados pelas variações registradas entre o custo padrão e o custo real obtido" em que o índice de utilização do

artefato passou de 41% para 55% o que gera uma discussão sobre a efetiva utilização do artefato.

Conclui-se que, assim como o custeio variável, o custo padrão pode ser implementado no estágio de nascimento de uma PME passando a artefatos de custeio mais sofisticados, como por exemplo, o ABC, com a maturidade organizacional da empresa.

Para o cálculo dos valores esperados, para cada estágio, utilizou-se o cálculo apresentado na Tabela 28.

Tabela 28. Valores esperados para o uso do artefato custo padrão

Estágio	Valores esperados para o uso do artefato custo padrão	
	Sim	Não
Nascimento	$26 \cdot 28 / 34 = 21,41$	$26 \cdot 6 / 34 = 4,59$
Crescimento	$8 \cdot 28 / 34 = 6,59$	$8 \cdot 6 / 34 = 1,41$
Total	$21,41 + 6,59 = 28$	$4,59 + 1,41 = 6$

A Tabela 29 mostra os valores observados e esperados, em parênteses, para o artefato custo padrão nas empresas respondentes.

Tabela 29. Valores observados e esperados para o uso do artefato custo padrão

Estágio	Utiliza o artefato custo padrão		Total
	Sim	Não	
Nascimento	26 (21,41)	0 (4,59)	26
Crescimento	2 (6,59)	6 (1,41)	8
Total	28	6	34

Calculando-se a estatística χ^2_{obs} , ou seja, subtraindo o valor observado do valor esperado elevado ao quadrado e dividindo-se pelo valor esperado para cada uma das respostas, conforme Tabela 30, chega-se à somatória de 23,68 e o p -valor, considerando grau de liberdade 1, é menor que 0,0001, utilizando a fórmula demonstrada na página 62 ou a fórmula CHISQ.DIST do Excel.

Tabela 30. Cálculo do χ^2 para o uso do artefato custo padrão

Estágio	χ^2 para o uso do artefato custo padrão		Total
Nascimento	$(26-21,41)^2 / 21,41 = 0,983$	$(0-4,59)^2 / 4,59 = 4,588$	5,571
Crescimento	$(2-6,59)^2 / 6,59 = 3,195$	$(6-1,41)^2 / 1,41 = 14,912$	18,107
Total	4,179	19,500	23,679

Dessa forma, considerando o p -valor menor que 0,0001 e o nível de significância (α) igual a 5%, verifica-se que o valor de χ^2 é maior; logo, rejeita-se a hipótese nula de que não há relação entre o estágio do ciclo de vida organizacional e a utilização do artefato de Contabilidade Gerencial custo padrão.

4.4.5. Valor presente

A Tabela 31 mostra os valores observados, nas empresas respondentes, para o artefato valor presente e por ela é possível verificar que mais da metade (67,6%) delas não utilizam o artefato.

Tabela 31. Valores observados para o uso do artefato valor presente

Estágio	Utiliza o artefato valor presente		Total
	Sim	Não	
Nascimento	10 (38,5%)	16 (61,5%)	26 (100%)
Crescimento	1 (12,5%)	7 (87,5%)	8 (100%)
Total	11 (32,4%)	23 (67,6%)	34 (100%)

Apesar de ser considerado um artefato tradicional, o valor presente não é muito utilizado pelas PMEs pesquisadas em ambos os estágios do ciclo de vida verificados, fato divergente da pesquisa de Soutes (2006) que constatou que 52% das empresas trabalham com o conceito de valor presente para custos e despesas, lembrando que a pesquisa foi realizada para empresas de grande porte, empresas estas que deveriam ter mais semelhanças com as empresas classificadas no estágio de crescimento.

Entende-se que o artefato de valor presente é muito importante para PMEs, pois permitirá que elas possam controlar melhor seus investimentos e com isto melhorar a gestão de seu caixa.

Para o cálculo dos valores esperados, para cada estágio, utilizou-se o cálculo apresentado na Tabela 32.

Tabela 32. Valores esperados para o uso do artefato valor presente

Estágio	Valores esperados para o uso do artefato valor presente	
	Sim	Não
Nascimento	$26 \cdot 11/34 = 8,41$	$26 \cdot 23/34 = 17,59$
Crescimento	$8 \cdot 11/34 = 2,59$	$8 \cdot 23/34 = 5,41$
Total	$8,41 + 2,59 = 11$	$17,59 + 5,41 = 23$

A Tabela 33 mostra os valores observados e esperados, em parênteses, para o artefato valor presente nas empresas respondentes.

Tabela 33. Valores observados e esperados para o uso do artefato valor presente

Estágio	Utiliza o artefato valor presente		Total
	Sim	Não	
Nascimento	10 (8,41)	16 (17,59)	26
Crescimento	1 (2,59)	7 (5,41)	8
Total	11	23	34

Calculando-se a estatística χ_{2obs} , ou seja, subtraindo o valor observado do valor esperado elevado ao quadrado e dividindo-se pelo valor esperado para cada uma das respostas, conforme Tabela 34, chega-se à somatória de 1,88 e o p -valor, considerando grau de liberdade 1, é de 0,170, utilizando a fórmula demonstrada na página 62 ou a fórmula CHISQ.DIST do Excel.

Tabela 34. Cálculo do χ^2 para o uso do artefato valor presente

Estágio	χ^2 para o uso do artefato valor presente		Total
Nascimento	$(10-8,41)^2 / 8,41 = 0,300$	$(16-17,59)^2 / 17,59 = 0,143$	0,443
Crescimento	$(1-2,59)^2 / 2,59 = 0,975$	$(7-5,41)^2 / 5,41 = 0,466$	1,441
Total	1,274	0,610	1,884

Dessa forma, considerando o p -valor de 0,170 e o nível de significância (α) igual a 5%, verifica-se que o valor de χ^2 é menor; logo, aceita-se a hipótese nula de que não há relação entre o estágio do ciclo de vida organizacional e a utilização do artefato de Contabilidade Gerencial valor presente.

4.4.6. Retorno sobre investimento

A Tabela 35 mostra os valores observados, nas empresas respondentes, para o artefato retorno sobre investimento e, por ela, é possível verificar que a maioria (76,5%) delas utilizam o artefato.

Tabela 35. Valores observados para o uso do artefato retorno sobre investimento

Estágio	Utiliza o artefato retorno sobre investimento		Total
	Sim	Não	
Nascimento	19 (73,1%)	7 (26,9%)	26 (100%)
Crescimento	7 (87,5%)	1 (12,5%)	8 (100%)
Total	26 (76,5%)	8 (23,5%)	34 (100%)

Correia (2010), em seu estudo, verificou que 62,7% das empresas baianas utilizam o retorno sobre investimento enquanto que Soutes (2006), que pesquisou vários índices econômico-financeiros, entre eles o ROI, obteve um percentual de uso de 85%,

Entretanto, este alto percentual de utilização do ROI e o baixo percentual do artefato Valor Presente suscita a discussão sobre o entendimento das questões por parte dos participantes da pesquisa.

Para o cálculo dos valores esperados, para cada estágio, utilizou-se o cálculo apresentado na Tabela 36.

Tabela 36. Valores esperados para o uso do artefato retorno sobre investimento

Estágio	Valores esperados para o uso do artefato retorno sobre investimento	
	Sim	Não
Nascimento	$26 \cdot 26/34 = 19,88$	$26 \cdot 8/34 = 6,12$
Crescimento	$8 \cdot 26/34 = 6,12$	$8 \cdot 8/34 = 1,88$
Total	$19,88 + 6,12 = 26$	$6,12 + 1,88 = 8$

A Tabela 37 mostra os valores observados e esperados, em parênteses, para o artefato retorno sobre investimento nas empresas respondentes.

Tabela 37. Valores observados e esperados para o uso do artefato retorno sobre investimento

Estágio	Utiliza o artefato retorno sobre investimento		Total
	Sim	Não	
Nascimento	19 (19,88)	7 (6,12)	26
Crescimento	7 (6,12)	1 (1,88)	8
Total	26	8	34

Calculando-se a estatística χ^2_{obs} , ou seja, subtraindo o valor observado do valor esperado elevado ao quadrado e dividindo-se pelo valor esperado para cada uma das respostas, conforme Tabela 38, chega-se à somatória de 0,71 e o p -valor, considerando grau de liberdade 1, é de 0,400, utilizando a fórmula demonstrada na página 62 ou a fórmula CHISQ.DIST do Excel.

