

ASSOCIAÇÃO ENTRE O CICLO DE VIDA DAS ORGANIZAÇÕES E OS ARTEFATOS DA CONTABILIDADE GERENCIAL NAS EMPRESAS DO SETOR QUÍMICO E PETROQUÍMICO

ASSOCIATION BETWEEN ORGANIZATIONS LIFE CYCLE AND MANAGEMENT ACCOUNTING ARTIFACTS IN CHEMICAL AND PETROCHEMICAL COMPANIES

LORENA COSTA OLIVEIRA MELLO

Mestre em Controladoria e Administração pela Universidade Federal do Ceará. Professora da Universidade Federal do Ceará. E-mail: lorena.costa@plauditores.com.br

ANA VIRGÍNIA SOUZA DE LIMA

Graduada em Ciências Contábeis pela Universidade Federal do Ceará. E-mail: virginia@endessabr.com.br

ALESSANDRA DE ALMEIDA PINTO LIMA

Mestranda em Administração e Controladoria pela Universidade Federal do Ceará. E-mail: alessandra@mdb.com.br

Endereço: Av. da Universidade, 2431, Benfica, Fortaleza – CE. CEP 60020-180

Resumo: A teoria da contingência defende que não existem soluções únicas para problemas nas organizações e que é fundamental considerar as variáveis internas e os elementos ambientais. Em relação as variáveis internas, o dueto idade e tamanho são essenciais para a abordagem do ciclo de vida das organizações e nos elementos ambientais a teoria da contingência analisa os artefatos utilizados na contabilidade gerencial. Nesse contexto o estudo tem como objetivo geral analisar a associação entre as variáveis idade e tamanho com a utilização de artefatos da contabilidade gerencial nas empresas do setor químico e petroquímico das empresas listadas na B3 - Brasil Bolsa Balcão. Trata-se de uma pesquisa descritiva de natureza qualitativa, reunindo uma população de 10 empresas com dados secundários de idade e tamanho coletados do formulário cadastral disponibilizado no portal da B3 e dos artefatos identificados no relatório anual, de administração e notas explicativas de 2014 e 2015 das empresas. Para o ciclo de vida utilizou-se o modelo elaborado por Miller e Friesen (1984) e para a segmentação dos artefatos utilizou-se a classificação proposta por o Soutes e Guerreiro (2007). Os resultados da análise demonstraram que não há associação entre a idade e o tamanho das empresas com a evidenciação dos artefatos da contabilidade gerencial selecionadas para o estudo.

Palavras-chave: Teoria da contingência. Ciclo de vida. Artefatos da contabilidade gerencial.

Abstract: *Contingency theory argues that there are no unique solutions to problems in organizations and that it is fundamental to consider internal variables and environmental elements. In relation to the internal variables, the dutieth age and size are essential for the life cycle approach of organizations and in the environmental elements the contingency theory analyzes the artifacts used in managerial accounting. In this context, the general objective of this study is to analyze the association between age and size variables with the use of management accounting artifacts in chemical and petrochemical companies of the companies listed in B3 - Brasil Bolsa Balcão. This is a descriptive research of a qualitative nature, bringing together a population of 10 companies with secondary data of age and size collected from the cadastral form available on the B3 portal and from the artifacts identified in the annual, management and explanatory notes for 2014 and 2015 Of companies. For the life cycle the model was elaborated by Miller and Friesen (1984) and for the segmentation of the artifacts the classification proposed by Soutes and Guerreiro (2007) was used. The results of the analysis showed that there is no association between age and company size with the disclosure of management accounting artifacts selected for the study.*

Keywords: *Contingency theory. Life cycle. Artifacts of managerial accounting.*

1 INTRODUÇÃO

As empresas, ao longo de sua existência, passam por fases e estágios, muitas vezes imperceptíveis a nível organizacional, mas, pesquisadores observaram que assim como os seres vivos, as organizações também possuem ciclos de vida.

O ciclo de vida organizacional, passa por estágios e momentos de transições em que as duas variáveis principais são a idade e o tamanho, uma vez que, ao crescer, as empresas percebem outros fatores contingenciais e ambientais que interferindo nesses estágios.

Os estudos iniciados nos anos 60 evoluindo até os anos 80 demonstraram visões diferentes de estágios do ciclo de vida. Entre eles, o modelo do ciclo de vida elaborado por Miller e Friesen (1984) que engloba os estágios de nascimento, crescimento, maturidade, rejuvenescimento foi o único a considerar também o estágio do declínio, até então não considerado nos modelos anteriores.

Para Soutes e Guerreiro (2007) os artefatos incluem as atividades, as ferramentas, os instrumentos e os modelos de gestão e sistemas utilizados por profissionais da contabilidade gerencial para exercer a função administrativa e de controle no desenvolvimento de suas funções e classificaram também os artefatos em tradicionais e modernos.

De acordo com Frezatti, Rocha, Nascimento e Junqueira (2009) na área de contabilidade gerencial, a análise do ciclo de vida das organizações tem sido utilizada para a compreensão das demandas, modificações dos sistemas e controles gerenciais onde estão inseridos os artefatos.

Com este argumento buscou-se nesse estudo verificar se a idade e o tamanho das organizações tem papel fundamental no uso dos artefatos de contabilidade gerencial.

Através desse contexto, o problema que se busca responder é: Qual a associação entre a idade e o tamanho das empresas com a quantidade de artefatos da contabilidade gerencial evidenciados?

Dessa forma o objetivo geral do presente estudo consiste em analisar a associação dos fatores contingenciais com a evidenciação de artefatos da contabilidade gerencial nas empresas do setor químico e petroquímico, considerando as variáveis de idade e tamanho em relação aos artefatos tradicionais e modernos. Os objetivos específicos são: (i) identificar a idade e o tamanho das empresas; (ii) identificar os artefatos da contabilidade gerencial evidenciados pelas empresas; (iii) associar as variáveis contingencias (idade e tamanho) baseado no conceito de ciclo de vida e sua influência na evidenciação dos artefatos da contabilidade gerencial.

