

**CONTROLES GERENCIAIS E OS CICLOS DE VIDA
ORGANIZACIONAL: EVIDÊNCIAS EM PEQUENAS EMPRESAS
COMERCIAIS DO INTERIOR DO PARANÁ**

***MANAGEMENT CONTROLS AND ORGANIZATIONAL LIFE
CYCLES: EVIDENCES IN SMALL BUSINESS COMPANIES IN THE
COUNTRYSIDE OF PARANÁ***

*Recebido: 18/01/2018 – Aprovado: 29/6/2018 – Publicado: 30/7/2018
Processo de Avaliação: Double Blind Review*

Andressa Kovalski¹

Graduanda em Ciências Contábeis pela Universidade Estadual do Centro Oeste
andressakovalski@hotmail.com

Flávio Ribeiro

Doutorando em Contabilidade pela Universidade Federal do Paraná- UFPR
flavioribeiro@unicentro.br

Alessandro Lepchak

Doutorando em Contabilidade pela Universidade Federal do Paraná- UFPR
lepchak@gmail.com

RESUMO: Os controles gerenciais dentro de uma organização são as peças fundamentais para um bom funcionamento e acompanhamento das mudanças dentro do mercado. Por meio da atuação da Contabilidade Gerencial, buscar informações com relação aos controles utilizados, métodos e práticas adotadas possibilita aos gestores uma melhor exatidão de informações que auxiliam diretamente no processo de tomada de decisão. O objetivo do presente estudo consistiu em investigar a relação entre os controles gerenciais e os estágios de ciclo de vida das empresas comerciais estabelecidas no município de Rio Azul/PR. Para isso, foi aplicado um questionário para 31 empresas do segmento comercial. Para a análise dos dados, utilizou-se a técnica de correspondência múltipla. O estudo caracteriza-se como descritivo quanto ao objetivo e, bibliográfico, documental e *survey* em relação aos procedimentos. Os principais resultados sugerem que a maior parcela das empresas do segmento comercial se caracteriza no estágio de nascimento (58%) e apresentam controles gerenciais voltados à medida de desempenho (29%). Os resultados encontrados indicam, também, que empresas caracterizadas no estágio de nascimento e crescimento, tendem a utilizar, principalmente, os controles gerenciais embasados no modelo de gestão e sistemas de custeio, respectivamente. Por outro lado, as empresas no estágio de maturidade não apresentaram relação significativa com nenhum controle gerencial.

¹ Autor para correspondência: Universidade Estadual do Centro-Oeste (UNICENTRO), campus de Irati. PR 153 Km 7 - Riozinho - CEP 84500-000 - Irati – PR, Brasil.

Palavras-chave: contabilidade; ciclos de vida; controles gerenciais; contabilidade gerencial.

ABSTRACT: *Management controls in an organization are fundamental to the proper functioning and monitoring of changes in the market. Through the work of the Management Accounting, seeking information related to the controls used, methods and practices adopted allows managers to have a better accuracy of information that supports directly in the decision-making process. The aim of this study was to investigate the relationship between the management controls and the stages of life cycle of commercial companies located in the city of Rio Azul / PR. For this, a questionnaire was applied to 31 companies in the commercial segment. For data analysis, we used multiple correspondence technique. The study is characterized as descriptive in terms of goal and bibliographical, documentary and survey regarding the procedures. The main results suggest that the largest share of companies in the commercial segment is characterized in the stage of birth (58%) and management controls have focused on performance measurement (29%). The results also indicate that companies characterized as birth and growth stage, tend to use mainly management controls grounded in the management and costing systems model, respectively. On the other hand, companies in the maturity stage showed no significant relationship with any management controls.*

Keywords: *accounting; life cycles; management controls; management accounting.*

1. INTRODUÇÃO

As empresas estão em constantes mudanças, novas necessidades de consumo e avanços tecnológicos tendem a torná-las mais flexíveis para que sobrevivam ao mercado. A necessidade de controles precisos e informações oportunas sobre o negócio são essenciais para a adequação das operações às novas situações de mercado (CREPALDI, 2012). As empresas precisam de informações para gerenciar os seus negócios. Segundo Belliard (2004), a sociedade está em evolução acelerada e complexa e, devido à globalização, a arte de prever deve dar lugar à prospecção para que as organizações possam responder as novas exigências que surgem no mercado.

Os fatores políticos e econômicos afetam consideravelmente as empresas. Elas têm que adaptar seus controles e relatórios de modo que sejam flexíveis para atender todas as necessidades da administração da empresa, que é a obtenção de informações necessárias para a elaboração de estratégias que busquem a sobrevivência, crescimento e consolidação no mercado. Um fator importante, com relação aos fatores políticos e econômicos, é o reflexo no estilo de tomada de decisão dentro da empresa. Isso maximiza a necessidade do enfoque gerencial, adequando aos novos controles gerenciais que atendam às necessidades da organização. Entende-se como controle gerencial a capacidade da organização obter e aplicar de forma efetiva e eficiente na realização dos seus objetivos (ANTHONY, 1979).

Os padrões dos controles gerenciais se modificam de forma a promover a adaptação da empresa às necessidades de evolução interna e externa. Esse processo de evolução pode ser entendido como estágios no ciclo de vida organizacional. Na literatura, a teoria de ciclos de vida das organizações fornece suporte para explicar o processo de adaptação das empresas. Essa transição serve para que os gestores das empresas verifiquem os melhores caminhos, além de auxiliar na busca de novas estratégias de mercado. Os controles gerenciais são de fundamental importância nessas mudanças, pois fornecem uma estrutura gerencial para manter a empresa no mercado competitivo. Os ciclos de vida das empresas se desenvolvem com o tempo por meio de fases e, cada fase exige da organização um diferente sistema gerencial, pois cada uma possui suas características específicas (ADIZES, 1990).

Adizes (1990) afirma que as empresas também são organismos vivos e têm a necessidade de se adaptar a novos ambientes. Enfrentam dificuldades normais de transições de ciclos de vida. É nesse momento que os controles gerenciais devem ser reestruturados para que não haja impedimento no desenvolvimento operacional da empresa. Assim, esta pesquisa é norteada pelo seguinte problema: Qual é a relação entre os controles gerenciais e os estágios de ciclo de vida das empresas?

A associação entre a utilização de práticas de controle gerencial e estágios de ciclo de vida é tema apresentado por diversos autores, com destaque para: Moores e Yuen (2001), Auzair e Langfield-Smith (2005), Davila (2005), Kallunki e Silvola (2008), Silvola (2008), Kober (2010) e Frezatti et al. (2010). A atual pesquisa pretende discutir os achados com os resultados de tais autores de forma a confrontar, confirmar, contribuir ou refutar resultados similares identificados.