Tabela 38. Cálculo do χ^2 para o uso do artefato retorno sobre investimento

Estágio	χ^2 para o uso do artefato retorno sobre investimento		Total
Nascimento	$(19-19,88)^2 / 19,88 = 0,039$	$(7-6,12)^2 / 6,12 = 0,127$	0,166
Crescimento	$(7-6,12)^2 / 6,12 = 0,127$	$(1-1,88)^2 / 1,88 = 0,414$	0,541
Total	0,166	0,541	0,707

Dessa forma, considerando o p -valor de 0,400 e o nível de significância (α) igual a 5%, verifica-se que o valor de χ^2 é menor; logo, aceita-se a hipótese nula de que não há relação entre o estágio do ciclo de vida organizacional e a utilização do artefato de Contabilidade Gerencial retorno sobre investimento.

4.4.7. Benchmarking

A Tabela 39 mostra os valores observados, nas empresas respondentes, para o artefato *benchmarking* e por ela é possível verificar que mais da metade (58,8%) delas utilizam o artefato.

Tabela 39. Valores observados para o uso do artefato *benchmarking*

Estágio	Utiliza o artefato <i>benchmarking</i>		Total
	Sim	Não	
Nascimento	13 (50%)	13 (50%)	26 (100%)
Crescimento	7 (87,5%)	1 (12,5%)	8 (100%)
Total	20 (58,8%)	14 (41,2%)	34 (100%)

Verifica-se que a utilização do artefato de Contabilidade Gerencial *benchmarking* atinge, em maior proporção, as empresas no estágio do ciclo de vida crescimento. Fato este que, de acordo com a revisão da bibliografia sobre as características de cada estágio apresentado no Capítulo 2, ocorre, pois, nesta fase as empresas já estão melhor organizadas e conseguem adotar filosofias de gestão que busquem a diferenciação e procuram melhores práticas para se inspirar.

O percentual de utilização do artefato encontrado nas empresas classificadas no estágio de crescimento é semelhante ao percentual encontrado por Soutes (2006) de 85% para empresas de grande porte.

Para o cálculo dos valores esperados, para cada estágio, utilizou-se o cálculo apresentado na Tabela 40.

Tabela 40. Valores esperados para o uso do artefato *benchmarking*

Estágio	Valores esperados para o uso do artefato <i>benchmarking</i>	
	Sim	Não
Nascimento	$26 \cdot 20/34 = 15,29$	$26 \cdot 14/34 = 10,71$
Crescimento	$8 \cdot 20/34 = 4,71$	$8 \cdot 14/34 = 3,29$
Total	$15,29 + 4,71 = 20$	$10,71 + 3,29 = 14$

A Tabela 41 mostra os valores observados e esperados, em parênteses, para o artefato *benchmarking* nas empresas respondentes.

Tabela 41. Valores observados e esperados para o uso do artefato *benchmarking*

Estágio	Utiliza o artefato <i>benchmarking</i>		Total
	Sim	Não	
Nascimento	13 (15,29)	13 (10,71)	26
Crescimento	7 (4,71)	1 (3,29)	8
Total	20	14	34

Calculando-se a estatística χ^2_{obs} , ou seja, subtraindo o valor observado do valor esperado elevado ao quadrado e dividindo-se pelo valor esperado para cada uma das respostas, conforme Tabela 42, chega-se à somatória de 3,55 e o p -valor, considerando grau de liberdade 1, é de 0,059, utilizando a fórmula demonstrada na página 62 ou a fórmula CHISQ.DIST do Excel.

Tabela 42. Cálculo do χ^2 para o uso do artefato *benchmarking*

Estágio	χ^2 para o uso do artefato <i>benchmarking</i>		Total
Nascimento	$(13-15,29)^2 / 15,29 = 0,344$	$(13-10,71)^2 / 10,71 = 0,492$	0,836
Crescimento	$(7-4,71)^2 / 4,71 = 1,118$	$(1-3,29)^2 / 3,29 = 1,598$	2,716
Total	1,463	2,089	3,552

Dessa forma, considerando o p -valor de 0,059 e o nível de significância (α) igual a 5%, verifica-se que o valor de χ^2 é menor; logo, aceita-se a hipótese nula de que não há relação entre o estágio do ciclo de vida organizacional e a utilização do artefato de Contabilidade Gerencial *benchmarking*.

4.4.8. *Economic Value Added (EVA®)*

A Tabela 43 mostra os valores observados, nas empresas respondentes, para o artefato EVA® e, por ela, é possível verificar que apenas uma empresa (2,9%) utiliza o artefato, ou seja, 33 empresas não o utilizam (97,1%).

Tabela 43. Valores observados para o uso do artefato *economic value added (EVA®)*

Estágio	Utiliza o artefato <i>economic value added</i> (EVA®)		Total
	Sim	Não	
Nascimento	0 (0%)	26 (100%)	26 (100%)
Crescimento	1 (12,5%)	7 (87,5%)	8 (100%)
Total	1 (2,9%)	33 (97,1%)	34 (100%)

Verifica-se que a utilização do artefato de Contabilidade Gerencial *economic value added (EVA®)*, nas empresas respondentes, possui baixa utilização independente do estágio do ciclo de vida em que a empresa se encontra. Este fato possui sustentação na teoria apresentada no Capítulo 2 e na empregabilidade do artefato, pois o mesmo possui uma complexa forma de cálculo e isto é praticamente inviável para uma PME.

Correia (2010), em sua pesquisa, encontrou um percentual de utilização do EVA© em empresas baianas de 23%. Frezatti (2006) constatou que a aderência à abordagem conceitual dos artefatos mais recentes, como o EVA©, possui baixa aceitação (31%), demonstrando que há uma baixa aceitação na implementação de novas técnicas e ferramentas. Frezatti (2006) afirma ainda que, essa evidênciação acompanha a tendência de organizações em outros países. Entretanto, Soutes (2006) constatou que 50% das empresas utilizam o EVA©, resultado superior ao encontrado nas pesquisas mencionadas.

Para o cálculo dos valores esperados, para cada estágio, utilizou-se o cálculo apresentado na Tabela 44.

Tabela 44. Valores esperados para o uso do artefato *economic value added* (EVA©)

Estágio	Valores esperados para o uso do artefato <i>economic value added</i> (EVA©)	
	Sim	Não
Nascimento	$26 \cdot 1/34 = 0,76$	$26 \cdot 33/34 = 25,24$
Crescimento	$8 \cdot 1/34 = 0,24$	$8 \cdot 33/34 = 7,76$
Total	$0,24 + 0,76 = 1$	$7,76 + 25,24 = 33$

A Tabela 45 mostra os valores observados e esperados, em parênteses, para o artefato *economic value added* (EVA©) nas empresas respondentes.

Tabela 45. Valores observados e esperados para o uso do artefato *economic value added* (EVA©)

Estágio	Utiliza o artefato <i>economic value added</i> (EVA©)		Total
	Sim	Não	
Nascimento	0 (0,76)	26 (25,24)	26
Crescimento	1 (0,24)	7 (7,76)	8
Total	1	33	34

Calculando-se a estatística χ^2_{obs} , ou seja, subtraindo o valor observado do valor esperado elevado ao quadrado e dividindo-se pelo valor esperado para cada uma das respostas, conforme Tabela 46, chega-se à somatória de 3,55 e o *p*-valor, considerando grau de liberdade

1, é de 0,067, utilizando a fórmula demonstrada na página 62 ou a fórmula CHISQ.DIST do Excel.

Tabela 46. Cálculo do χ^2 para o uso do artefato *economic value added* (EVA©)

Estágio	χ^2 para o uso do artefato <i>economic value added</i> (EVA©)		Total
Nascimento	$(0-0,24)^2 / 0,24 = 0,765$	$(26-7,76)^2 / 7,76 = 0,023$	0,788
Crescimento	$(1-0,76)^2 / 0,76 = 2,485$	$(7-25,24)^2 / 25,24 = 0,075$	2,561
Total	3,250	0,098	3,552

Dessa forma, considerando o p -valor de 0,067 e o nível de significância (α) igual a 5%, verifica-se que o valor de χ^2 é menor; logo, aceita-se a hipótese nula de que não há relação entre o estágio do ciclo de vida organizacional e a utilização do artefato de Contabilidade Gerencial *economic value added* (EVA©).

4.4.9. Planejamento estratégico

A Tabela 47 mostra os valores observados, nas empresas respondentes, para o artefato planejamento estratégico e, por ela, é possível verificar que a maioria (82,4%) delas utilizam o artefato.

Tabela 47. Valores observados para o uso do artefato planejamento estratégico

Estágio	Utiliza o artefato planejamento estratégico		Total
	Sim	Não	
Nascimento	11 (42,3%)	15 (57,7%)	26 (100%)
Crescimento	7 (87,5%)	1 (12,5%)	8 (100%)
Total	18 (52,9%)	16 (47,1%)	34 (100%)

Verifica-se que a utilização do artefato de Contabilidade Gerencial planejamento estratégico atinge, nas empresas respondentes, mais as PMEs classificadas no estágio de ciclo de vida denominado crescimento. Este fato revela, novamente, uma convergência para o que a teoria de ciclo de vida, supracitada no Capítulo 2, prega “Geralmente, nessa fase, são estabelecidas metas de crescimento para que a empresa garanta sua continuidade e competitividade”.