O estudo se justifica pela busca em analisar os fatores contingenciais em relação às características de evidenciação de artefatos da contabilidade gerencial nas empresas do setor químico e petroquímico listadas na B3 - Brasil Bolsa Balcão, considerando as variáveis idade e tamanho em relação aos artefatos tradicionais e modernos. A contribuição do estudo vem exatamente da evidência empírica de mostrar em que medida esta associação entre idade e tamanho influenciam na utilização dos artefatos pelas referidas empresas

O estudo está estruturado em quatro seções, incluindo esta introdução. Na seção 2, apresenta-se o referencial teórico, contextualizando-se o ciclo de vida com a teoria da contingência e os artefatos da contabilidade. Na seção 3, têm-se a metodologia, que apresenta as características da pesquisa, as empresas analisadas, a forma de coleta e do tratamento dos dados. Na seção 4 apresenta-se os resultados das análises da idade e do tamanho e a associação com os artefatos da contabilidade gerencial evidenciados pelas empresas. Na última seção, apresenta-se as considerações finais, as reflexões sobre o estudo e sugestões para futuras pesquisas.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1. CICLO DE VIDA À LUZ DA TEORIA DA CONTINGÊNCIA

As organizações, sob as influências da abordagem burocrática, eram tratadas como um sistema fechado e de visão burocrática, conforme a teoria de Max Weber. (GOUDLNER, 1978).

Segundo a teoria weberiana, o ambiente interno das organizações prevalecia sobre o ambiente externo e através da disciplina, os objetivos internos seriam alcançados e os elementos externos eram desprezados (MORGAN, 1996). Esse tipo de posição e visão das organizações da

época era justificável, devido a fatores externos relativamente inalteráveis (STONER e FREEMAN, 1995).

A proposição da teoria da contingência se baseia na visão da relação contínua da empresa com o ambiente externo. O alicerce da teoria contingencial originou-se de estudos empíricos realizados por vários pesquisadores que contribuíram para a teoria, dentre eles, pode-se destacar Chandler (1990). Em sua pesquisa analisou quatro grandes organizações americanas e suas mudanças estruturais, onde pôde visualizar o mercado como grande influenciador nas estratégias empregadas pelas empresas pesquisadas (NASCIMENTO; REGINATTO, 2010).

Dessa forma, a teoria da contingência chama a atenção para a possibilidade de contribuições de fatores externos no campo da contabilidade, destacando-se: o ambiente, a estratégia, o porte, a tecnologia, a estrutura, e os estágios do ciclo de vida da empresa (JUNQUEIRA, 2010).

Um dos fatores contingenciais é o ciclo de vida organizacional, que é caracterizado por fases ou etapas no desenvolvimento das organizações. Tem como princípio a visão de que as empresas nascem, se desenvolvem e se estabilizam com o passar do tempo ou entram em decadência e ocorre a descontinuação. (NASCIMENTO; REGINATTO, 2010).

Na literatura e em estudos empíricos anteriores, ocorreram diversas estruturações para delinear um modelo de ciclo de vida, com o objetivo de caracterizar, entender e identificar o estágio organizacional. Para visualizar as contribuições desses estudos, podemos destacar dois importantes modelos propostos: Quinn e Cameron e Miller e Friesen. (NASCIMENTO; REGINATO, 2010)

A pesquisa sobre ciclo de vida organizacional realizado por Quinn e Cameron (1983), através de um estudo comparativo de nove modelos de ciclo de vida, identificou etapas comuns entre os modelos. O objetivo principal seria a verificação das características organizacionais e mudanças em relação a cada estágio, o resultado obtido foi que há evidências das pressões do ambiente externo e essas pressões influenciam nas etapas do ciclo de vida organizacional. (FREZZATTI; NECKY; SOUZA, 2007).

Miller e Friesen (1984), através da realização de um estudo que resultou na identificação de como a organização empresarial se adapta ao ambiente externo, definiram cinco estágios que são: nascimento, crescimento, maturidade e declínio (NASCIMENTO; REGINATO, 2010).

Em pesquisas anteriores, Carvalho et al. (2010) com base nos principais autores da literatura sobre ciclo de vida e através de uma análise bibliométrica apresentou os modelos mais citados sobre ciclo de vida e entre eles destaca-se o de Miller e Friesen (1984), que demonstrou que é possível confrontar práticas gerenciais com o desenvolvimento contínuo da organização.

Desta forma, no presente estudo será usada a abordagem do ciclo de vida segundo o modelo de Miller e Friesen (1984) que estabelecem atributos para classificar os cinco estágios do ciclo de vida, tendo como base as variáveis: situação organizacional, estrutura e estratégia e estilo de tomada de decisão, conforme destacado no quadro 1:

Quadro 1 – Modelo de Ciclo de Vida de Miller e Friesen (1984)

Estágio	Critérios
Nascimento	- Inferior a 10 anos de idade; - Estrutura informal; - Dominada pelo proprietário- gerente
Crescimento	- Crescimento de vendas superior a 15%; - Estrutura funcionalmente organizada; - Múltiplos acionistas; - Ambiente mais heterogêneo e competitivo.
Maturidade	- Crescimento de vendas inferior a 15%; - Organização com nível maior de burocratização; - Propriedade dispersa; - Ambiente ainda mais heterogêneo e competitivo.
Rejuvenescimento	- Crescimento de vendas superior a 15%; - Ambiente muito heterogêneo, competitivo e dinâmico; - Diversificação das linhas de produtos; - Uso de controle sofisticados e sistemas de planejamento.
Declínio	- Sem crescimento; - Baixa taxa de inovação de produtos; - Queda de rentabilidade

Fonte: Adaptado de Miller e Friesen (1984)

Conforme evidenciado, a teoria contingencial influencia as organizações na adaptação da empresa aos fatores externos e aplica-se como fortes influenciadores do ciclo de vidas das organizações. Desta forma, cabe a controladoria o importante papel de gerenciar as necessidades de cada estágio, através do uso de ferramentas e correta identificação da fase do ciclo de vida. A tomada de decisão pelo corpo diretivo é possível a partir das

informações geradas pela controladoria onde ambos devem estar em sinergia e atentos às influências externas da economia, política e legislação. (NASCIMENTO; REGINATTO, 2010).

2.2. ARTEFATOS DA CONTABILIDADE GERENCIAL

A contabilidade gerencial é definida por Atkinson et al. (2008) como um processo de identificação, mensuração, relato e análise das informações sobre os eventos econômicos das organizações. Dessa forma, a informação gerencial contábil, constitui fonte informacional primária para a tomada de decisão e o controle das empresas, ajudando empregados, gerentes e executivos a tomar decisões e empregar de forma eficaz os recursos, aperfeiçoando o desempenho da organização.

Segundo Padoveze (2008, p. 35) “o ponto fundamental da contabilidade gerencial é o uso da informação contábil como ferramenta para a administração”.

Conforme Atkinson et al. (2008) a informação contábil gerencial influencia várias funções nas empresas, como o controle operacional, o custeio do produto e do cliente, o controle administrativo e o controle estratégico, reportando informações financeiras e de custos, além de indicadores de desempenho, com o intuito de reduzir os riscos na tomada de decisão para atingir o objetivo da organização.