O presente trabalho buscou a relação entre os controles gerenciais e os estágios de ciclo de vida das empresas comerciais estabelecidas no município de Rio Azul/PR. Justifica-se pela necessidade em identificar dentro da empresa qual estágio de ciclo de vida a organização está e os controles gerenciais utilizados pelas empresas, para que com esse estudo, possa-se adequar seus controles gerenciais com o objetivo de melhor atender as novas exigências do mercado ao longo dos diversos estágios do ciclo de vida das organizações, visto que a contabilidade gerencial é a base de controle de uma organização.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

Nesse tópico são discutidos: os controles e práticas gerenciais, os ciclos de vida organizacionais e os estudos empíricos relacionados aos controles gerenciais e ciclos de vida.

2.1. CONTROLES E PRÁTICAS GERENCIAIS

Para Anthony e Govindarajan (2008), o controle gerencial pode ser entendido como um conjunto de atividades e práticas voltadas para assegurar que os planos gerenciais sejam atingidos. Complementam Frezatti et al. (2009) que esse conjunto demanda recursos e estrutura para o desenvolvimento das atividades.

O controle gerencial é exercido por meio de uma série de elementos de diferentes naturezas que apoiam o ambiente de trabalho, de modo a transmitir valores institucionais, produções de ações humanas e podem ser exemplificados por hardwares, softwares, tecnologias ou ideias (SCOTT; TIESSEN, 1999). Frezatti et al. (2009) indicam que a contabilidade gerencial fornece alguns artefatos que, de modo amplo, subsidiam o controle gerencial, apresentando os seguintes estágios: conceitos, modelos, ferramentas e sistemas.

Na esfera internacional, tais artefatos são comumente nomeados como MAP's - Management Accounting Practices (UYAR, 2010; KIM; KUMAR; KUMAR, 2012; ILIAS; RAZAK; YASOA, 2010; FRANCE, 2010). Para Chenhall (2006), o conjunto de práticas gerenciais e controles gerenciais e organizacionais forma o sistema de controle gerencial, pois “a contabilidade gerencial refere-se a um rol de práticas como orçamento ou custeio, enquanto o controle gerencial compreende o uso sistemático da contabilidade gerencial para alcançar algum objetivo” (CHENHALL, 2006).

Os gestores necessitam de artefatos que possam realizar as operações de mensurar, quantificar e demonstrar os valores econômicos obtidos pela empresa. Borinelli (2006) comenta que a contabilidade gerencial juntamente com a controladoria, como fontes geradoras de informações, tem a responsabilidade de transformar os dados obtidos por meio dos instrumentos de controles gerenciais em informações que auxiliem os gestores no processo de decisão dentro da empresa. Assim, o controle gerencial é exercido com o auxílio de instrumentos, ferramentas e técnicas gerenciais que devem ser materializadas em formas de métodos de gestão para que possuam o efeito desejado.

As informações inerentes ao controle gerencial evoluíram para abarcar um escopo amplo de elementos, isso inclui itens externos relacionados com mercados, clientes, concorrentes, informações não financeiras, previsões, controles pessoais e sociais e uma ampla variedade de mecanismos de apoio a decisão (CHENHALL, 2006). Nesse contexto, os controles gerenciais são percebidos como instrumentos que fornecem informações para auxiliar os gestores, tendo aplicações de modo peculiar nas organizações e em um ponto específico de tempo para que atenda às necessidades de gestão e decisão.

Estudos envolvendo os instrumentos de contabilidade e controle gerencial são comuns em todo o mundo, porém tendo escopos e objetivos distintos. Pavlatosm e Hostakis (2015) investigaram os impactos da crise econômica da Grécia nas práticas gerenciais de 301 empresas. Para tanto, segregaram as práticas em cinco categorias, sendo: contabilidade de custos, planejamento orçamentário, sistemas de apoio a decisão, avaliação de desempenho e análise estratégica. A pesquisa revelou que a importância e o uso de sistemas como ABC, planejamento estratégico e técnicas derivadas da Strategic Management Accounting – SMA aumentaram durante a crise, enquanto que, ao mesmo tempo, o nível de importância e uso de técnicas tradicionais relacionadas à contabilidade de custos diminuiu. Adicionalmente, constataram que técnicas orçamentárias ainda são amplamente utilizadas.

Na Malásia, Ilias, Razak e Yaso (2010) exploraram as práticas gerenciais em um confronto entre artefatos tradicionais e contemporâneos. A pesquisa foi uma survey com 58 empresas registradas na Comissão de Empresas da Malásia (CCM) e as práticas foram classificadas em custos e contabilidade gerencial, a fim de medir a sua frequência de utilização. Os resultados mostram que a maioria das empresas tem seu conjunto próprio

de práticas de gerenciais. Os itens mais citados foram: custo padrão, orçamento anual, métodos de custeio, orçamento financeiro e análise dos custos fixos e variáveis.

O impacto das práticas gerenciais sobre os resultados dos processos de mudança e reengenharia organizacional foi alvo do estudo de Ranieri (2011), em uma amostra de 90 organizações no Chile. Os resultados mostram que, durante os processos de mudança, os estrategistas fazem um uso mais intenso de práticas gerenciais. Adicionalmente, constataram impactos relevantes na utilização de práticas na fase de preparação para a reengenharia quando comparada com a fase de implementação de tais mudanças. Finalmente, os resultados mostram que, após o controle de tamanho da organização, a intensidade de alteração de programa, a opção entre produzir e comprar, o uso de práticas gerenciais tem um impacto significativo sobre o cumprimento dos objetivos e prazos estabelecidos nos processos de reengenharia.

Explorar as práticas de contabilidade de custos, contabilidade e controle gerencial foi o escopo da pesquisa de Uyar (2010) que investigou indústrias que operam em Istambul, na Turquia. A amostra de estudo consistiu em 61 empresas de porte pequeno, médio e grande. As descobertas, quanto ao controle gerencial, são as seguintes: as três mais importantes práticas utilizadas são relacionadas ao: orçamento, planejamento e controle e, também, à análise de custo-volume-lucro. Os resultados também apontam a adoção de artefatos tradicionais de controle, estando ainda despreparadas para a utilização de práticas gerenciais contemporâneas.

Um estudo no setor hoteleiro foi realizado por Faria, Trigueiros e Ferreira (2012) e teve como alvo a utilização das práticas de custeio e controles gerenciais na região de Algarve, em Portugal. Os resultados revelam uma elevada taxa de adoção das técnicas tradicionais de contabilidade gerencial (como por exemplo, a utilização de técnicas de orçamento), porém revelam uma utilização reduzida ou quase nula de práticas como o Custeio Baseado em Atividades (ABC), análises de rentabilidade de clientes, Balanced Scorecard (BSC), dentre outras contemporâneas.