Observa-se que Correia (2010) verificou 45,1% de utilização para as empresas baianas para o mesmo artefato e Frezatti (2006) e Soutes (2006) encontraram 62,4% e 94,4%, respectivamente.

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 pelo porte das empresas, as quais 94% foram enquadradas como pequenas e médias empresas (vide Tabela 8). Adicionalmente, destaca-se que as pesquisas mencionadas tiveram como base amostral apenas empresas de médio e grande portes.

Para o cálculo dos valores esperados, para cada estágio, utilizou-se o cálculo apresentado na Tabela 48.

Tabela 48. Valores esperados para o uso do artefato planejamento estratégico

Estágio	Valores esperados para o uso do artefato planejamento estratégico	
	Sim	Não
Nascimento	$26 \cdot 18/34 = 13,76$	$26 \cdot 16/34 = 12,24$
Crescimento	$8 \cdot 18/34 = 4,24$	$8 \cdot 16/34 = 3,76$
Total	$13,76 + 4,24 = 18$	$12,24 + 3,76 = 16$

A Tabela 49 mostra os valores observados e esperados, em parênteses, para o artefato planejamento estratégico nas empresas respondentes.

Tabela 49. Valores observados e esperados para o uso do artefato planejamento estratégico

Estágio	Utiliza o artefato planejamento estratégico		Total
	Sim	Não	
Nascimento	11 (13,76)	15 (12,24)	26
Crescimento	7 (4,24)	1 (3,76)	8
Total	18	16	34

Calculando-se a estatística χ^2_{obs} , ou seja, subtraindo o valor observado do valor esperado elevado ao quadrado e dividindo-se pelo valor esperado para cada uma das respostas, conforme Tabela 50, chega-se à somatória de 5,02 e o p -valor, considerando grau de liberdade 1, é de 0,025, utilizando a fórmula demonstrada na página 62 ou a fórmula CHISQ.DIST do Excel.

Tabela 50. Cálculo do χ^2 para o uso do artefato planejamento estratégico

Estágio	χ^2 para o uso do artefato planejamento estratégico		Total
Nascimento	$(11-13,76)^2 / 13,76 = 0,555$	$(15-12,24)^2 / 12,24 = 0,625$	1,180
Crescimento	$(7-4,24)^2 / 4,24 = 1,805$	$(1-3,76)^2 / 3,76 = 2,030$	3,835
Total	2,360	2,655	5,015

Dessa forma, considerando o p -valor de 0,025 e o nível de significância (α) igual a 5%, verifica-se que o valor de χ^2 é maior; logo, rejeita-se a hipótese nula de que não há relação entre o estágio do ciclo de vida organizacional e a utilização do artefato de Contabilidade Gerencial planejamento estratégico.

4.4.10. Orçamento

A Tabela 51 mostra os valores observados, nas empresas respondentes, para o artefato orçamento e, por ela, é possível verificar que a maioria (79,4%) delas utiliza o artefato.

Tabela 51. Valores observados para o uso do artefato orçamento

Estágio	Utiliza o artefato orçamento		Total
	Sim	Não	
Nascimento	20 (76,9%)	6 (23,1%)	26 (100%)
Crescimento	7 (87,5%)	1 (12,5%)	8 (100%)
Total	27 (79,4%)	7 (20,6%)	34 (100%)

O alto índice de utilização do artefato orçamento, em ambos os estágios de ciclo de vida, induz que este é um dos artefatos mais importantes para uma PME no seu processo de estruturação, assim como o fluxo de caixa e o custeio por absorção, segundo Tabela 12.

O mesmo foi encontrado por Soutes (2006) que encontrou evidências que aponta uma grande utilização do orçamento pelas empresas, da ordem de 90% e Frezatti (2006) com um percentual médio de utilização de 64,5%.

Frezatti (2006) inclusive constatou para as empresas pesquisadas: “[...] A inexistência do orçamento tanto no nascimento, quando não se mostra uma prioridade, como no declínio, quando deveria ser entendido como uma alavanca de recuperação, provoca uma reflexão relevante sobre as possibilidades perdidas por uma organização que não prioriza o processo.”

Os achados da presente pesquisa, com a amostra escolhida, são diferentes do encontrados por Frezatti (2006) e uma das possíveis explicações é que a amostra escolhida possui PME's que estão no seletor grupo das que mais cresceram no Brasil. Entende-se que esta não é uma realidade para outras PME's, caso contrário esperar-se-ia um índice de mortalidade em níveis mais reduzidos dos que encontrados pelo SEBRAE (2010).

Para o cálculo dos valores esperados, para cada estágio, utilizou-se o cálculo apresentado na Tabela 52.

Tabela 52. Valores esperados para o uso do artefato orçamento

Estágio	Valores esperados para o uso do artefato orçamento	
	Sim	Não
Nascimento	$26 \cdot 27/34 = 20,65$	$26 \cdot 7/34 = 5,35$
Crescimento	$8 \cdot 27/34 = 6,35$	$8 \cdot 7/34 = 1,65$
Total	$20,65 + 6,35 = 27$	$5,35 + 1,65 = 7$

A Tabela 53 mostra os valores observados e esperados, em parênteses, para o artefato orçamento nas empresas respondentes.

Tabela 53. Valores observados e esperados para o uso do artefato orçamento

Estágio	Utiliza o artefato orçamento		Total
	Sim	Não	
Nascimento	20 (20,65)	6 (5,35)	26
Crescimento	7 (6,35)	1 (1,65)	8
Total	27	7	34

Calculando-se a estatística χ^2_{obs} , ou seja, subtraindo o valor observado do valor esperado elevado ao quadrado e dividindo-se pelo valor esperado para cada uma das respostas, conforme Tabela 54, chega-se à somatória de 0,42 e o p -valor, considerando grau de liberdade 1, é de 0,518, utilizando a fórmula demonstrada na página 62 ou a fórmula CHISQ.DIST do Excel.

Tabela 54. Cálculo do χ^2 para o uso do artefato orçamento

Estágio	χ^2 para o uso do artefato orçamento		Total
Nascimento	$(20-20,65)^2 / 20,65 = 0,020$	$(6-5,35)^2 / 5,35 = 0,078$	0,098
Crescimento	$(7-6,35)^2 / 6,35 = 0,066$	$(1-1,65)^2 / 1,65 = 0,254$	0,320
Total	0,086	0,332	0,419

Dessa forma, considerando o p -valor de 0,518 e o nível de significância (α) igual a 5%, verifica-se que o valor de χ^2 é menor; logo, aceita-se a hipótese nula de que não há relação entre o estágio do ciclo de vida organizacional e a utilização do artefato de Contabilidade Gerencial orçamento.

4.4.11. *Balanced Scorecard* (BSC)

A Tabela 55 mostra os valores observados, nas empresas respondentes, para o artefato BSC e, por ela, é possível verificar que apenas 32,4% delas utilizam o artefato.

Tabela 55. Valores observados para o uso do artefato BSC

Estágio	Utiliza o artefato BSC		Total
	Sim	Não	
Nascimento	7 (26,9%)	19 (73,1%)	26 (100%)
Crescimento	4 (50%)	4 (50%)	8 (100%)
Total	11 (32,4%)	23 (67,6%)	34 (100%)

O baixo índice de utilização do artefato BSC é coerente com o resultado encontrado por Soutes (2006) que investigou o uso de artefatos de Contabilidade Gerencial, pelas 500 maiores empresas do caderno Melhores e Maiores da Revista Exame, e chegou a um percentual de 46% e com Correia (2010) que investigou o ciclo de vida organizacional e instrumentos de gestão nas empresas baianas que chegou a um percentual de utilização do artefato de 44%.

Frezatti (2006) verificou que a aderência à abordagem conceitual do instrumento de gestão BSC, é de apenas 19% para empresas da Melhores e Maiores com base de dados da edição de 2006.

Entende-se, do exposto, que o BSC é um artefato que pode ser implementado por empresas que estejam mais avançadas organizacionalmente, pois o mesmo demanda uma quantidade relevante de informações e requer uma organização diferenciada para que o mesmo continue sendo monitorado.

Para o cálculo dos valores esperados, para cada estágio, utilizou-se o cálculo apresentado na Tabela 56.

Tabela 56. Valores esperados para o uso do artefato BSC

Estágio	Valores esperados para o uso do artefato BSC	
	Sim	Não
Nascimento	$26 \cdot 11/34 = 8,41$	$26 \cdot 23/34 = 17,59$
Crescimento	$8 \cdot 11/34 = 2,59$	$8 \cdot 23/34 = 5,41$
Total	$8,41 + 2,59 = 11$	$17,59 + 5,41 = 23$

A Tabela 57 mostra os valores observados e esperados, em parênteses, para o artefato BSC nas empresas respondentes.