Estas informações são obtidas mediante a aplicação de instrumentos denominados “artefatos”, os quais foram conceituados por Soutes e Guerreiro (2007) como as atividades, ferramentas, instrumentos, filosofias de gestão, filosofias de produção, modelos de gestão e sistemas que podem ser usados na execução de suas atividades pelos profissionais da contabilidade gerencial.

Soutes e Guerreiro (2007, p. 31) classificam os artefatos da contabilidade gerencial em tradicionais e modernos, cuja classificação será usada neste artigo:

- tradicionais foram descritos como sendo: custeio por absorção, custeio variável, custeio padrão, preço de transferência, Retorno sobre o investimento (ROI), moeda constante, valor presente e orçamento.
- modernos são: custeio baseado em atividades (ABC), custeio meta (target costing), benchmarking, kaizen, just in time (JIT), teoria das restrições, planejamento estratégico, gestão baseada em atividades (ABM), GECON, EVA (Economic Value Added), simulação, Balanced Scorecard e gestão baseada em valor (VBM).

Soutes e Guerreiro (2007) ressaltam que os artefatos são utilizados pela gestão das empresas para geração e controle das informações e de acordo com a necessidade informacional. Dessa forma, com o desenvolvimento da economia, a globalização e conseqüentemente o crescimento das empresas, aumenta-se a necessidade informacional dos gestores e, por conseguinte gera-se uma evolução da contabilidade gerencial, com a mudança de seu foco de atenção e dos artefatos utilizados.

Segue abaixo um quadro resumo com os conceitos dos artefatos da contabilidade gerencial e moderno citados por Soutes e Guerreiro (2007):

Quadro 2 - Conceitos dos principais artefatos da contabilidade gerencial

Artefatos Tradicionais	Conceitos
Custeio variável	Considera como dos produtos todos os custos variáveis e nas demonstrações contábeis os custos fixos. (FREZATTI <i>et al.</i> , 2009)
Custeio por absorção	Consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados. (FREZATTI <i>et al.</i> , 2009)
Custeio padrão	Consiste em um sistema de controle de custos, no qual é definido um padrão como objetivo a ser perseguido. (ATKINSON <i>et al.</i> , 2008)
Preço de transferência	É o valor obtido pelo método de mensuração de receita dos produtos e serviços transferidos internamente, mediante critérios, dentre os quais o mais adequado seria o valor de mercado. (PADOVEZE, 2008)
Retorno sobre investimento (ROI)	É o relacionamento entre a rentabilidade e o investimento exigido para gerar tal rentabilidade. (ATKINSON <i>et al.</i> , 2008)
Moeda constante	É utilizada para possibilitar que os demonstrativos sejam passíveis de comparação a qualquer tempo (MONTEIRO; MARQUES, 2006)
Valor presente	É o valor no momento inicial, atual, do fluxo monetário futuro. (PADOVEZE, 2008)
Orçamento	Instrumento que permite acompanhar o desempenho da empresa e assegurar que os desvios do plano sejam analisados e adequadamente controlados. (OLIVEIRA; PEREZ; SILVA, 2002)

Quadro 2 - Conceitos dos principais artefatos da contabilidade gerencial (continuação)

Artefatos Modernos	Conceitos
Custeio baseado em atividades (ABC)	Os custos são rastreados a partir das atividades executadas, permitindo uma análise detalhada das mesmas e reduzindo os problemas de alocação de custos indiretos (ATKINSON <i>et al.</i> , 2008)
Custeio Meta	Utiliza o custo-meta como orientação, sendo este definido pela diferença entre o preço-meta de venda e a margem de lucro projetada, entendendo que o custo é determinado pelo mercado. (ATKINSON <i>et al.</i> , 2008)
<i>Benchmarking</i>	Processo de estudar e comparar como outras empresas desempenham atividades e processos similares (ATKINSON <i>et al.</i> , 2008)
<i>Custeio kaizen</i>	Tem como missão reduzir custo sendo seu enfoque de redução na fabricação do ciclo total de vida de um produto. (ATKINSON <i>et al.</i> , 2008)
<i>Just in time</i>	Processo que deve ser abastecido com os itens e quantidades necessárias, no momento necessário sem geração de estoque. (ROSSETI <i>et al.</i> , 2008)
Teoria das restrições	Baseia-se no princípio de que existe uma causa comum para muitos efeitos e isso nos leva a uma visão sistêmica da empresa. (NASCIMENTO; REGINATO, 2010)
Planejamento estratégico	É a identificação dos objetivos primários e secundários das empresas que devem ser executados e monitorados. (ATKINSON <i>et al.</i> , 2008)
Gestão baseada em atividades (ABM)	Representa os processos administrativos que usam as informações fornecidas por uma análise de custo baseado em atividades (ATKINSON <i>et al.</i> , 2008)
Gestão baseada em valor	É a combinação de uma cultura voltada para a criação de valor e dos processos e sistemas administrativos necessários para traduzir essa cultura em ação (COPELAND; KOLLER & MURRIN, 2000).
Gestão econômica (GECON)	Significa administração por resultado que tem o objetivo de otimizar os resultados por meio da melhoria da produtividade e da eficiência operacional (CATELLI, 1999)
<i>Economic value added</i> (EVA)	Medida de desempenho ligada diretamente a criação de riqueza ao acionista. (OLIVEIRA; PEREZ; SILVA, 2002)
Simulação	Ferramenta que cria sistema em um ambiente controlado, que permite compreender, ou verificar seu desempenho seguramente e a custos menores (VACCARO, 1999).
<i>Balanced scorecard</i>	Sistema de gerenciamento e de avaliação que vê o desempenho do negócio sob quatro perspectivas: financeira, do cliente, do processo interno e da aprendizagem e conhecimento. (ATKINSON <i>et al.</i> , 2008)

Fonte: Elaborado pelos autores (2012).

3. METODOLOGIA

Para atender ao objetivo do estudo, esta pesquisa é classificada como descritiva, que conforme Collis e Hussey (2005, p.24) “é usada para identificar e obter informações sobre características de um determinado problema ou questão”.

Em relação aos procedimentos de coleta, baseou-se na pesquisa documental, que de acordo com Medeiros (1999) abrange a investigação de documentos que podem ser localizados em arquivos públicos ou de empresas particulares.

Quanto à natureza, utilizou-se a abordagem qualitativa que segundo Creswell (2010, p.26): “envolve as questões e os procedimentos que emergem os dados tipicamente coletados no ambiente participante”.