Na Alemanha, Weißenberger e Angelkort (2011) discutiram a fonte de informações (banco de dados) disponíveis para o controle gerencial. A pesquisa foi efetuada mediante a aplicação de questionários nas 1.269 maiores empresas alemãs e a análise se deu mediante a utilização de equações estruturais. Os resultados indicaram uma

influência positiva da integração das informações disponíveis na contabilidade financeira como base ao sistema de controle gerencial, mostrando que a coerência das informações financeiras constitui-se em importante propriedade para o desenho e desenvolvimento dos controles gerenciais.

No Brasil, inúmeros estudos contemplam um rol de práticas que podem ser investigadas e utilizadas pelas organizações. Soutes e Zen (2005) e Grande e Beuren (2011) classificam as práticas de acordo com os estágios evolutivos da contabilidade gerencial. Por outro lado, Coad (1999), Sulaiman, Ahmad e Alwi (2004), Teixeira et al. (2011) e Soutes e Guerreiro (2007) classificam as práticas gerenciais como abordagens tradicionais e abordagens modernas. Para elucidar a classificação sobre as abordagens gerenciais modernas, verificam-se práticas que emergiram teórica e empiricamente após a década de 80, como o BSC, Custeio ABC, Gestão Estratégica de Custos, dentre outras.

Para atender ao propósito desta pesquisa, foram consideradas práticas de controle gerencial relacionadas às seguintes categorias: métodos e sistemas de custeio, mensuração e avaliação de resultados, medidas de desempenho e modelos de gestão e estratégia. Classificadas nesses subgrupos, as práticas aqui investigadas compreendem os estágios evolutivos e, também, abordagens classificadas como tradicionais e modernas, que vão desde o custeio de produtos com práticas, como o custeio por absorção e o custeio ABC, até abordagens que envolvem informações não qualitativas como o Balanced Scorecard e a Gestão Baseada em Atividades (VBM).

2.2. CICLOS DE VIDA DAS ORGANIZAÇÕES

As teorias organizacionais têm o propósito de explicar e prever o desenvolvimento e os processos de mudança das organizações. Entende-se por processo de mudança organizacional, a ocorrência de progressão de eventos que modificam e alteram as suas características e existência. De forma que surge a necessidade para explicar como e o porquê acontecem as mudanças e o desenvolvimento das organizações, para identificar quais os mecanismos que causam tais situações e levam uma estrutura mais simples para um estado mais complexo. No entanto, o desenvolvimento da organização pode tomar um caminho diferente do pretendido, podendo regredir e até chegar ao ponto de desestruturar a entidade (VAN DE VEN; POOLE, 1995).

O conceito de ciclo de vida das organizações sugere que as mesmas nascem, perfazem tentativas de crescer, desenvolver e se solidificar em diferentes formas e, acabam por morrer (HAIRE, 1965; MINTZBERG, 1989). Estágios desses ciclos de vida são então utilizados para refletir as várias fases do desenvolvimento das organizações. Cada estágio implica complementaridades integrais entre um diversificado leque de características e apresenta algumas diferenças significativas de todas as outras fases (MILLER; FRIESEN, 1984).

Os estudos dos ciclos de vida das organizações enfatizam como as empresas se desenvolvem ao longo do tempo, e por que as mudanças e o desenvolvimento das empresas perpassam vários estágios, além de analisar se a interação com o ambiente e o mercado modifica a organização como um todo. Existem diversos estudos com relação à teoria dos ciclos de vida das organizações. Cada autor caracteriza as mudanças dentro das organizações com relação ao ciclo de vida que as organizações se encontram. Tem-se o Quadro 1 com um sumário teórico dos estágios do ciclo de vida organizacional proposto por diversos autores:

QUADRO 1 – PRINCIPAIS ESTÁGIOS E FASES DO CICLO DE VIDA ORGANIZACIONAL:

Modelos	Etapas do Ciclo de Vida das Organizações
Lippit e Schmidt (1967)	Nascimento ==> Juventude ==> Maturidade
Smith et al. (1985)	Iniciação ==> Alto crescimento ==> Maturidade
Kimberly e Miles (1980)	Início ==> Crescimento ==> Maturidade ==> Declínio
Quinn e Cameron (1983)	Empreendedorismo ==> Coletividade ==> Formalização ==> Declínio
Kazanjian (1988)	Concepção e desenvolvimento ==> Comercialização ==> Crescimento ==> ==> Expansão ==> Estabilidade
Greiner (1972)	Criatividade ==> Direção ==> Delegação ==> Coordenação ==> Cooperação
Churchill e Lewis (1983)	Existência ==> Sobrevivência ==> Sucesso ==> Crescimento ==> Maturidade
Miller e Friesen (1984)	Nascimento ==> Crescimento ==> Maturidade ==> Renovação ==> Declínio
Lester, Parnell e Carraher (2003)	Existência ==> Sobrevivência ==> Sucesso ==> Renovação ==> Declínio
Flamholtz (1990)	Risco ==> Expansão ==> Profissionalismo ==> Consolidação ==> Diversificação ==> Integração ==> Declínio

Fonte: Adaptado de Escrivão Filho e Oliveira (2009) e Su (2012).

O Quadro 1 resume como diversos autores caracterizam as fases do ciclo de vida das organizações e suas diversas fases. Modelos com mais estágios dividem as etapas gerais em fases mais específicas, enquanto os modelos com menos estágios combinam estágios semelhantes em fases mais gerais (LESTER; PARNELL; CARRAHER, 2003).

Um modelo que contém apenas três etapas é o de Lippitt e Schmidt (1967), que sugere apenas os estágios de nascimento, juventude e maturidade.

As preocupações críticas na fase de nascimento são a criação de uma nova organização capaz de sobreviver com um sistema organizacional viável e eficiente, enquanto que as preocupações críticas na fase de crescimento/expansão são a de ganhar estabilidade, reputação e desenvolver a organização como um todo. As preocupações críticas na fase de maturidade são alcançar singularidade e adaptabilidade, além de contribuir para a criação de valor. Na fase de declínio, as organizações experimentam excesso de conservadorismo, pouca comunicação entre os diferentes níveis e altas taxas de rotatividade de funcionários, o que geralmente ocasiona um desempenho organizacional insatisfatório (SU, 2012).

Greiner (1997) identificou cinco estágios de evolução dos ciclos de vida dentro das empresas: criatividade, direção, delegação, coordenação e colaboração. Greiner (1997) acredita que as empresas passam por fases evolutivas e, através dessas fases, criam suas próprias revoluções. Acredita, também, que cada período evolutivo se caracteriza pelo estilo de modelo de gestão aplicado à organização. A criatividade é tratada pelo autor como a fase da criação da empresa ou da criação de um novo produto. A direção se trata da garantia de conduzir a organização de forma eficiente e que resulte em crescimento. A delegação é a correção de problemas e a aplicação de novas estruturas. O momento em que a organização exige uma cobrança gerencial mais focalizada é a fase em que a empresa se encontra no estágio de crescimento denominado coordenação, e por fim, Greiner (1997) cita a fase da colaboração como sendo o momento do trabalho em equipe para inovar em sistemas e controles gerenciais proporcionando o crescimento da empresa.