Tabela 57. Valores observados e esperados para o uso do artefato BSC

Estágio	Utiliza o artefato BSC		Total
	Sim	Não	
Nascimento	7 (8,41)	19 (17,59)	26
Crescimento	4 (2,59)	4 (5,41)	8
Total	11	23	34

Calculando-se a estatística χ^2_{obs} , ou seja, subtraindo o valor observado do valor esperado elevado ao quadrado e dividindo-se pelo valor esperado para cada uma das respostas, conforme Tabela 58, chega-se à somatória de 1,49 e o p -valor, considerando grau de liberdade 1, é de 0,222, utilizando a fórmula demonstrada na página 62 ou a fórmula CHISQ.DIST do Excel.

Tabela 58. Cálculo do χ^2 para o uso do artefato BSC

Estágio	χ^2 para o uso do artefato BSC		Total
Nascimento	$(7-8,41)^2 / 8,41 = 0,237$	$(19-17,59)^2 / 17,59 = 0,113$	0,350
Crescimento	$(4-2,59)^2 / 2,59 = 0,770$	$(4-5,41)^2 / 5,41 = 0,368$	1,138
Total	1,007	0,482	1,489

Dessa forma, considerando o p -valor de 0,222 e o nível de significância (α) igual a 5%, verifica-se que o valor de χ^2 é menor; logo, aceita-se a hipótese nula de que não há relação

entre o estágio do ciclo de vida organizacional e a utilização do artefato de Contabilidade Gerencial BSC.

4.4.12. Fluxo de caixa

A Tabela 59 mostra os valores observados, nas empresas respondentes, para o artefato fluxo de caixa e, por ela, é possível verificar que 100% delas utilizam o artefato.

Tabela 59. Valores observados para o uso do artefato fluxo de caixa

Estágio	Utiliza o artefato fluxo de caixa		Total
	Sim	Não	
Nascimento	26 (100%)	0 (0%)	26 (100%)
Crescimento	8 (100%)	0 (0%)	8 (100%)
Total	34 (100%)	0 (0%)	34 (100%)

O índice de 100% de utilização do artefato demonstra que as empresas respondentes, e da amostra, estão em uma situação distinta das PMEs pesquisadas pelo SEBRAE (2010), pois possuem, no mínimo, um fluxo de caixa; isso demonstra que possuem algum tipo de controle e, por essa razão, estão no grupo das 250 PMEs que mais cresceram no Brasil entre 2008-2010.

Não foram encontradas pesquisas relacionando a utilização deste artefato com o estágio de ciclo de vida, sendo este um achado inédito da presente pesquisa que merecer ser mais estudado em futuras pesquisas.

Para o cálculo dos valores esperados, para cada estágio, utilizou-se o cálculo apresentado na Tabela 60.

Tabela 60. Valores esperados para o uso do artefato fluxo de caixa

Estágio	Valores esperados para o uso do artefato fluxo de caixa	
	Sim	Não
Nascimento	$26 \cdot 34 / 34 = 26$	$26 \cdot 0 / 34 = 0$
Crescimento	$8 \cdot 34 / 34 = 8$	$8 \cdot 0 / 34 = 0$
Total	$26 + 8 = 34$	$0 + 0 = 0$

A Tabela 61 mostra os valores observados e esperados, em parênteses, para o artefato fluxo de caixa nas empresas respondentes.

Tabela 61. Valores observados e esperados para o uso do artefato fluxo de caixa

Estágio	Utiliza o artefato fluxo de caixa		Total
	Sim	Não	
Nascimento	26 (26)	0 (0)	26
Crescimento	8 (8)	0 (0)	8
Total	34	0	34

Calculando-se a estatística χ^2_{obs} , ou seja, subtraindo o valor observado do valor esperado elevado ao quadrado e dividindo-se pelo valor esperado para cada uma das respostas, conforme Tabela 62, chega-se a zero (0) e o p -valor, considerando grau de liberdade 1, é de 1, utilizando a fórmula demonstrada na página 62 ou a fórmula CHISQ.DIST do Excel.

Tabela 62. χ^2 para o uso do artefato fluxo de caixa

Estágio	Cálculo do χ^2 para o uso do artefato fluxo de caixa		Total
Nascimento	$(26-26)^2 / 26 = 0$	$(0-0)^2 / 0 = 0$	0
Crescimento	$(8-8)^2 / 8 = 0$	$(0-0)^2 / 0 = 0$	0
Total	0	0	0

Dessa forma, considerando o p -valor de 1 e o nível de significância (α) igual a 5%, verifica-se que o valor de χ^2 é menor; logo, aceita-se a hipótese nula de que não há relação entre o estágio do ciclo de vida organizacional e a utilização do artefato de Contabilidade Gerencial fluxo de caixa.

Assim, a hipótese H_0 é aceita para o artefato de Contabilidade Gerencial fluxo de caixa.

4.4.13. Resumo sobre o ciclo de vida organizacional e artefatos de Contabilidade Gerencial

A Tabela 63 apresenta, de forma resumida, os resultados obtidos para os testes de independência entre o estágio do ciclo de vida e os artefatos de Contabilidade Gerencial. Apresenta-se o nome do artefato, a estatística χ^2_{obs} do teste, o p -valor associado à distribuição Qui-Quadrado com 1 grau de liberdade e a decisão tomada sobre a hipótese H_0 com nível de significância de 5%:

Tabela 63. Resumo dos resultados obtidos por artefato

Artefato	Moderno / Tradicional	χ^2_{obs}	p-valor	Decisão	Há relação
Custeio por absorção	Tradicional	0,317	0,573	Aceita-se H0	Não há
Custeio baseado em atividades	Moderno	13,25	< 0,0001	Rejeita-se H0	Há
Custeio variável	Tradicional	10,75	0,001	Rejeita-se H0	Há
Custo padrão	Tradicional	23,68	< 0,0001	Rejeita-se H0	Há
Valor presente	Tradicional	1,88	0,170	Aceita-se H0	Não há
Retorno sobre o investimento	Tradicional	0,71	0,400	Aceita-se H0	Não há
<i>Benchmarking</i>	Moderno	3,55	0,059	Aceita-se H0	Não há
<i>Economic Value Added (EVA®)</i>	Moderno	3,55	0,067	Aceita-se H0	Não há
Planejamento estratégico	Moderno	5,02	0,025	Rejeita-se H0	Há
Orçamento	Tradicional	0,42	0,518	Aceita-se H0	Não há
<i>Balanced Scorecard (BSC)</i>	Moderno	1,49	0,222	Aceita-se H0	Não há
Fluxo de caixa	Tradicional	0	1	Aceita-se H0	Não há

Pela Tabela 63, nota-se que para quatro dos artefatos pesquisados, para as empresas respondentes, a hipótese H0 foi rejeitada, ou seja, para custeio baseado em atividades, custeio variável, custo padrão e planejamento estratégico há relação entre o estágio do ciclo de vida e a utilização, ou não, do artefato de Contabilidade Gerencial e o estágio do ciclo de vida.

Já para custeio por absorção, valor presente, retorno sobre o investimento, *benchmarking*, *economic value added* (EVA®), orçamento, *balanced scorecard* (BSC) e fluxo de caixa percebe-se, pelas PME's respondentes, que não há relação entre a utilização, ou não, do artefato de Contabilidade Gerencial.

A Tabela 64 apresenta um resumo sobre a frequência e percentual de utilização do artefato de Contabilidade Gerencial para cada um dos estágios testados empiricamente, ou seja, nascimento e crescimento:

Tabela 64. Resumo da frequência e percentual de utilização do artefato pelo estágio do ciclo de vida

Artefato	Nascimento		Crescimento		Total	
	Usa	Não Usa	Usa	Não Usa	Usa	Não Usa
Custeio por absorção	25 (73,5%)	1 (2,9%)	8 (23,5%)	0 (0%)	33 (97,1%)	1 (2,9%)
Custeio baseado em atividades	8 (23,5%)	18 (52,9%)	8 (23,5%)	0 (0%)	16 (47,1%)	18 (52,9%)
Custeio variável	18 (52,9%)	8 (23,5%)	1 (2,9%)	7 (20,6%)	19 (55,9%)	15 (44,1%)
Custo padrão	25 (73,5%)	1 (2,9%)	2 (5,9%)	6 (17,6%)	27 (79,4%)	7 (20,6%)
Valor presente	8 (23,5%)	18 (52,9%)	1 (2,9%)	7 (20,6%)	9 (26,5%)	25 (73,5%)
Retorno sobre o investimento	17 (50,0%)	9 (26,5%)	7 (20,6%)	1 (2,9%)	24 (70,6%)	10 (29,4%)
<i>Benchmarking</i>	14 (41,2%)	12 (35,3%)	7 (20,6%)	1 (2,9%)	21 (61,8%)	13 (38,2%)
<i>Economic Value Added (EVA®)</i>	1 (2,9%)	25 (73,5%)	1 (2,9%)	7 (20,6%)	2 (5,9%)	32 (94,1%)
Planejamento estratégico	10 (29,4%)	16 (47,1%)	7 (20,6%)	1 (2,9%)	17 (50,0%)	17 (50,0%)
Orçamento	20 (58,8%)	6 (17,6%)	7 (20,6%)	1 (2,9%)	27 (79,4%)	7 (20,6%)
<i>Balanced Scorecard (BSC)</i>	7 (20,6%)	19 (55,9%)	4 (11,8%)	4 (11,8%)	11 (32,4%)	23 (67,6%)
Fluxo de caixa	26 (76,5%)	0 (0%)	8 (23,5%)	0 (0%)	34 (100%)	0 (0%)

Verifica-se pela Tabela 64 e pelas análises individuais de cada artefato, relacionando os resultados encontrados na presente pesquisa com o referencial teórico, que independente do estágio do ciclo de vida o fluxo de caixa é um artefato essencial para qualquer porte de empresa.