Para responder a questão da pesquisa, utilizou-se as empresas do setor químico e petroquímico listadas na B3, analisando os seguintes dados:

- Idade: consulta no formulário cadastral das empresas identificando a data de constituição e a data de registro na CVM. O respectivo formulário é encontrado no portal da B3.
- Tamanho: consulta dos dados econômicos e financeiros das empresas identificando o ativo total no período base 2014 e 2015. A respectiva informação é encontrada no portal da B3 em dados da companhia.
- Artefatos da contabilidade gerencial: consulta no relatório anual, relatório de administração e notas explicativas com período base 2014 e 2015 disponível no portal das empresas.

Com a definição do segmento econômico, o resultado da pesquisa no portal da B3 trouxe as 10 seguintes empresas do quadro 3:

Quadro 3 – Empresas listadas

Descrição	Setor econômico	Sub-setor	Segmento
BRASKEM	Materiais básicos	Químicos	Petroquímico
ELEKEIROZ	Materiais básicos	Químicos	Petroquímico
FER HERINGER	Materiais básicos	Químicos	Fertilizantes e defensivos
GPC PART	Materiais básicos	Químicos	Petroquímico
M G POLIEST	Materiais básicos	Químicos	Petroquímico
MILLENNIUM	Materiais básicos	Químicos	Químicos diversos
NUTRIPLANT	Materiais básicos	Químicos	Fertilizantes e defensivos
PARANAPANEMA	Materiais básicos	Siderurgia e metalurgia	Artefatos de cobre
QGN PARTIC	Materiais básicos	Químicos	Químicos diversos
UNIPAR	Materiais básicos	Químicos	Petroquímico

Fonte: Elaborado pelos autores (2016)

Após a definição da população do estudo e para atender aos objetivos específicos da pesquisa, iniciou-se a coleta das variáveis a serem utilizadas. A idade das empresas foi identificada através da coleta das datas de constituição e data de registro na Comissão de Valores Mobiliários disponibilizadas no portal da BM&F Bovespa. O tamanho foi definido pelo valor do ativo total consolidado dos anos base de 2014 e 2015 e os artefatos da contabilidade evidenciados no relatório anual, relatório de administração e notas explicativas dos exercícios de 2014 e 2015.

Dentre os passos metodológicos desta pesquisa utilizou-se técnicas de análise de conteúdo onde as informações foram confrontadas através da elaboração de quadros e tabelas, que reproduzem as características das empresas em relação a cronologia de idade, tamanho e especificação dos artefatos, ao final, estabelecendo a associação entre as variáveis.

Como acontece nas pesquisas empíricas, os resultados do presente estudo estão condicionados a população observada, partindo-se do pressuposto da confiabilidade na divulgação das informações pelas respectivas empresas. Além disso a indisponibilidade de tais informações dos dados também constitui uma limitação.

4. DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

4.1. ANÁLISES DAS VARIÁVEIS IDADE E TAMANHO DAS EMPRESAS

Para verificar a associação entre idade e tamanho das empresas coletou-se as respectivas datas de constituição e de registro na CVM constantes no formulário cadastral no portal da BM&F Bovespa. Os resultados da data de constituição e a data de registro na CVM são apresentados na Tabela 1.

Tabela 1 - Tabela da idade das empresas listadas

Segmento	Descrição	Data de Constituição	Data de registro na CVM
Fertilizantes e defensivos	NUTRIPLANT	16/10/1979	11/02/2008
Artefatos de cobre	PARANAPANEMA	15/05/1961	20/07/1977
Químicos diversos	QGN PARTIC	12/08/1971	29/07/1982
Petroquímico	M G POLIEST	29/12/1986	08/09/1994
Petroquímico	BRASKEM	12/01/1972	18/12/1978
Químicos diversos	MILLENNIUM	25/01/1966	23/12/1970
Petroquímico	UNIPAR	28/05/1969	08/12/1971
Petroquímico	ELEKEIROZ	10/07/1969	18/08/1971
Fertilizantes e defensivos	FER HERINGER	10/10/2006	10/04/2007
Petroquímico	GPC PART	01/10/1997	20/11/1997

Fonte: Dados da pesquisa. (2016)

De acordo com a Tabela 1, constatou-se que não existe uma associação entre as idades de constituição das empresas e o tempo de registro na CVM já que empresas mais antigas como a Paranapanema com 51 anos de constituição tem 16 anos de inscrição no mercado, enquanto a Nutriplant com 33 anos de constituição

tem 29 anos de registro. Este resultado não corrobora com o estudo de Gimenez et al (1999), onde se concluiu que o tamanho e idade podem estar associados em relação a estratégias utilizadas para o desempenho organizacional das empresas.

Para analisar as empresas segundo o tamanho, foi consultado o ativo total dos anos de 2010 e 2011 divulgados no portal da BM&F Bovespa. Das empresas com ativo consolidado foi usado esta referência e das que não fazem parte de grupos econômicos foi usado o ativo total não consolidado.

Na tabela 2 é apresentado o ranking das 10 empresas classificadas por tamanho.

Tabela 2 - Tabela do tamanho das empresas

Descrição	Segmento	Ativo Total (R\$ mil)	Ativo Total (R\$ mil)
		2015	2014
BRASKEM	Petroquímico	53.102.821	59.931.026
PARANAPANEMA	Artefatos de Cobre	3.544.412	5.306.234
UNIPAR	Petroquímico	3.480.230	3.494.699
FER HERINGER	Fertilizantes e Defensivos	2.855.544	3.333.510
M G POLIEST	Petroquímico	1.714.944	1.576.525
GPC PART	Petroquímico	815.238	773.270
MILLENNIUM	Químicos Diversos	499.844	463.362
ELEKEIROZ	Petroquímico	434.325	762.621
QGN PARTIC	Químicos Diversos	89.464	90.020
NUTRIPLANT	Fertilizantes e Defensivos	73.129	79.924

Fonte: Dados da pesquisa. (2016)

Na análise da Tabela 2, observa-se que não existe uma associação entre o segmento no qual a empresa está inserida e o tamanho do ativo total, já que, das 4 empresas com maior ativo, 2 não pertencem ao segmento petroquímico que representa 50% das empresas selecionadas. Este resultado contrapõe-se ao estudo empírico de Teixeira, Gonzaga e Santos (2009) cujo objetivo era identificar se as empresas do estado do Espírito Santo utilizam artefatos modernos de contabilidade gerencial, onde se constatou que não há associação entre o setor econômico e os artefatos da contabilidade gerencial.