No modelo proposto por Quinn e Cameron (1983), o passo inicial é tratado como a fase empreendedora. Desse modo, enfatizam o desenvolvimento inicial da organização em sua fase de ciclo de vida, focando no nascimento das empresas. Tal propósito foi considerado percebendo que as mudanças dentro das organizações ocorrem com muito mais frequência em seu estágio inicial, do que em uma empresa mais velha, que já está inserida no mercado e com seus controles e modelos institucionalizados.

Com base na análise simultânea de situação organizacional, estratégia, estrutura e de tomada de decisão, Miller e Friesen (1984) desenvolveram um modelo composto de cinco estágios, que consiste nas fases de nascimento, crescimento, maturidade, renovação e declínio. De acordo com o referido modelo, as empresas na fase de nascimento são

pequenas e o proprietário controla todas as informações. As estruturas são simples e centralizadas, enquanto que o estilo de tomada de decisão é a intuição baseada sem análises detalhadas.

Na fase de crescimento, a ênfase se desloca para o crescimento e a diversificação. Em comparação com a fase de nascimento, os mercados se tornam mais heterogêneos e as estruturas organizacionais se tornam menos centralizada. Mais fatores e análise de dados são levados em consideração na tomada de decisões. Na fase de maturidade, uma estratégia conservadora é aplicada em um ambiente organizacional relativamente estável. Estruturas organizacionais são mais centralizadas com menos autonomia do que no estágio de crescimento e, o estilo de tomada de decisão é mais avesso ao risco do que em qualquer outra fase. No estágio de renovação, a organização experimenta a diversificação e inovação significativa em seus produtos e mercados a fim de manter uma estratégia de diferenciação. Um alto nível de risco está presente no processo de tomada de decisão.

Finalmente, na fase de declínio as organizações lutam para conservar seus recursos, devido ao desperdício significativo causado por desempenhos considerados não satisfatórios. A estratégia é extremamente conservadora, com pouca inovação e intensa aversão ao risco e, até mesmo, decisões estruturadas são feitas pela gestão/diretoria. Com base no modelo de Miller e Friesen (1984), Lester, Parnell e Carraher (2003) também desenvolveram um modelo contendo cinco estágios, que consiste nas fases de existência, sobrevivência, sucesso, renovação e declínio. Enquanto as cinco fases desenvolvidas por Lester, Parnell e Carraher (2003) são semelhantes às cinco fases incorporados em Miller e Friesen (1984), nota-se maior utilização e prioridade ao clássico modelo de 1984 (a referência aos dois modelos se deve ao fato de adotá-los como base para a operacionalização desta pesquisa).

2.3. ESTUDOS EMPÍRICOS SOBRE CONTROLE GERENCIAL E CICLO DE VIDA DAS ORGANIZAÇÕES

Enquanto os estágios do ciclo de vida das organizações têm sido extensivamente examinados na literatura organizacional de modo separado, apenas um número limitado de estudos investigou a associação entre os controles gerenciais e esses estágios, dentre eles destacam-se: Moores e Yuen (2001), Auzair e Langfield-Smith (2005), Davila (2005), Kallunki e Silvola (2008), Silvola (2008), Kober (2010) e Frezatti *et al.* (2010).

Moore e Yuen (2001) relatam que o nível de formalidade dos controles gerenciais foi maior nas fases de crescimento e renascimento do que nas fases de nascimento, maturidade e declínio. Kallunki e Silvola (2008) descobriram que o uso de custeio baseado em atividades foi utilizado em maior medida nos estágios de maturação e de renovação do que no estágio de crescimento. Silvola (2008) coletou dados de empresas que estavam nos estágios de crescimento, maturidade e renovação, concluindo que o orçamento *top-down* foi aplicado com maior ênfase na fase de maturidade, enquanto o gerenciamento de resultados e controle de centros de lucro foi detectado em maior escala na fase de renovação do que nas etapas de crescimento e maturidade.

Auzair e Langfield-Smith (2005) investigaram o nível de burocracia dos controles gerenciais nas etapas de crescimento e maturidade. Os resultados desse estudo indicam que as organizações que estão no estágio de maturidade focam em controles mais burocráticos do que organizações que estão na fase de crescimento. Davilla (2005) examinou a adoção de controles gerenciais em organizações que estão na fase de crescimento e incluiu outras variáveis, como: tamanho da organização, tempo de atuação, substituição de investidores e investidores externos. A pesquisa foi baseada no trabalho de Moore e Yuen (2001). Os principais controles gerenciais pesquisados foram itens relacionados ao planejamento estratégico (missão, visão, planos), programas de incentivo aos empregados (monetários e não monetários), estoques, participação nos resultados, organograma e avaliação de desempenho. Como principais achados, constataram que a adoção de controles tem associação com o tamanho da organização e que a entrada de um novo CEO diversifica a adoção de controles gerenciais.

Kober (2010) examinou a associação entre a abordagem ao uso de controles e os estágios do ciclo de vida das organizações. Especificamente, Kober (2010) realizou um estudo de caso longitudinal em uma empresa da Nova Zelândia e descobriu que a abordagem interativa para uso dos controles gerenciais foi introduzida na fase de crescimento, enquanto a abordagem de diagnóstico foi implantada no final da fase de nascimento e tornou-se predominante na fase de crescimento. No entanto, Kober (2010) focou apenas nos estágios de nascimento e crescimento de Miller e Friesen (1984).

O perfil das empresas brasileiras, no que se refere à estruturação do processo de planejamento associado aos estágios do ciclo de vida organizacional, foi objeto de análise de Frezatti et al. (2010). Por meio de uma *survey* em 111 empresas e, tendo como método a análise fatorial confirmatória, os autores concluíram que existe correlação entre estágios

do ciclo de vida organizacional e o perfil de formalização do planejamento. Destaca-se como ponto de reflexão a inexistência do orçamento nas fases de nascimento e declínio, fato esse que preocupa, no que tange à falta de planejamento estruturado nessas fases.

3. METODOLOGIA

Em relação ao objetivo, a pesquisa foi classificada como descritiva, uma vez que buscou descrever a associação entre os controles gerenciais empregados pelas empresas em seu ciclo de vida. Quanto aos procedimentos, a pesquisa foi realizada de forma bibliográfica, documental e de levantamento ou *survey*.