4.4.14. Informações adicionais sobre as PMEs respondentes

A partir dos questionários respondidos pelas PMEs, algumas informações adicionais, que não estão entre os objetivos da presente dissertação, merecem ser destacadas.

- Nenhuma das PMEs respondentes utiliza menos do que 5 dos artefatos de Contabilidade Gerencial pesquisados e a empresa que mais utiliza os artefatos o faz com a utilização de 10.

- Seis é o número de artefatos utilizados de maior recorrência entre as PMEs respondentes, ou seja, a maioria das PMEs utilizam pelo menos seis dos doze artefatos selecionados.

- 91,2% das empresas utilizam de 6 a 9 artefatos de Contabilidade Gerencial.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

5.1. Conclusões

A presente dissertação foi norteada pela seguinte questão de pesquisa: “Há relação entre o estágio de ciclo de vida organizacional em que se encontram as 250 PMEs que mais cresceram no Brasil entre 2008-2010 e os artefatos de Contabilidade Gerencial por elas adotados?”, conforme demonstrado, a resposta para a questão é sim para quatro artefatos e não para os outros oito artefatos escolhidos, para as PMEs respondentes.

O objetivo geral desta dissertação foi investigar a relação existente entre o estágio do ciclo de vida organizacional e os artefatos de Contabilidade Gerencial adotados pelas 250 PMEs que mais cresceram no Brasil entre 2008-2010. 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 e Carraher, 2003.

O instrumento de coleta de dados aplicado nesta pesquisa foi um questionário composto por cinco escalas, constituídas por cinco constructos e 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 artefatos de Contabilidade Gerencial pelas empresas pesquisadas foi aplicada uma escala constituída com o constructo para identificar cada um dos doze artefatos de Contabilidade Gerencial.

A relação entre os estágios do ciclo de vida organizacional e os artefatos de Contabilidade Gerencial utilizados pelas PMEs que mais cresceram no Brasil entre 2008-2010 foi verificada com a aplicação do teste de hipótese de independência Qui-Quadrado, para cada um dos doze artefatos pesquisados.

Em relação às hipóteses de pesquisa verificou-se que para custeio baseado em atividades, custeio variável, custo padrão e planejamento estratégico há relação entre o estágio do ciclo de vida e a utilização, ou não, do artefato de Contabilidade Gerencial. Portanto com base nos achados pode-se inferir que o custeio baseado em atividades se encaixa mais adequadamente em empresas que foram classificadas no estágio denominado crescimento, assim como o planejamento estratégico. Já para os artefatos custeio variável e custo padrão verifica-se com base nos achados que empresas no estágio de nascimento estão mais aptas a implementarem estes artefatos.

Já para custeio por absorção, valor presente, retorno sobre o investimento, orçamento, *benchmarking*, *economic value added* (EVA®), *balanced scorecard* (BSC) e fluxo de caixa percebe-se, pelas PMEs respondentes, que não há relação entre a utilização, ou não, do artefato de Contabilidade Gerencial. Assim, com base nos achados não é possível sugerir em que estágio do ciclo de vida o artefato deve ser implementado esperando-se com isto uma melhora nos resultados obtidos pelo artefato.

Concluindo pode-se induzir que o fluxo de caixa é um artefato que pode ser utilizado por todas as PMEs, independente do seu estágio do ciclo de vida. Que o custo padrão deve ser utilizado primordialmente por PMEs nos primeiros anos de atividades partindo-se para um método de custeio mais complexo com o passar dos anos como, por exemplo, o custeio baseado em atividades.

Verifica-se que, ao final, a questão geral de pesquisa foi respondida, e os objetivos – geral e específicos – foram respondidos, assim como as hipóteses foram estatisticamente tratadas para cada um dos artefatos.

5.2. Recomendações de pesquisas futuras

A presente dissertação apresenta uma indicação de que as afirmações de diversos autores, quanto ao descompasso entre o desenvolvimento da teoria e a utilização de artefatos de Contabilidade Gerencial para PMEs podem estar defasadas. Algumas recomendações para futuras pesquisas podem ser indicadas.

A primeira indicação é a da ampliação da amostra para mais PMEs brasileiras, focando por estado, região ou setor de atividades; sendo assim, é possível obter mais evidências a respeito da utilização de artefatos de Contabilidade Gerencial em PMEs.

Outra oportunidade para futuras pesquisas está na verificação da existência de relacionamento entre regiões demográficas do Brasil e a utilização dos artefatos de Contabilidade Gerencial em PMEs.

Ainda outra oportunidade, pode ser a verificação da existência de relacionamento entre nível de instrução dos gestores das PMEs e a utilização dos artefatos de Contabilidade Gerencial, bem como se verificar se PMEs que não possuem mais o controle restrito dos fundadores possuem maior nível de utilização de artefatos de Contabilidade Gerencial do que PMEs que ainda possuem a figura do dono como principal figura.

Por fim, verifica-se espaço para buscar a relação entre o ciclo de vida e a utilização de artefatos de Contabilidade Gerencial utilizando-se a idade da empresa como um parâmetro.

Isto pode ser um fator de importância para se resgatar a relevância perdida da Contabilidade Gerencial, segundo Jonhson e Kaplan (1987).

Adicionalmente, verifica-se que 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 melhor explica as mudanças ocorridas nas organizações, identificando os pontos fortes e pontos fracos de cada um.

Sugere-se ainda que, nas futuras pesquisas se possa aplicar 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. Do mesmo modo, 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, combinações com outros elementos gerenciais como: o ambiente, as estratégias, o sistema de controle gerencial, os modelos de gestão e a cultura organizacional.

5.3. Limitações

A primeira limitação se refere ao porte das empresas da amostra da pesquisa, pois há relatos indicando certa dificuldade de obtenção de dados neste porte de empresas.

A segunda limitação é relativa à identificação do ciclo de vida organizacional das empresas, que foi realizada por técnica estatística descritiva, observando-se a média das respostas obtidas.

A terceira limitação foi a quantidade de elementos da amostra, no presente caso, 37 ocorrências, quantidade considerada suficiente para a aplicação do teste escolhido (Qui-Quadrado), porém, limitante quanto à possibilidade de observações mais complexas e necessitando maior cuidado quanto a generalizações e inferências.

Outra limitação desta pesquisa se referiu à coleta de dados para identificar os artefatos de Contabilidade Gerencial utilizados pelas PMEs pesquisadas. De forma que, para realizar tal coleta de dados, foi elaborada uma escala composta por constructos que caracterizavam os referidos artefatos de Contabilidade Gerencial. Neste caso, os respondentes, a partir do conhecimento dessas características, respondiam se aquele artefato de Contabilidade Gerencial era utilizado ou não pela PME. Assim, o resultado da pesquisa, em relação ao uso ou não dos artefatos de Contabilidade Gerencial pelos gestores, ficou limitado ao entendimento dos enunciados dos constructos pelos respondentes.