Além disso, foi feita uma comparação entre idade e tamanho das 10 empresas para verificar se as mais antigas eram as maiores. No entanto, ao final da comparação não se constatou esta situação já que a empresa com mais tempo de inscrição na CVM, no caso a Nutriplant com 29 anos tem o menor ativo total da coleta de dados.

Buscou-se classificar as 10 empresas nos estágios do modelo de ciclo de vida de Miller e Friesen (1984), levando-se em consideração a idade e o tamanho. No respectivo modelo os estágios existem três características diferentes: situação, organização, inovação e estratégia, mas somente na fase da “situação” os autores consideraram as variáveis de idade (jovem, mais velha e mais velha ainda) e do tamanho (pequena média e maior).

Assim, para classificar as empresas nos respectivos estágios adotou-se como critérios a idade de constituição e o ativo total consolidado com a seguinte estratificação para a idade: jovem (entre 5 e 25 anos), mais velha (acima de 30 anos), mais velha ainda (entre 41 e 51 anos) e para o ativo total: pequena (de 30 a 90 mil de ativo total), média (de 300 mil a 3 milhões) e maior (Acima de 3 milhões).

Desse modo, com os dados de idade e tamanho foi possível construir a classificação das empresas conforme o quadro 4:

Quadro 4- Classificação das empresas nos estágios do ciclo de vida

Estágios	Nascimento		Crescimento		Maturidade	
	Firma pequena	Jovem	Firma Média	Mais velha	Firma Maior	Mais velha ainda
BRASKEM					X	X
PARANAPANEMA			X			X
FER HERINGER		X	X			
M G POLIEST		X	X			
UNIPAR			X			X
GPC PART		X	X			
ELEKEIROZ			X			X
MILLENNIUM			X			X
QGN PARTIC	X					X
NUTRIPLANT	X			X		
Total	2	3	7	1	1	6

Fonte: Dados da pesquisa. (2016)

No quadro 4, observa-se uma concentração das empresas nos estágios de crescimento e maturidade. No entanto, as 10 empresas selecionadas no estudo, passam ou estão passando pelos 3 ciclos de vida iniciais do modelo de Miller e Friesen (1984).

Com o intuito de relacionar os estágios do ciclo de vida com a idade e tamanho, Frezatti, Junqueira, Nascimento e Relvas (2009), através de um estudo empírico desenvolvido a partir de uma amostra orientada de 112 empresas, analisou-se o perfil das empresas em relação ao processo de planejamento associado ao ciclo de vida. O estudo concluiu que existe correlação entre os estágios de vida organizacional e o perfil de formalização do planejamento.

4.2. ANÁLISE DOS ARTEFATOS DA CONTABILIDADE GERENCIAL IDENTIFICADOS NAS EMPRESAS

Soutes e Guerreiro (2007) classificaram os artefatos da contabilidade gerencial em 8 tradicionais e 13 modernos. Para identificá-los se consultou o Relatório de Administração, o Relatório Anual e as Notas Explicativas no portal das empresas selecionadas.

Além dos 21 artefatos citados pelos autores, através de uma análise mais minuciosa dos relatórios, identificou-se mais 3 artefatos, que foram considerados na estatística da coleta de dados: rentabilidade sobre o patrimônio líquido (ROE), classificado como tradicional, gestão de risco e Earnings before interest, taxes, depreciation and amortization (EBITDA), classificado como artefatos modernos.

A quantidade de vezes que um artefato foi citado foi catalogada na tabela 3 a seguir:

Tabela 3 – Artefatos evidenciados pelas empresas

Artefatos tradicionais	Empresas que evidenciaram	Anos		Total
		2015	2014	
Custeio por absorção	Braskem-Unipar Millenium	3	3	6
Custeio variável	Nenhuma	0	0	0
Custeio padrão	Nenhuma	0	0	0
Preço de transferência	Unipar- Millenium-QGN Paranapanema	3	4	7
Retorno sobre o investimento	Fer Heringer	1	0	1
Rentabilidade sobre o patrimônio líquido médio	Eleikeiroz-Fer Heringer	2	1	3
Moeda constante	Nenhuma	0	0	0
Valor presente	Todas	9	10	19
Orçamento	Eleikeiroz e QGN Partic.	1	1	2
Total		19	19	38
Artefatos modernos	Empresas que evidenciaram	Anos		Total
		2015	2014	
Custeio baseado em atividades	Nenhuma	0	0	0
Custeio meta	Nenhuma	0	0	0
Benchmarking	Nenhuma	0	0	0
Kaizen	Eleikeiroz	0	1	1
Just in time	Nenhuma	0	0	0
Teoria das restrições	Nenhuma	0	0	0
Planejamento estratégico	Braskem, Eleikeiroz, Nutriplant, Paranapanema	3	4	7
Gestão baseada em atividades	MG Poliester	0	1	1
GECON	Nenhuma	0	0	0
EVA - Economic Value Added	Nenhuma	0	0	0
Simulação	Nenhuma	0	0	0
Balanced Scorecard	Nenhuma	0	0	0
Gestão baseada em valor	Nenhuma	0	0	0
Gestão de risco	Braskem, Eleikeiroz-MG, Pol-Unipar-Millennium, QGN e Paranapanema.	4	7	11
EBITDA	Todas	8	10	18
Total		15	23	38

Fonte: Dados da pesquisa. (2016)

Do total de 24 artefatos analisados, os 5 mais citados pelas empresas nos dois anos foram o valor presente, o custeio por absorção (tradicionais), o EBITDA, a gestão de risco e o planejamento estratégico (modernos).

Dos 9 artefatos tradicionais listados, 3 não foram citados pelas empresas: o custeio variável, o custeio padrão e a moeda constante. Quanto aos 15 modernos, 10 não foram evidenciados pelas empresas: custeio baseado em atividades, custeio meta, Benchmarking, Just in time, teorias das restrições, GECON, EVA, simulação, Balanced Score Card e gestão baseada em valor.

Analisando a quantidade de artefatos por tipo de segmento identificou-se que dos 76 divulgados entre 2014 e 2015, o segmento petroquímico destacou-se com a maior quantidade de artefatos, ao todo 40 (53%), seguido pelo químico diversos, com 14 (18%). No entanto, não se pode concluir que o fato do respectivo segmento ter a maior quantidade de empresas no estudo, a divulgação dos artefatos seja diretamente proporcional a quantidade.