Em relação à abordagem do problema, foi desenvolvida de forma qualitativa e quantitativa. A amostra se restringiu a 31 empresas do segmento comercial da cidade de Rio Azul/PR. Conforme a Tabela 1:

Tabela 1 – Segregação da amostra por segmentos:

Segmento	N	%
Confecções	14	45%
Móveis	5	16%
Materiais de Construção	3	10%
Mercados	6	19%
Agropecuárias	3	10%
Total	31	100%

Fonte: Dados da pesquisa (2016).

Nota-se na Tabela 1, que o segmento mais representativo corresponde às lojas de confecções (45%), seguido pelos mercados (19%) e lojas de móveis e eletrodomésticos (16%). O instrumento de pesquisa utilizado foi constituído de um questionário utilizado primeiramente no estudo de Lester, Parnell e Carraher (2003) e, posteriormente, traduzido e adaptado por Correia (2010), no qual o mesmo investigou a associação entre os ciclos de vida organizacional e o instrumento de gestão das empresas baianas. O questionário foi constituído por três (Bloco I, II e III).

O Bloco I forneceu informações para a classificação do ciclo de vida no qual a organização se encontra. Esse bloco era composto por 20 questões do tipo *likert*, em que o respondente utilizava como parâmetro a opção de discordo totalmente (1) até a opção concordo totalmente (5). Para identificar o ciclo de vida na qual a empresa pertencia, as questões eram segregadas de acordo com as características de cada ciclo, conforme o Quadro 2:

Quadro 2: Questões para determinação do Ciclo de Vida Organizacional:

Questões	Variáveis	Ciclo de Vida
Q01	Nossa organização é pequena em tamanho, quando comparada com nossos concorrentes.	Nascimento
Q04	O poder decisório da organização está nas mãos dos fundadores da empresa.	
Q07	A estrutura organizacional da empresa pode ser considerada simples	
Q12	O processamento de informações na empresa pode ser descrito como simples, no estilo "boca a boca".	
Q05	O poder decisório da organização é dividido entre vários donos/investidores.	Crescimento
Q11	Na organização temos várias especializações (contadores, engenheiros, etc.) e, com isso, tornamo-nos diferenciados.	
Q15	O processamento das informações pode ser descrito como monitorador de desempenho e facilitador de comunicação entre os departamentos.	
Q18	A maioria das decisões da empresa é tomada por grupos de gestores que se utilizam de alguma sistemática que ainda é bem superficial.	
Q02	Como empresa, somos maiores do que a maioria dos nossos concorrentes, mas não tão grandes como deveríamos ser.	Maturidade
Q06	O poder decisório da organização está nas mãos de um grande número de acionistas.	
Q08	A estrutura organizacional da empresa está baseada nos departamentos e na abordagem funcional.	
Q14	O processamento de informações é sofisticado e necessário para a produção eficiente e para atingir os resultados requeridos	
Q03	Somos uma organização com diretores respondendo para acionistas	Renovação
Q09	A estrutura organizacional da empresa é divisional ou matricial com sofisticado sistema de controle.	
Q15	O processamento de informações é muito complexo e utilizado na coordenação de diversas atividades para melhor servir aos mercados.	
Q19	A maioria das decisões da empresa é tomada por grupos de gestores, forças de trabalho e times de projetos que tentam facilitar o crescimento através da participação.	
Q10	A estrutura organizacional da empresa é centralizada com poucos sistemas de controle.	Declínio
Q16	O processamento de informações não é muito sofisticado e é mal utilizado.	
Q17	O processo decisório é centralizado na alta administração e considerado não muito complexo.	
Q20	A maioria das decisões da empresa é tomada por poucos gestores que adotam abordagens conservadoras.	

Fonte: Adaptado de Lester, Parnell e Carraher (2003) e Correia (2010).

Após a segregação, eram calculadas as médias de cada ciclo, o conjunto de respostas que apresentaram a maior média e que representava o ciclo de vida predominante da empresa.

No Bloco II, foram definidos os instrumentos gerenciais que cada empresa adota. Esse bloco era composto por 14 questões em escala tipo *likert*. De forma similar, para a identificação do controle gerencial predominante para cada empresa, as questões foram

divididas em grupos de respostas (Quadro 3), em que o grupo com maior média definia o tipo de controle adotado.

Quadro 3: Questões para determinação dos constructos de Controle Gerencial:

Questões	Variáveis	Controle Gerencial	Constructo
Q01	Quando a empresa apura o custo da mercadoria vendida ou produzida, ou o custo do serviço prestado, para tomar decisão, soma os custos diretos e indiretos, fixos e variáveis incorridos no período de apuração.	Custeio por absorção	Sistema de custeio
Q02	A sua empresa antes de produzir ou negociar os produtos busca obter informações sobre o preço que o mercado aceita pagar e verifica se há necessidade de reduzir os custos para se adaptar ao mercado e garantir a rentabilidade desejada.	Custeio Meta (<i>target costing</i>)	
Q03	A mensuração dos custos é realizada em todas as fases do produto: concepção do projeto, desenvolvimento, produção, entrega ao consumidor e o pós venda.	Custeio do Ciclo de Vida do Produto	
Q10	A sua empresa gerencia os custos por meio de atividades, encontrando bases que representam as relações entre os custos das atividades e os objetivos dos custos, como produtos, processos e ordens, pois compreende que atividades consomem os recursos e os bens e serviços consomem atividades.	Custeio Baseado em Atividades (ABC)	
Q14	A sua empresa utiliza o demonstrativo de fluxo de caixa no processo decisório.	Demonstrativo de Fluxo de Caixa (DFC)	Medidas de Desempenho
Q04	É prática de a empresa medir o seu desempenho utilizando a relação entre o lucro e o investimento.	Retorno sobre o Investimento (ROI)	
Q08	A estratégia é monitorada de forma balanceada, utilizando indicadores de desempenho - financeiros e não financeiros - com base em quatro perspectivas: financeira, cliente, processos internos, e aprendizado e crescimento.	Balanced Scorecard (BSC)	
Q11	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.	Economic Value Added (EVA)	
Q13	A sua empresa aplica a filosofia de produção na quantidade certa, no momento certo, com a qualidade adequada, sem formação de estoque e sem desperdício, aplicando o programa de melhoria contínua nos moldes do Just in Time.	Just in Time (JIT)	Modelos de gestão
Q05	Tem-se como prática a elaboração de um instrumento formal, de longo prazo, no qual se apresentam a missão, a visão e as estratégias organizacionais, estabelecendo os objetivos e as políticas, verificando as ameaças e as oportunidades, os pontos fortes e os pontos fracos e direcionando os rumos da organização.	Planejamento Estratégico	
Q06	Anualmente é elaborado um plano formal para expressar quantitativamente o plano de ação da organização.	Orçamento	
Q07	Para fins gerenciais, a empresa utiliza um modelo de gestão por atividades, no qual os custos são mensurados com base no custeio baseado em atividades.	Gestão Baseada em Atividades (ABM)	Modelos Estratégicos
Q09	A sua empresa utiliza mecanismos gerenciais com a finalidade de criar valor para o acionista ou sócios, utilizando direcionadores de valor com os conceitos de custo de oportunidade de capital e de valor econômico agregado	Gestão Baseada em Valor (VBM - Value Based Management)	
Q12	A sua empresa utiliza mecanismos de gestão de tributos com a finalidade de analisar a melhor opção tributária a ser aplicada, visando à redução do pagamento de tributos, observando sempre os preceitos legais.	Planejamento Tributário	

Fonte: Adaptado de Lester, Parnell e Carraher (2003) e Correia (2010).