REFERÊNCIAS

- ACKOFF, R. L. **Planejamento empresarial**. Rio de Janeiro: Livros Técnicos e Científicos, 1978.
- ANDERSON, H. R.; NEEDLES, B. E.; CALDWELL, J. C. **Managerial accounting**. Boston: Houghton, 1989.
- ANDRADE, M. M., **Como preparar trabalhos para cursos de pós-graduação: noções práticas**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2002.
- ANSOFF, H. I.; DECLERK, R. P.; HAYES (org). *From strategic planning to strategic management*. 4. ed. Vandebilt University: John Wiley & Sons, 1976.
- ANTHONY, R.N.; WELSCH, G. **Fundamentals of management accounting**. 13th edition, Homewood: Irwin, 1981.
- ANTHONY, R. GOVINDARAJAN, V. **Sistemas de controle gerencial**. São Paulo: Atlas, 2002.
- ANTONIK, L. R. Administração financeira das pequenas e médias empresas: ferramentas financeiras simples auxiliam na gestão da empresa e orientam a tomada de decisões. **Revista FAE Business** - nº 8 – Mai 2004 – p. 35 a 39.
- ATKINSON, A. A., BANKER, R. D., KAPLAN, R. S., YOUNG, S.M. **Contabilidade gerencial**. São Paulo: Atlas, 2000.
- AUZAIR, S. M.; LANGFIELD-SMITH, K. *The Effect of Service Process Type, Business Strategy and Life Cycle Stage on Bureaucratic MCS in Service Organizations*. **Management Accounting Research**, v. 16, p. 399-421, 2005.
- BAKER, D.D.; CULLEN, J.B. *Administrative reorganization and configurational context: the contingent effects of age, size and change in size*. **Academy of Management Journal**, [S.l.], v.36, n.6, p. 1251-1277, 1993.
- BATY, G. B. **Pequenas e médias empresas dos anos 90: guia do consultor e empreendedor**. São Paulo: Makron Books, 1994.
- BENZE, R. P. **O administrador de pequenas empresas**. In: Administrar é: a evolução do trabalho do administrador por Edmundo Escrivão Filho e Sérgio Perussi. São Carlos: RiMa. Cap. 12, p. 191-207, 2008.
- BESSIS, J. **Risk management in banking**. Willey, Chichester: John Wiley e Sons, 1998.

BNDES. Disponível em <http://www.bndes.gov.br/SiteBNDES/bndes/bndes_pt/Institucional/sala_de_Imprensa/Noticias/2010/institucional/20100622_modificacao_porte_em_presa.html> Acesso em 01 jul 2011.

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

BORINELLI, M. L. **Estrutura conceitual básica de Controladoria**: sistematização à luz da teoria e da praxis. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade)-Curso de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade, Universidade de São Paulo – USP. São Paulo. 2006.

BUSSAB, W.O., MORETTIN, P.A. **Estatística básica**. 5ª ed. Saraiva. São Paulo, SP, 2002.

CARVALHO, K. L.; SARAIVA JR, A. F.; FREZATTI, F.; DA COSTA, R. P. A Contribuição das Teorias do Ciclo de Vida Organizacional para a Pesquisa em Contabilidade Gerencial. RAM, **Revista Adm. Mackenzie**, V. 11, N. 4, São Paulo, SP, Jul/Ago 2010.

CHAPMAN, C. S. *Reflections on a Contingent View of Accounting*. **Accounting, Organizations and Society**, Vol. 22, No.2, pp. 189-205, 1997.

CHENHALL, R. H. *Management Control Systems Design Within its Organizational Context: Findings from Contingency-based Research and Directions for the Future*. **Accounting, Organizations and Society**, Vol. 28, pp. 127-168, 2003.

CHENHALL, R. H.; MORRIS, D. *The impact of structure, environment, and interdependence on the perceived usefulness of management accounting systems*. **The Accounting Review**. Jan., v. 61, n. 1. . p. 16-35, 1986.

CORREIA, R. B.; **Ciclo de Vida Organizacional e Instrumentos de Gestão**: Uma investigação nas empresas Baianas. Dissertação (Mestrado em Contabilidade)-Curso de Pós-Graduação em Contabilidade, Universidade Federal da Bahia – UFBA. Salvador. 2010.

CHRISTENSEN, C.R.; SCOTT, B.R. **Summary of Course Activities**. IMEDE, Lausanne. Cited in: Scott, B.R. 1971. Stages of corporate development - part 1. Case note no. 9-371-294. Boston: HBS Case Services, 1964.

DAVILA, T. *An Exploratory Study on the Emergence of Management Control Systems: Formalizing Human Resources in Small Growing Firms*. **Accounting, Organizations and Society**, v.30, p. 223-248, 2005.

DELOITTE. Revista “As PMEs que mais crescem no Brasil”, publicada anualmente pela Editora Abril.

DEMO, P. **Metodologia do conhecimento científico**. São Paulo: Atlas, 2000.

DRAZIN, R.; VAN DE VEN, A. H. *Alternative Forms of Fit in Contingency Theory. Administrative Science Quarterly*. v. 30, p. 514-539, 1985.

EDMONDS, T. P.; TSAY, B-Y.; OLDS, P. R.; *Fundamental Managerial Accounting Concepts (Hardcover)*. 4.ed. New York: McGraw Hill Irwin, 2008.

ESPEJO, M. M. dos S. B. **Perfil dos Atributos do Sistema Orçamentário sob a Perspectiva Contingencial: uma Abordagem Multivariada**. São Paulo, 2008. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2008.

ESPEJO, M. M. dos S. B.; CRUZ, A. P. C. da; COSTA, F.; ALMEIDA, L. B. de. Uma análise crítico-reflexiva da compreensão da adoção dos artefatos de Contabilidade Gerencial sob uma lente alternativa: a contribuição de abordagens organizacionais. **Revista Contabilidade e Organizações**, v. 3, n. 5, p. 25-43, jan./abr. 2009.

EXAME PME. O manual do pequeno e médio empresário. São Paulo: Ed. Abril, n. 26, agosto 2008.

_____. _____. São Paulo: Ed. Abril, n. 31, setembro 2009.

_____. _____. São Paulo: Ed. Abril, n. 36, outubro 2010.

_____. _____. São Paulo: Ed. Abril, n. 41, setembro 2011.

EXAME: melhores e maiores da Revista São Paulo, Abril, n.12, ano 40, jul. 2006.

FARIA, A. C. de; COSTA, M. de F. G. **Gestão de custos logísticos:** custeio baseado em atividades (ABC), Balanced Scorecard (BSC), Valor Econômico Agregado (EVA). São Paulo: Atlas, 2005.

FISHER, J. *Contingency-based Research on Management Control Systems: Categorization by Level of Complexity. Journal of Accounting Literature*, 14, p. 24, 1995.

FLORIANI, D. E. **O grau de internacionalização, as competências e o desempenho da PME brasileira**. Tese (Doutorado em Administração)-Curso de Pós-Graduação em Administração, Universidade de São Paulo – USP. São Paulo. 2010.

FREY, I. A.; FREY, M. R. O uso de informações contábeis na pequena empresa. In: Congresso Brasileiro de Contabilidade, 16, 2000, Goiânia. **Anais...** Goiânia: CFC, 2000. CD – ROM. Trabalho T074.doc.

FREZATTI, F. **Gestão do fluxo de caixa diário:** como dispor de um instrumento fundamental para o gerenciamento do negócio. São Paulo: Atlas, 1997.

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

_____. **Orçamento Empresarial: planejamento e controle gerencial**. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2006.

FREZATTI, F.; JUNQUEIRA, E. ; NASCIMENTO, A. R.; RELVAS, T. **Análise do perfil de planejamento associado ao ciclo de vida organizacional nas empresas Brasileiras**. 11º Congresso USP de Controladoria e Contabilidade – São Paulo, SP, 2009.

FREZATTI, F.; RELVAS, T. R. S.; NASCIMENTO, A. R. do; JUNQUEIRA, E. R.; BIDO, D. de S. Perfil de planejamento e ciclo de vida organizacional nas empresas brasileiras. **RAUSP**, São Paulo, v.45, n.4, p. 383-399, 10-11-12/2010.

FREZATTI, F.; AGUIAR, A. Braga; GUERREIRO, R. Diferenciações entre a contabilidade financeira e a Contabilidade Gerencial: uma pesquisa empírica a partir de pesquisadores de vários países. **Revista de Contabilidade e Finanças USP**, n. 44, mai/ago, 2007, p. 9-22.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

GRANLUND, M. e TAIPALEENMAKI, J. *Management Control and Controllershship 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**, Jul/Ago, 1972.

GUERREIRO, R.; CORNACHIONE, E.B.; SOUTES, D.O. **Empresas que se destacam pela qualidade das informações a seus usuários externos também se destacam pela utilização de artefatos modernos de Contabilidade Gerencial**. *Revista de Contabilidade e Finanças – USP*, v.22, n.55, p. 88-113, jan./fev./mar./abr.2011.

HALL, R. J.; SOUZA, D.V.N. de; VIANA G.R.Bryk; SOARES, J. J. A Utilização das Ferramentas Contábeis para Tomada de Decisão: Um Estudo nas Micro e Pequenas Empresas do Ramo de Vestuário de Dourados – MS. In: CONGRESSO INTERNACIONAL DE ADMINISTRAÇÃO, **Anais...** 2008.

HANSEN, D. R.; MOWEN, MARYANNE M. **Cost management**. 2nd. edition, Cincinnati, Ohio: South-Western College Publications, 1997.

HOLMES, S.; NICHOLLS, D. *An analysis of the use of accounting information by Australian small business*. **Journal of Small Business Management**, London, v.26, n.1, p. 57-68, Apr. 1988.