Para a quantidade de artefatos por empresa classificados entre tradicionais e modernos a tabela 4 demonstra o resultado:

Tabela 4: Quantidade de tipos de artefatos evidenciados por empresa

Segmento	Empresas	Artefatos evidenciados				
		Total	Ano: 2015		Ano: 2014	
			Tradicionais	Modernos	Tradicionais	Modernos
Petroquímico	ELEKEIROZ	10	3	1	2	4
Petroquímico	UNIPAR	10	3	2	3	2
Artefatos de cobre	PARANAPANEMA	10	2	3	2	3
Petroquímico	BRASKEM	9	2	2	2	3
Químicos diversos	MILLENNIUM	9	3	1	3	2
Petroquímico	M G POLIEST	7	1	2	1	3
Fertilizantes e defensivos	FER HERINGER	6	3	1	1	1
Fertilizantes e defensivos	NUTRIPLANT	6	1	2	1	2
Químicos diversos	QGN PARTIC	5	N/D	N/D	3	2
Petroquímico	GPC PART	4	1	1	1	1
		76	19	15	19	23

Fonte: Dados da pesquisa. (2016)

Na tabela 4, infere-se que as empresas têm a prática de evidenciar artefatos, apesar de não contemplar todos da lista de tradicionais e modernos. Observa-se também que algumas empresas de 2014 para 2015 reduziram o grau de evidenciação dos artefatos modernos, permanecendo os tradicionais em equilíbrio, entre elas destaca-se a Elekeiroz que reduziu de 4 para 1 os artefatos modernos divulgados que foram: o método kaisen, o planejamento estratégico e a gestão de risco. A empresa QGN não disponibilizou até a data da nossa consulta os resultados de 2015, portanto não se conseguiu catalogar os artefatos divulgados, mesmo assim, não se considera que tal fato prejudique o resultado da pesquisa.

Os artefatos tradicionais são evidenciados em média 21% dos 9 identificados no estudo, enquanto os modernos em média tiveram de 15% a 10% dos 15 identificados, com uma redução em 2015.

Conforme a análise realizada identificou-se que as empresas evidenciam os artefatos nos relatórios disponíveis nos respectivos portais, destacando-se os modernos como os mais citados, no total de 36 vezes concentrados em 3 tipos, e os tradicionais 25 vezes, concentrados em 2 tipos (ver detalhe na tabela 3).

Além disso, existe uma variação de divulgação de um ano para outro e de um relatório para outro, aumentando ou reduzindo esse grau de evidenciação.

4.3. Associação entre as variáveis contingenciais do ciclo de vida e os artefatos da contabilidade gerencial evidenciados nas empresas.

Com as análises já realizadas foi possível comparar idade e tamanho das empresas com os artefatos, cujos resultados estão nas tabelas 5 e 6 a seguir:

Tabela 5 - Idade de constituição e de registro na CVM versus Artefatos

Empresas	Idade de constituição	Idade da CVM	Artefatos evidenciados				
			Total	Ano: 2015		Ano: 2014	
				Tradicionais	Modernos	Tradicionais	Modernos
NUTRIPLANT	33	29	6	1	2	1	2
PARANAPANEMA	51	16	10	2	3	2	3
QGN PARTIC	41	11	5	N/D	N/D	3	2
M G POLIEST	25	8	7	1	2	1	3
BRASKEM	41	7	9	2	2	2	3
MILLENNIUM	47	5	9	3	1	3	2
UNIPAR	43	3	10	3	2	3	2
ELEKEIROZ	43	2	10	3	1	2	4
FER HERINGER	5	1	6	3	1	1	1
GPC PART	14	0	4	1	1	1	1
Total			76	19	15	19	23

Fonte: Dados da pesquisa. (2016)

Na tabela 5 observa-se que empresas com mais tempo de CVM (Nutriplant, Paranapanema e QGN Participações) não evidenciam maior quantidade de artefatos que empresas com um tempo médio de 2 anos de CVM (Elekeiroz, Fer Heringer e GPC Participações), ou seja, empresas mais jovens também evidenciam artefatos nos relatórios divulgados no mercado. A média de evidenciação dos artefatos nas empresas com mais tempo está em 7 e nas mais novas em 7,85, ou seja, basicamente não existe diferença. No entanto, quando a idade é calculada pelo tempo de constituição da empresa, o resultado sugere que as empresas mais antigas entre 51 e 41 anos tem maior quantidade de artefatos evidenciados que as mais novas entre 33 e 5 anos de existência, apesar da média de divulgação estar entre 8,33 artefatos nas mais antigas e 5,75 artefatos nas mais novas, conforme dados da tabela 5.

De acordo com os resultados apresentados na tabela 5 se concluiu que não existe associação direta entre a data de constituição e a data de registro na CVM com a evidenciação dos artefatos. Este resultado apresenta uma divergência em relação ao estudo de Soutes (2006) que tinha como objetivo identificar se as empresas indicadas ao prêmio ANEFAC – FIFECABI-SERASA, troféu transparência, e as 500 empresas maiores em venda, utilizavam artefatos modernos ou tradicionais. O resultado constatou, através da aplicação de questionário, que 66% das empresas do prêmio FIFECABI e 52% das 500 maiores em vendas utilizavam artefatos modernos.

Comparando ao estudo de Cardoso et al. (2008) onde o objetivo era entender a adoção dos artefatos contábeis no ambiente empresarial brasileiro, a amostra compreendeu 27 empresas de médio e grande porte e os resultados permitiram concluir que há um receio para adoção dos artefatos.

A análise do tamanho das empresas e a evidenciação dos artefatos da contabilidade seguem na tabela 6:

Tabela 6 - Tamanho das empresas e evidenciação dos artefatos

Empresas	Ativo total 2015	Relação % ativo	Total	Artefatos evidenciados			
				Ano: 2015		Ano: 2014	
				Tradicionais	Modernos	Tradicionais	Modernos
BRASKEM	53.102.821	79,72%	9	2	2	2	3
PARANAPANEMA	3.544.412	5,32%	10	2	3	2	3
UNIPAR	3.480.230	5,22%	10	3	2	3	2
FER HERINGER	2.855.544	4,29%	6	3	1	1	1
M G POLIEST	1.714.944	2,57%	7	1	2	1	3
GPC PART	815.238	1,22%	4	1	1	1	1
MILLENNIUM	499.844	0,75%	9	3	1	3	2
ELEKEIROZ	434.325	0,65%	10	3	1	2	4
QGN PARTIC	89.464	0,13%	5	N/D	N/D	3	2
NUTRIPLANT	73.129	0,11%	6	1	2	1	2
	66.609.951	100,00%	76	19	15	19	23

Fonte: Dados da pesquisa. (2016)

Observa-se na tabela 6 que o tamanho das empresas também não é fator determinante para a evidenciação dos artefatos, tanto que as 4 empresas mais representativas do total de ativo coletado, com 94,55%, divulgam em média 8,7 artefatos, enquanto as outras 6 empresas com ativos menores divulgam em média 6,8 artefatos. Este resultado contrapõe-se com o resultado do estudo de Gonzaga et al. (2010) cujo objetivo era verificar a existência de associação entre tamanho das empresas e utilização das ferramentas da contabilidade gerencial. Tal estudo identificou que há associação entre o tamanho das empresas nas observações da amostra e algumas das ferramentas da contabilidade gerencial.