Por fim, o Bloco III apresentou informações demográficas sobre as empresas que constituem a amostra da pesquisa. Realizou-se um pré-teste com duas empresas que, posteriormente, foram excluídas da amostra. Esse procedimento teve a finalidade de identificar possíveis problemas com o instrumento de pesquisa. Após a constatação de que o questionário estava apto, o mesmo foi aplicado pessoalmente aos respondentes, obtendo-se, assim, 31 respostas válidas. Para a análise dos dados utilizou-se a técnica de análise por correspondência.

4. APRESENTAÇÃO DOS DADOS

Na Tabela 2, são evidenciadas as informações demográficas da amostra pela idade de constituição:

Tabela 2 – Classificação da amostra em relação a idade da empresa:

Idade da empresa	Confecções		Móveis		Materiais de construção		Mercados		Agropecuárias	
	N	%	N	%	N	%	N	%	N	%
Até 1 ano	1	7%	-	0%	1	33%	-	0%	-	0%
1 a 3 anos	5	36%	-	0%	-	0%	-	0%	1	33%
3 a 5 anos	1	7%	-	0%	-	0%	1	17%	-	0%
5 a 10 anos	3	21%	2	40%	-	0%	1	17%	1	33%
10 a 15 anos	2	14%	2	40%	-	0%	1	17%	-	0%
15 a 20 anos	2	14%	-	0%	1	33%	2	33%	1	33%
20 a 30 anos	-	0%	-	0%	1	33%	1	17%	-	0%
30 a 40 anos	-	0%	1	20%	-	0%	-	0%	-	0%
Total	14	100%	5	100%	3	100%	6	100%	3	100%

Fonte: Dados da pesquisa (2016).

Constata-se que a maioria das empresas está estabelecida no mercado entre 5 a 10 anos. Porém, em relação as empresas de confecções, a maior representatividade está entre as empresas com idade entre 1 a 3 anos (36%). A empresa comercial mais antiga refere-se a uma loja de móveis e eletrodomésticos que tem idade entre 30 a 40 anos, por outro lado, as mais recentes pertencem ao segmento de confecções e materiais de construção, com menos de 1 ano. Na Tabela 3, apresenta-se a classificação do ciclo de vida das empresas analisadas, conforme a metodologia de Adizes (1990):

Tabela 3 – Ciclo de vida das empresas:

Ciclo de vida da empresa	N	%
Nascimento	18,00	58%
Crescimento	2,00	6%
Maturidade	2,00	6%
Renovação	6,00	19%
Declínio	3,00	10%
Total	31,00	100%

Fonte: Dados da pesquisa (2016).

Observa-se que a maior parcela das empresas do segmento comercial se caracteriza no estágio de nascimento (58%), ou seja, momento em que as empresas, normalmente, de pequeno porte, jovens, tentam estabelecer seu espaço no mercado (MILLER; FRIESEN, 1984). Em seguida, nota-se uma parcela significativa das empresas em estágio de renovação (19%). Sugerindo, que tais empresas estão buscando a diversificação de mercados e produtos, bem como, a utilização de controles gerenciais mais complexos. Por outro lado, há três empresas (10%) caracterizadas em estágio de declínio, situação na qual a organização começa a perder espaço no mercado e em seu *mix* de produtos. A Tabela 4 evidencia os controles gerenciais utilizados pelas organizações analisadas:

Tabela 4 – Controles gerenciais das empresas:

Controles Gerenciais	N	%
Sistema de Custeio	7,00	23%
Medidas de Desempenho	9,00	29%
Modelos de Gestão	7,00	23%
Modelos Estratégicos	8,00	26%
Total	31,00	100%

Fonte: Dados da pesquisa (2016).

Em relação aos controles gerenciais, nota-se a predominância da utilização de medidas de desempenho organizacional (29%), ou seja, os resultados sugerem que as empresas analisadas utilizam mecanismos de gestão como: fluxos de caixa, ROI, BSC e EVA. Os resultados indicam, também, que as empresas empregam modelos estratégicos (26%); modelos de gestão (23%) e sistemas de custeio (23%).

Para atender ao objetivo do estudo, empregou-se a técnica de análise de correspondência. A Figura 1 apresenta o comportamento das características das empresas em relação ao ciclo de vida e aos controles gerenciais adotados:

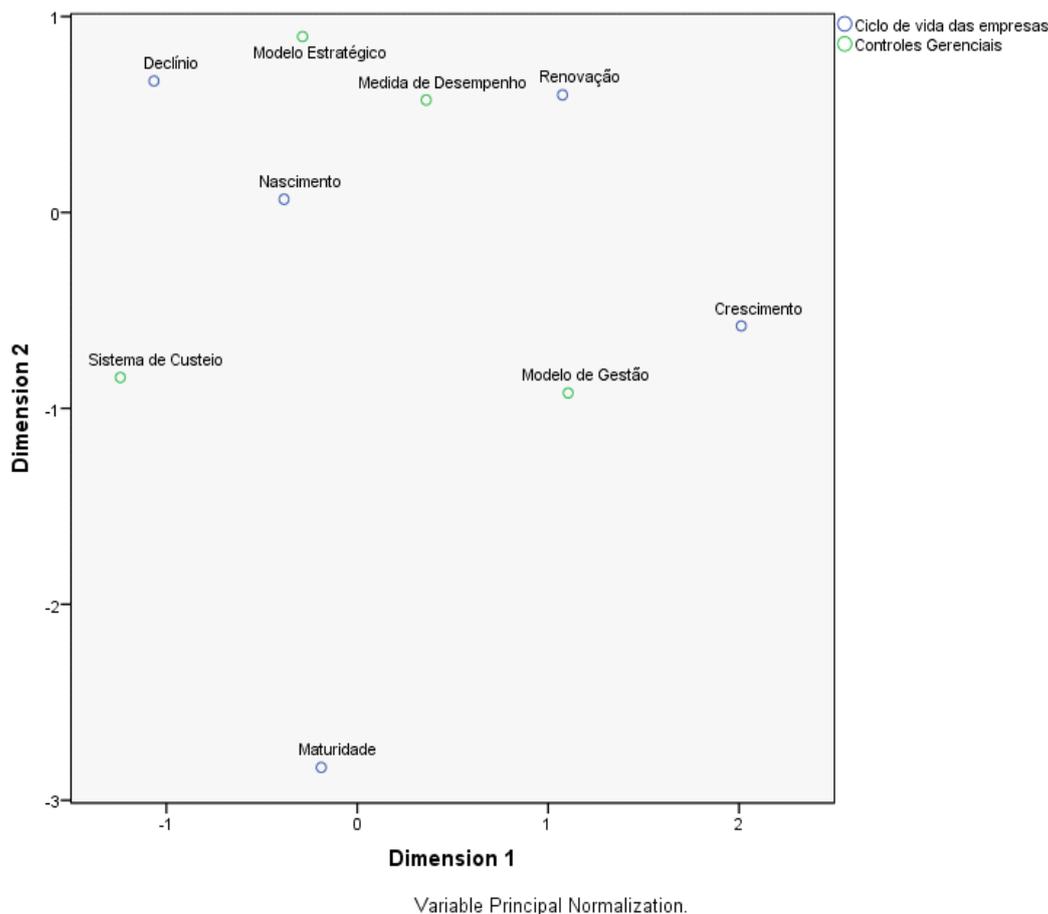


Figura 1 - Mapa Perceptual do Ciclo de vida das empresas em relação aos controles gerenciais.

Fonte: Dados da pesquisa (2016).

Verifica-se que as empresas caracterizadas no estágio de crescimento tendem a utilizar, principalmente, os controles gerenciais embasados no modelo de gestão. As empresas no ciclo de nascimento estão mais suscetíveis a utilização de sistemas de custeio, enquanto que as empresas em declínio empregam controles baseados, principalmente, em planejamento tributário, gestão baseada em valor e gestão baseada em atividades (modelos estratégicos). Por último, nota-se que as empresas com tendência a utilização de controles baseados em medidas de desempenho encontram-se classificadas no estágio de renovação. As empresas no estágio de maturidade não apresentaram relação significativa com nenhum controle gerencial.

Para Kallunki e Silvola (2008), a utilização do custeio baseado em atividades é mais evidente em estágios de maturação e de renovação. Porém, os resultados indicam que as pequenas empresas comerciais do município de Rio Azul apresentam uma

associação mais próxima entre os sistemas de custeio e o estágio do nascimento. Isso poderia ser justificado pela representatividade das empresas analisadas pertencentes a esse estágio (58%), bem como, pela característica local dos comerciantes de priorizar, nos anos iniciais de atividade, preços mais atrativos para captar clientes.

Frezatti et al. (2010) destacam a inexistência do orçamento nas fases de nascimento e declínio, fato esse, que preocupa no que tange à falta de planejamento estruturado nessas fases. Essa preocupação, também, é compartilhada pelos achados da pesquisa, que indicam que a prática de orçamento é mais influente no estágio de crescimento.

5. CONCLUSÕES

O objetivo da presente pesquisa consistiu em investigar a relação entre os controles gerenciais e os estágios de ciclo de vida das empresas comerciais estabelecidas no município de Rio Azul/PR. Para isso, utilizou-se da aplicação de questionários para 31 empresas do segmento comercial. Para a análise dos dados, utilizou-se a técnica de correspondência múltipla.

A priori, os resultados sugerem que a maior parcela das empresas do segmento comercial se caracteriza no estágio de nascimento (58%) e apresentam controles gerenciais voltados à medida de desempenho (29%). A predominância de empresas no estágio de nascimento pode ser explicada pela característica de empreendimentos da região, que possuem o poder decisório concentrado nas mãos dos fundadores, uma estrutura organizacional simples, bem como, um processamento de informações da empresa no estilo “boca a boca”. Com relação ao controle gerencial, nota-se um representativo uso do demonstrativo de fluxo de caixa no processo decisório, o que justificaria o destaque apresentado às medidas de desempenho.

Os resultados encontrados indicam, também, que as empresas caracterizadas no estágio de nascimento e crescimento, tendem a utilizar, principalmente, os controles gerenciais embasados no modelo de gestão e sistemas de custeio, respectivamente. Por outro lado, as empresas no estágio de maturidade não apresentaram relação significativa com nenhum controle gerencial. O que indica, que no estágio onde as empresas tendem a alcançar singularidade e adaptabilidade, além de contribuir para a criação de valor, elas não demonstram associação com controles específicos.

Os resultados chamam a atenção para a utilização dos modelos estratégicos, como o planejamento tributário, pelos comerciantes das pequenas empresas apenas no estágio de declínio. Sugerindo que tais controles são empregados apenas como forma remediadora, ou seja, quando as organizações experimentam excesso de conservadorismo e altas taxas de rotatividade de funcionários.

Portanto, os achados encontrados divergem parcialmente dos resultados encontrados por Moores e Yuen (2001), Auzair e Langfield-Smith (2005) e Kallunki e Silvola (2008), uma vez, que no estágio da maturidade não foi identificada nenhuma relação significativa com determinado controle gerencial, o que levanta certa preocupação, pois é um momento que a empresa se encontra próxima ao ápice.

Por outro lado, os resultados convergem com os achados de Frezatti et al. (2010), em que se destaca a inexistência da utilização de orçamento (modelo de gestão) nas fases de nascimento e declínio, fato esse que preocupa no que tange à falta de planejamento estruturado nessas fases.

Ressalta-se que os resultados obtidos estão limitados às empresas analisadas. As limitações estão relacionadas, também, ao instrumento de pesquisa utilizado. Como sugestão para trabalhos futuros, sugere-se a utilização de uma amostra maior e mais diversificada de empresas, a fim de ampliar os resultados encontrados por meio deste estudo.

REFERÊNCIAS

ADIZES, I. **Os Ciclos de Vida das Organizações**: como e porque as empresas crescem e morrem e o que fazem a respeito/ Ichak Adizes; tradução de Carlos Valdesuso. São Paulo: Pioneira, 1990.

ANGELAKIS, G.; THERIOU, N.; FLOROPOULOS, I. Adoption and benefits of management accounting practices: Evidence from Greece and Finland. **Advances in Accounting**, v. 26, n. 1, p. 87-96, 2010.

ANTHONY, R. N. **Contabilidade Gerencial**: Introdução à Contabilidade. São Paulo: Atlas, 1979.

ANTHONY, R. N.; GOVINDARAJAN, V. **Sistemas de controle gerencial**. 12. ed. São Paulo: McGraw-Hill, 2008.