HORNGREN, Charles T.; SUNDEM, Gary L.; STRATTON, William O. **Introduction to management accounting**. 10. ed. Upper Saddle River, Prentice Hall, 1996

HORNGREN, C.T.; FOSTER, G.; DATAR S. M. **Cost accounting**. São Paulo: Prentice-Hall: 2000.

HORNGREN, C. T.; SUNDEM, G. L.; STRATTON, W. **Contabilidade Gerencial**. São Paulo: Prentice Hall, 2004.

IBGE. Disponível em < <http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/economia/microempresa/>> Acesso em 18 jun 2012.

IIDA, I. **Pequena e média empresa no Japão**. São Paulo: Brasiliense, 1986.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS (IFAC). **International management accounting practice statement: management accounting concepts**. mar. 1998.

_____. **The Role of Small and Medium Practices in Providing Business Support to Small- and Medium-sized Enterprises**, Information-Paper, 2010.

JOHNSON, H. T.; KAPLAN, R. S. **Relevance Lost - the rise and fall of management accounting**. Boston: Harvard Business School Press, 1987.

KALLUNKI, J.; SILVOLA, H. *The Effect of Organizational Life Cycle Stage on the Use of Activity Based Costing*. **Management Accounting Research**, Manchester, v. 19, n. 1, p. 62-79, 2008.

KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. *The Balanced Scorecard – Measures that Drive Performance*. **Harvard Business Review**. Boston, v. 70, n. 1, p. 71-79, janeiro-fevereiro 1992.

_____. *Putting the Balanced Scorecard to Work*. **Harvard Business Review**. Boston, v. 71, n. 5, p. 134-147, setembro-outubro 1993.

_____. **A estratégia em ação: balanced scorecard**. 4. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

_____. **Organização orientada para a estratégia: como as empresas que adotam o balanced scorecard prosperam no novo ambiente de negócios**. Rio de Janeiro: Campus, 2000.

KASSAI, S. **As empresas de pequeno porte e a Contabilidade**. Dissertação (Mestrado em Contabilidade)-Curso de Pós-Graduação em Contabilidade, Universidade de São Paulo – USP. São Paulo. 1996.

KAZANJIAN, R.K.; DRAZIN, R., *A stage-contingent model of design and growth for technology-based new ventures*. **J. Bus. Venturing**, [S.l.], n.5, p. 137-150, 1990.

LAKATOS, E. M.; MARCONI, M. de A.. **Metodologia do trabalho científico: procedimentos básicos, pesquisa bibliográfica, projeto e relatório, publicações e trabalhos científicos**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1992.

LEONE, N. M. de C. P. G.. As especificidades das pequenas e médias empresas. **RAUSP**, São Paulo, v.34, n.2, p. 91-94, 04-06/1999.

LESTER, D. L.; PARNELL, J. A.; CARRAHER, S. *Organizational Life Cycle: A Five-Stage Empirical Scale. International Journal of Organizational Analysis*. Bowling Green: 2003. Vol. 11, Iss. 4; pg. 339, 16 pgs.

_____. PARNELL, J. 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.

LIPPETT, G.L.; SCHIMIDT, W.H. *Crises in a Developing Organization. Harvard Business Review*, Nov/Dez: 102-112, 1967.

LOUDERBACK, J.G.; HOLMEN, J.; DOMINIAK, G. **Managerial accounting**. 9th edition, Cincinnati: South-Western College Publ, 2000.

MARCONI, M. de A.; LAKATOS, Eva Maria. **Fundamentos de metodologia científica**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

MARTINS, E.. **Contabilidade de custos**. 9 ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MARTINS, G. de A.. **Manual para elaboração de monografias e dissertações**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 1994.

MARTINS, G. de A.; THEÓFILO, C. R.. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MEYER, A. D.; TSUI, A. S.; HININGS, C. R. Configurational approaches to organizational analysis. **Academy of Management Journal**. v. 36, n. 6, p. 1175-1195, 1993.

MILLER, D. *Configurations of Strategy and Structure: Towards a Synthesis. Strategic Management Journal*, Mai/Jun, 7, 3, p. 233, 1986.

_____. *The Genesis of Configurations. Academy of Management*, Oct, 12, 4, p. 686, 1987.

MILLER, D.; FRIESEN, P. *Archetypes of Organizational Transition. Administrative Science Quarterly*, Jun, Vol. 25, p. 268, 1980.

_____. *Successful and Unsuccessful Phases of the Corporate Life Cycle. Organizations Studies, Frederiskberg*, v. 4, n. 3, p. 339-356, 1983.

_____. *A longitudinal Study of Corporate Life Cycle. Management Science*, Hanover, v. 30, n. 10, p. 1161-1183, 1984.

MINTZBERG, H. Criando organizações eficazes: estruturas em cinco configurações. Tradução de Ailton B. Brandão. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MOORES, K.; YUEN, S. *Management Accounting Systems and Organizational Configuration: a Life Cycle Perspective*. **Accounting, Organizations and Society**, London, v. 26, p. 351-389, 2001.

MTE. Disponível em < <http://portal.mte.gov.br/portal-mte/> > . Acesso em 17 maio 2011.

NECYK, G. A.; SOUZA, B.C, FREZATTI, F. **Ciclo de vida das organizações e a Contabilidade Gerencial.** I Congresso ANPCONT, Gramado - RS, 2007.

OTLEY, D. T. *The Contingency Theory of Management Accounting: Achievement and Prognosis*. **Accounting, Organizations and Society**, Vol. 5, No.4, pp. 413-428, 1980.

OYADOMARI, J. C. T.; CARDOSO, R. L.; MENDONÇA, O. R.; LIMA, M. P.. Fatores que influenciam a adoção de artefatos de controle gerencial nas empresas brasileiras: um estudo exploratório sob a ótica da teoria institucional. **Revista Contabilidade e Organizações**, v. 2, n. 2, p. 55-70, jan./abr. 2008.

PADOVEZE, C.L. Contabilidade Gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

PIRES, M. A.; COSTA, F. M. da; HAHN, A. V.. Atendimento das necessidades de informação para tomada de decisão em pequenas e médias empresas: análise crítica das informações geradas pela Contabilidade frente aos seus objetivos – pesquisa exploratória no setor de confecções da Glória-ES. Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, 4, 2004, São Paulo. **Anais...** São Paulo: USP, 2004.

QUINN, R.; CAMERON, K. *Organizational Life Cycles and Shifting Criteria of Effectiveness: Some Preliminary Evidence*. **Management Science**, Hanover, v. 29, p. 33-51, 1983.

RESKE FILHO, A.. **O uso de relatórios contábeis-gerenciais no processo de gestão das empresas do setor da construção civil de Santa Maria/RS.** Dissertação (Mestrado em Contabilidade) - Curso de Pós-Graduação em Contabilidade, Universidade Federal de Santa Catarina – UFSC. São Paulo. 2000.

RESNIK, P.. **A Bíblia da pequena e média empresa.** São Paulo: Makron Books, 1991.

RHENMAN, E. **Organization Theory for Long-range Planning.** London: Wiley, 1973.

RICCI, G. L.. **Desempenho e controle em pequenas e médias empresas.** Dissertação (Mestrado em Engenharia de produção) - Curso de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, Escola de Engenharia de São Carlos da Universidade de São Paulo – USP. São Carlos. 2010.

SALOMON, D. V.. **Como fazer uma monografia**. 9. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1999.

SHELL, J.. **Guia para gerenciar pequenas empresas** : como fazer a transição para uma gestão empreendedora. Rio de Janeiro: Campus, 1995.

SCOTT, M.; BRUCE, R. *Five stages of growth in small business*. Long Range Planning, Vol. 20 No. 3, pp. 45-52, 1987.

SERVIÇO BRASILEIRO DE APOIO ÀS MICROS E PEQUENAS EMPRESAS. **Doze anos de monitoramento da sobrevivência e mortalidade de empresas**. <http://www.sebraesp.com.br/TenhoUmaEmpresa/Biblioteca/OutrosConteudos/EstudosEPesquisas/MortalidadeDasEmpresas/Paginas/MortalidadeDasEmpresas.aspx> São Paulo, 2010. Acessado em 01 set. 2011.

_____. **Crítérios de Classificação do Porte da Empresa**. Disponível em: <<http://www.sebrae.com.br/paginaInicial>>. São Paulo, 2010a. Acesso em: 15 out. 2010.

SELTO, F. H.; RENNER, C. J.; YOUNG, S. M. *Assessing the Organizational fit of a Just-in-Time Manufacturing System: Testing Selection, Interaction and Systems Models of Contingency Theory*. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 20, No.7/8, pp. 665-684, 1995.