Para completar as análises e verificar em que estágios do ciclo de vida, considerando idade e tamanho, as respectivas empresas estão situadas junto à divulgação dos artefatos, destaca-se na tabela 7.

Infere-se da tabela 7 que as empresas que estão nas fases de crescimento e maturidade evidenciam uma maior quantidade de artefatos, apesar, da diferença para as empresas das fases de nascimento e crescimento não ser tão significativa. Esta conclusão não corrobora com os estudos de Antonovz et al. (2009) em demonstrar a evolução do uso dos artefatos da contabilidade gerencial sob a perspectiva do ciclo de vida organizacional do modelo de Miller e Friesen (1984), onde os achados do estudo evidenciam que há uma associação direta da evolução da entidade e o efetivo uso dos artefatos disponíveis, mas que nem sempre o estágio de vida em que esta se encontra confirma tal situação, ou seja, não há necessariamente uma evolução do uso dos artefatos aliados à evolução da entidade.

Tabela 7 - Estágios do ciclo de vida (idade e tamanho) versus artefatos evidenciados

Empresas	Estágios do Ciclo de Vida	Artefatos evidenciados				Total
		Ano: 2015		Ano: 2014		
		Tradicionais	Modernos	Tradicionais	Modernos	
PARANAPANEMA	Crescimento e Maturidade	2	3	2	3	10
UNIPAR	Crescimento e Maturidade	3	2	3	2	10
ELEKEIROZ	Crescimento e Maturidade	3	1	2	4	10
BRASKEM	Maturidade	2	2	2	3	9
MILLENNIUM	Crescimento e Maturidade	3	1	3	2	9
M G POLIEST	Nascimento e crescimento	1	2	1	3	7
FER HERINGER	Nascimento e crescimento	3	1	1	1	6
NUTRIPLANT	Nascimento e crescimento	1	2	1	2	6
QGN PARTIC	Nascimento e maturidade	N/D	N/D	3	2	5
GPC PART	Nascimento e crescimento	1	1	1	1	4
		19	15	19	23	76

Fonte: Dados da pesquisa. (2016)

Contrariando as expectativas da pesquisa, e considerando os resultados obtidos por meio da análise qualitativa, nenhuma das variáveis do ciclo de vida, idade e tamanho da empresa, têm uma associação direta com a evidenciação dos artefatos da contabilidade gerencial, já que se identificou tanto empresas mais jovens como empresas menores que divulgam os artefatos nos respectivos relatórios disponibilizados publicamente.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A presente pesquisa teve por objetivo analisar a associação entre as variáveis idade e tamanho com a utilização de artefatos da contabilidade gerencial nas empresas do setor químico e petroquímico das empresas listadas na Bolsa de Valores, Mercadorias & Futuros.

A idade e o tamanho foram mensurados, respectivamente, a partir dos dados divulgados no mercado constante no formulário cadastral das 10 empresas selecionadas do setor, e os artefatos evidenciados no relatório anual, relatório de administração e notas explicativas disponíveis no portal das empresas. Com esses dados realizou-se análise qualitativa comparando os respectivos dados com a evidenciação dos artefatos.

Em linhas gerais os resultados obtidos forneceram subsídios para rejeitar os pressupostos da pesquisa, já que a idade e o tamanho das empresas não necessariamente estão associados a uma evidenciação dos artefatos da contabilidade gerencial das empresas do setor selecionado.

De forma mais pontual, com base nas análises realizadas nas 10 empresas do setor químico e petroquímico das empresas listadas na B3 foi possível inferir os seguintes resultados:

O primeiro pressuposto conceitual sobre a idade das organizações no uso dos artefatos foi rejeitado, pois, de acordo com os resultados esta associação não é evidenciada já que empresas mais novas também tem a prática de divulgar os artefatos. Esta associação foi corroborada por alguns estudos empíricos apresentados nas análises de resultado. O segundo pressuposto conceitual sobre a influência do tamanho das empresas na divulgação dos artefatos, também foi rejeitado, já que nos resultados obtidos tão pouco existem esta associação.

Apesar dos estudos sobre a evolução do uso dos artefatos de contabilidade gerencial sob a perspectiva do ciclo de vida organizacional desenvolvido por Antonovz, Panucci e Espejo (2009) ter sinalizado uma associação direta da evolução da entidade e o efetivo uso dos artefatos disponíveis, no resultado da nossa pesquisa não foi possível atestar tal situação porque não foram abordadas todas as variáveis do modelo de Miller e Friesen (1984) para confirmar os estágios do ciclo de vida, mas somente do que foi definido no objetivo do estudo, no caso, a idade e o tamanho das organizações.

As análises referentes ao tamanho das empresas também não corroboram com as conclusões do estudo empírico desenvolvido por Gonzaga et al. (2010) que identificou uma associação entre o tamanho das empresas e algumas das ferramentas da contabilidade gerencial

De forma geral os resultados não sugerem que as evidenciações dos artefatos estejam associadas a idade da empresa, quer por registro na CVM, quer pela data de constituição, já que se encontrou heterogeneidade entre as empresas. No entanto, o aspecto positivo foi que de acordo com os estágios de ciclo de vida de Miller e Friesen (1984) utilizando-se as variáveis idade e tamanho, observa-se que as empresas que estão entre os estágios de nascimento e crescimento já têm a prática de evidenciar os artefatos.

Por fim, diante das limitações do estudo recomenda-se, para pesquisas futuras, considerar um setor mais representativo em quantidade de empresas para a coleta das variáveis de modo a possibilitar o alcance de outros resultados sobre o tema.