SILVA, D. Z. G.; NEIVA, R. M. O fluxo de caixa como ferramenta de gestão financeira e estratégia nas empresas. **ReFAE – Revista da Faculdade de Administração e Economia**. São Paulo, Universidade Metodista, v. 2, n. 2, p. 23-35, 2010

SILVOLA, H. *Design of MACS in Growth and Revival Stages of the Organizational Life-Cycle*. *Qualitative Research in Accounting & Management*, Auckland, v. 5, n. 1, p. 27-47, 2008.

SOUTES, D. O. **Uma Investigação do uso de artefatos da Contabilidade Gerencial por empresas brasileiras**. São Paulo, 2006. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) - Faculdade de Economia e Administração, Universidade de São Paulo, São Paulo: USP, 2006.

SOUTES, D. O.; GUERREIRO, R. Uma investigação do uso de artefatos da Contabilidade Gerencial por empresas brasileiras. In: ENCONTRO ANUAL DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO, 31., 2007, Rio de Janeiro. **Anais...** Rio de Janeiro: ANPAD, 2007. 1 CD-ROM.

SOUZA, I. G.; LEITE, C. M.; MIRANDA, L. C. **Contabilidade Gerencial: um enfoque para a tomada de decisão nas pequenas e médias empresas**. VII SEACON – Seminário Acadêmico de Contabilidade do Vale do São Francisco. Petrolina, 2002.

SOUZA, M. A.; LISBOA, L. P.; ROCHA, W. Práticas de Contabilidade Gerencial adotadas por subsidiárias brasileiras de empresas multinacionais. **Revista de Contabilidade e Finanças**, São Paulo, n. 32, p. 40-57, mai./ago. 2003.

SRF. Disponível em < <http://www.receita.fazenda.gov.br/>> . Acesso em 16/08/2011.

STROEHER, Â. M.; FREITAS, H.. O uso das informações contábeis na tomada de decisão em pequenas empresas. **RAUSP**, São Paulo, v.1, n.1, art.7, 01-06/2008.

SUZUKI, R.. **Fatores limitantes em implementações de sistemas de custos em empresas de porte médio**: Um estudo de caso. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Curso de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Universidade de São Paulo – USP. São Paulo. 2008.

TEIXEIRA, A. J. C.. **A utilização de informações contábeis no processo decisório de gestores de médias empresas industriais no estado do espírito santo**: uma abordagem multidisciplinar. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) - Curso de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Universidade de São Paulo – USP. São Paulo. 2002.

TERENCE, A. C. F.. **Planejamento estratégico como ferramenta de competitividade na pequena empresa**. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) - Curso de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, Escola de Engenharia de São Carlos, Universidade de São Paulo – USP. São Paulo. 2002.

_____. **Processo de criação de estratégias em pequenas empresas**: elaboração de um mapa estratégico para empresas de base tecnológica do pólo de São Carlos/SP. São Carlos, 2008.

VALENTE, N. T. Z.. **Implementação de ERP em pequenas e médias empresas**: um estudo de caso em empresa do setor de construção civil. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Curso de Pós-Graduação Ciências Contábeis, Universidade de São Paulo – USP. São Paulo. 2004.

ZANOTELLI, E. J.. **Sistemas de informações gerenciais**: o uso da informação contábil como apoio à tomada de decisão. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Curso de Pós-Graduação Ciências Contábeis, Universidade Federal de Belo Horizonte– UFBH. Belo Horizonte. 2010.

ZDANOWICZ, J. E. **Fluxo de caixa**: uma decisão de planejamento e controle financeiros. 5. ed. Porto Alegre: Sagra - DC Luzzatto, 1995.

APÊNDICE

APÊNDICE I – QUESTIONÁRIO

<p>Universidade de São Paulo</p> <p>Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade</p> <p>Departamento de Contabilidade e Atuária</p> <p>Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis</p> <p>Carlos Valeriano</p> <p>Mestrando</p> <p>Prof. Dr. Welington Rocha</p> <p>Orientador</p> <p>CICLO DE VIDA ORGANIZACIONAL E ARTEFATOS DE</p> <p>CONTABILIDADE GERENCIAL: UMA INVESTIGAÇÃO NAS 250</p> <p>PEQUENAS E MÉDIAS EMPRESAS QUE MAIS CRESCERAM NO BRASIL</p> <p>ENTRE 2008 E 2010</p>
--

BLOCO 1 – Identificação da empresa e do respondente	
Nome da PME:	
Nome do respondente:	
Cargo do respondente:	
Ano de fundação da empresa:	
Há quantos anos está na empresa:	
Há quantos anos atua na mesma função:	

BLOCO 2 – Estrutura da empresa	
Quantidade de Funcionários:	() 0-19 () 20-99 () 100-499 () acima de 500
Regime Tributário:	() Simples Nacional () Lucro Presumido () Lucro Real
Receita Bruta Anual:	() Até R\$ 240.000,00 () De R\$ 240.000,01 até R\$ 2.400.000,00 () De R\$ 2.400.000,01 até R\$ 48.000.000,00 () Acima de R\$ 48.000.000,00

BLOCO 3 – Indicadores para identificação do estágio do ciclo de vida					
Para cada afirmação assinale apenas 1 alternativa de 1 a 5 de acordo com a escala a seguir: (1) Discordo totalmente / (2) Discordo parcialmente / (3) Indiferente / (4) Concordo parcialmente / (5) Concordo totalmente	1	2	3	4	5
Nossa organização é pequena em tamanho, quando comparada com nossos concorrentes.					
Como empresa, somos maiores do que a maioria dos nossos concorrentes, mas não tão grandes como deveríamos ser.					
Somos uma organização com diretores e acionistas.					
O poder decisório da organização está nas mãos do fundador da empresa.					
O poder decisório da organização é dividido entre muitos donos e investidores.					
O poder decisório da organização está nas mãos de um grande número de acionistas.					
A estrutura organizacional da empresa pode ser considerada simples.					
A estrutura organizacional da empresa está baseada na visão departamental e funcional.					
A estrutura organizacional da empresa é formalizada.					
A estrutura organizacional da empresa é divisional ou matricial com sofisticado sistema de controle.					
A estrutura organizacional da empresa é centralizada com poucos sistemas de controle.					
Na organização temos várias especializações (contadores, engenheiros etc.) e, com isso, nos tornamos diferenciados.					
O processamento de informações na empresa pode ser descrito como simples, no estilo "boca a boca".					
O processamento das informações pode ser descrito como monitorador de desempenho e facilitador de comunicação entre os departamentos.					
O processamento de informações é sofisticado e necessário para a produção eficiente e para atingir os resultados requeridos.					
O processamento de informações é muito complexo e utilizado na coordenação de diversas atividades para melhor servir aos mercados.					
O processamento de informações não é muito sofisticado.					
O processamento de informações é utilizado de maneira não plena.					
O processo decisório é centralizado na alta administração e considerado não muito complexo.					
A maioria das decisões da empresa é tomada por grupos de gestores de nível intermediário que utilizam alguma sistemática que ainda é bem superficial.					

BLOCO 4 – Artefatos de Contabilidade Gerencial

Para cada afirmação assinale apenas 1 alternativa de 1 a 5 de acordo com a escala a seguir: (1) Discordo totalmente / (2) Discordo parcialmente / (3) Indiferente / (4) Concordo parcialmente / (5) Concordo totalmente	1	2	3	4	5
A sua empresa quando apura o custo da mercadoria vendida ou produzida, ou o custo do serviço prestado, soma os custos diretos e indiretos, fixos e variáveis incorridos no período de apuração.					
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.					
A sua empresa quando apura o custo da mercadoria vendida ou produzida, ou o custo do serviço prestado, soma apenas os custos variáveis (matéria-prima, por exemplo) incorridos no período de apuração.					
A sua empresa possui um padrão de comportamento para os custos, ou seja, fixa quais são os montantes esperados no final do período de apuração e compara com os custos reais.					
A sua empresa, quando realiza investimentos de longo prazo, costuma levar em consideração que o dinheiro tem valor ao longo do tempo e calcula quanto os futuros pagamentos somados a um custo inicial estariam valendo atualmente.					
A sua empresa mede o seu desempenho utilizando a relação entre o lucro e o investimento.					
A sua empresa, sistematicamente, realiza comparação dos processos e dos resultados (preços, por exemplo) com empresas do mesmo setor de atividade, buscando criar novos padrões e/ou melhorar o resultado da empresa.					
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®.					
A sua empresa elabora 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.					
A sua empresa, anualmente, elabora um plano formal para expressar quantitativamente o plano de ação da organização.					
A sua empresa monitora a execução da estratégia de forma balanceada, utilizando indicadores de desempenho – financeiros e não financeiros - com base em quatro perspectivas: financeira, cliente, processos internos, e aprendizado e crescimento.					
A sua empresa utiliza o demonstrativo de fluxo de caixa e/ou o fluxo de caixa projetado no processo decisório.					