REFERÊNCIAS

- ANTONOVZ, T.; PANUCCI, L.; ESPEJO, B. S. M. M. Nível de aderência dos artefatos de contabilidade gerencial sob a perspectiva do ciclo de vida organizacional: um estudo de caso. In: XII Seminários de Administração - Semead, 26 e 27 de agosto, 2009, Curitiba *Anais...*Paraná: SEMEAD, 2009.
- ATKINSON, A. A.; BANKER, R. D.; KAPLAN, R. S.; YOUNG, S.M. *Contabilidade Gerencial*. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2008.
- CARVALHO, K. L.; COSTA, R. P.; FREZATTI, F.; SARAIVA JÚNIOR, A. F. A contribuição das teorias do ciclo de vida organizacional para a pesquisa em contabilidade gerencial. *Revista de Administração da Mackenzie – RAM*, São Paulo, v. 11, n. 4, p. 98-130, jul./ago. 2010.
Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/ram/v11n4/05.pdf>>. Acesso em: 30 abril 2012.
- CARDOSO, R. L.; LIMA, P. M.; OYADOMARI, J. C.; MENDONÇA NETO, R. O. Fatores que influenciam a adoção de artefatos de controle gerencial nas empresas brasileiras. Um estudo exploratório sob a ótica da teoria institucional. *RCO – Revista de Contabilidade e Organizações – FEARP/USP*, São Paulo, v. 2, n. 2, p. 55 – 70, jan.-abr. 2008
Disponível em: <<http://www.revistasusp.sibi.usp.br/pdf/rco/v2n2/05.pdf>>. Acesso em: 30 abril 2012.
- CATELLI, A. *Controladoria: uma abordagem da gestão econômica – GECON*. São Paulo: Atlas, 1999.
- CHANDLER, A.D. *Strategy and structure: chapters in the story of the industrial enterprise*. Massachusetts: MIT. Press, 1990.
- COLLIS, J.; HUSSEY, R. *Pesquisa em Administração: um guia prático para alunos de graduação e pós-graduação*. 2 ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.
- COPELAND, Tom; KOLLER, Tim; MURRIN, Jack. *Avaliação de Empresas: Valuation*. São Paulo: Makron Books, 2000.
- CRESWELL, J. W. *Projeto de pesquisa: métodos qualitativo e quantitativo*. 3. ed. Porto Alegre: Artmed, 2010.
- FREZATTI, F.; ROCHA, W.; NASCIMENTO, A. R.; JUNQUEIRA, E. *Controle gerencial: uma abordagem da contabilidade gerencial no contexto econômico, comportamental e sociológico*. São Paulo: Atlas, 2009.
- FREZATTI, F.; JUNQUEIRA R. E.; NASCIMENTO, A. R.; RELVAS, T.R.S. *Análise do perfil de planejamento associado ao ciclo de vida organizacional nas empresas brasileiras*, 9º Congresso USP de Contabilidade, set., 2009. Disponível: <<http://www.congressusp.fipecafi.org/artigos92009/158.pdf>>. Acesso em 30 abril 2012.
- GIMENEZ, F. A. P.; PELISSON, C.; HRUGER, E. G. S.; HAYASHI, P. Jr. *Estratégias em pequenas empresas: uma aplicação do modelo de Miles e Snow*. RAC, v. 3, n. 2, mai./ago. Curitiba, 1999: 53-74 53
Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/rac/v3n2/v3n2a04.pdf>> Acesso em: 30abril 2012.
- GONZAGA, R. P.; LUZ, A. T. M.; GUIMARÃES, T. N.; VALERIO Jr, V. B. Associação entre práticas de contabilidade gerencial e tamanho das empresas: um estudo empírico. In: IV Congresso da Associação Nacional dos Programas de Pós-graduação em Ciências Contábeis – ANPCONT, 6 a 8 de junho, 2010, Natal, *Anais...*Rio Grande de Norte: ANPCONT, 2010.
- GOULDNER, A. Conflitos da Teoria de Weber. In: COELHO, E.C. (Org) *Sociologia da Burocracia*. Rio de Janeiro: Zahar, 1978.
- JUNQUEIRA, E. R. *Perfil do sistema de controle gerencial sob a perspectiva da teoria da contingência*. 147 f. 2010. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010.
Disponível em:
< <http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-10052010-143511/pt-br.php>>. Acesso em: 22 abr. 2012.
- MEDEIROS, J.B. *Redação científica: a prática de fichamentos, resumos, resenhas, estratégias de estudo e de leitura, como redigir monografias, normas para publicações científicas*. 4 ed. São Paulo: Atlas, 1999.
- MILLER, D.; FRIESEN P. H. Longitudinal Study of the Corporate Life Cycle. *Management Science*, Montreal, v. 30, n. 10, p. 1161-1183, out, 1984. Disponível em:
< <http://www.jstor.org/stable/2631384> >. Acesso em: 30 abril 2012.

MONTEIRO, P. R. A.; MARQUES, J. A. V. da Costa. Análise comparativa das demonstrações contábeis elaboradas pela legislação societária e em moeda constante: um estudo de caso. *Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ*, Rio de Janeiro, v.11, n.1, p.1-15, jan./jun., 2006.

Disponível em: < www.atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-09/index.php/uerj/article/.../86>. Acesso em: 10 abr. 2012.

MORGAN, G. *Imagens da organização*. São Paulo: Atlas, 1996.

NASCIMENTO, A. M.; REGINATO, L. *Controladoria: instrumento de apoio ao processo decisório*. São Paulo: Atlas, 2010.

OLIVEIRA, M. O.; PEREZ Jr, J. H.; SILVA, C.A.S. *Controladoria estratégica*. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

PADOVEZE, C. L. *Contabilidade Gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

QUINN, R. E.; CAMERON K. Organizational life cycles and shifting criteria of effectiveness: some preliminary evidence. *Management Science*, v. 29, n. 1, p. 33- 51, jan,1983. Disponível em: < <http://www.jstor.org/stable/2631164> >. Acesso em: 30 abril 2012.

ROSSETI, E.K. Sistema just in time: conceitos imprescindíveis. *Revista Qualitas*, Paraíba, v.7, n.2, p.1- 6, 2008. Disponível em: < <http://revista.uepb.edu.br/index.php/qualitas/article/view/268>>. Acesso em: 13 abr. 2012.

SOUTES, D. O. *Uma investigação do uso de artefatos da Contabilidade Gerencial por empresas brasileiras*. 2006. 116p. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis). Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2006.

STONER, J. A. F.; FREEMAN, R. E. *Administração*. 5. ed. Rio de Janeiro: Prentice Hall do Brasil, 1995.

TEIXEIRA, A. J. C.; GONZAGA, R. P.; SANTOS; A. V. S. M.. Utilização de ferramentas de contabilidade gerencial nas empresas do estado do espírito santo. In: III Congresso da Associação Nacional dos Programas de Pós-graduação em Ciências Contábeis – ANPCONT, 10 a 12 de junho, 2009, São Paulo, *Anais...*São Paulo: ANPCONT, 2009.

VACCARO, G. L. R. *Modelagem e análise de dados em simulação*. 1999. 129 p. Tese (Doutorado), Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 1999.