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, n. 4, p. 399-421, 2005.

BELLIARDI, F. K. **Do desejo ao prazer de mudar: compreender e provocar a mudança**. 2ed. Manole: São Paulo, 2004.

BORINELLI, M. L. **Estrutura conceitual básica de controladoria: sistematização à luz da teoria e da práxis**. 2006. Tese de Doutorado. Universidade de São Paulo.

CHENHALL, R. H. Theorizing contingencies in management control systems research. **Handbooks of Management Accounting Research**, v. 1, p. 163-205, 2006.

COAD, A. F. Some survey evidence on the learning and performance orientations of management accountants. **Management Accounting Research**, v. 10, n. 2, p. 109-135, 1999.

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, n. 3, p. 223-248, 2005.

ESCRIVÃO FILHO, E.; OLIVEIRA, J. Ciclo de vida organizacional: alinhamento dos estágios das pequenas empresas em quatro dimensões. **Revista Gestão Industrial**, v. 5, p. 1-21, 2009.

FARIA, A. R.; TRIGUEIROS, D; FERREIRA, L. Costing and Management Control Practices in the Algarve Hotel Sector. **Tourism & Management Studies**, n. 8, p. 100-107, 2012.

FRANCE, A. Management accounting practices reflected in job advertisements. **Journal of New Business Ideas & Trends**, v. 8, n. 2, p. 41-57, 2010.

FREZATI, F.; ROCHA, W.; NASCIMENTO, A. R. do; JUNQUEIRA, E. **Controle Gerencial: Uma abordagem da Contabilidade gerencial no contexto econômico, comportamental e sociológico**. São Paulo: Atlas, 2009.

FREZATTI, F. et al. Perfil de planejamento e ciclo de vida organizacional nas empresas brasileiras. **Revista de Administração**, v. 45, n. 4, p. 383-399, 2010.

GITMAN, Lawrence J. **Princípios de administração financeira**. Harbra, 1997.

GRANDE, J. F.; BEUREN, I. M. Mudanças de práticas de contabilidade gerencial identificadas nos relatórios da administração de empresas familiares. **Contabilidade, Gestão e Governança**, v. 14, n. 3, 2011.

GREINER, L. E. Evolution and revolution as organizations grow. 1972. **Harvard Business Review**, v. 76, n. 3, p. 55-60, 62-6, 68, 1997.

HAIRE, M. **Modern organization theory: a symposium of the Foundation for Research on Human Behavior**. Wiley, 1965.

HANSEN, D. R.; MOWEN, M. M. **Gestão de custos: contabilidade e controle**. 1ª ed. – São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2001.

ILIAS, A.; RAZAK, M. Z. A.; YASOA, M. R. The preliminary study of management accounting practices (MAPs) in small business. **Global Business and Management Research: An International Journal**, v. 2, n. 1, p. 79-88, 2010.

KALLUNKI, J-P.; SILVOLA, H. The effect of organizational life cycle stage on the use of activity-based costing. **Management Accounting Research**, v. 19, n. 1, p. 62-79, 2008.

KAPLAN, Robert S.; ANDERSON, Steven R. The innovation of time-driven activity-based costing. **Cost Management**, v. 21, n. 2, p. 5-15, 2007.

KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. **A estratégia em ação: Balanced Scorecard**. 13^a ed. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

KIM, D-Y.; KUMAR, V.; KUMAR, U. Relationship between quality management practices and innovation. **Journal of operations management**, v. 30, n. 4, p. 295-315, 2012.

KOBER, R. The emergence and utilization of management control systems in a high growth firm. **Accounting and Finance Association of Australia and New Zealand**, v. 52, n. 3, 2010.

LESTER, D. L.; PARNELL, J. A.; CARRAHER, S.. Organizational life cycle: A five-stage empirical scale. **The International Journal of Organizational Analysis**, v. 11, n. 4, p. 339-354, 2003.

LIPPITT, G. L.; SCHMIDT, W. H. Crises in a developing organization. **Harvard Business Review**, 1967.

MILLER, D.; FRIESEN, P. H. A longitudinal study of the corporate life cycle. **Management science**, v. 30, n. 10, p. 1161-1183, 1984.

MINTZBERG, H. **Mintzberg On Management: Inside our strange world of organizations**. Simon and Schuster, 1989.

MOORES, K.; YUEN, S. Management accounting systems and organizational configuration: a life-cycle perspective. **Accounting, Organizations And Society**, v. 26, n. 4, p. 351-389, 2001.

PAVLATOS, O.; KOSTAKIS, H. Management accounting practices before and during economic crisis: Evidence from Greece. **Advances in Accounting**, v. 31, n. 1, p. 150-164, 2015.

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, 1983.

RAINERI, A. B. Change management practices: Impact on perceived change results. **Journal of Business Research**, v. 64, n. 3, p. 266-272, 2011.

SCOTT, T. W.; TIESSEN, P. Performance measurement and managerial teams. **Accounting, Organizations and Society**, Vol. 24, No. 3, pp.263-285, 1999.

SHIM, Jae K.; SIEGEL, Joel G. **Budgeting Basics and Beyond**. 2ª ed. John Wiley & Sons, Inc. 2005.

SILVOLA, H. Do organizational life-cycle and venture capital investors affect the management control systems used by the firm?. **Advances in Accounting**, v. 24, n. 1, p. 128-138, 2008.

SOUTES, D. O; GUERREIRO, R. Estágios evolutivos da contabilidade gerencial em empresas brasileiras. **In: XXXI Encontro da Anpad**, Rio de Janeiro, 2007.

SOUTES, D. O.; DE ZEN, MJ de CM. Estágios evolutivos da contabilidade gerencial em empresas brasileiras. **In: Congresso USP de Controladoria e Contabilidade**. 2005. p. 2005. São Paulo.

SOUZA, M. A. de; DIEHL, C. A. **Gestão de custos: uma abordagem integrada entre a contabilidade, engenharia e administração**. São Paulo: Atlas, 2009.

SU, X. **An examination of management control systems from an organisational life cycle perspective and their association with employee organisational commitment**. Tese de Doutorado em Filosofia na Universidade de Economia e Negócios em Macquarie University. Austrália. 2012.

SULAIMAN, M. bt; NAZLI NIK AHMAD, N.; ALWI, N.. Management accounting practices in selected Asian countries: a review of the literature. **Managerial Auditing Journal**, v. 19, n. 4, p. 493-508, 2004.

TEIXEIRA, A. J. C.; GONZAGA, R. P.; SANTOS, A. de V. S. M.; NOSSA, V. A utilização de ferramentas de contabilidade gerencial nas empresas do Estado do Espírito Santo. **Brazilian Business Review - BBR**. V.8 n. 3, p. 108-127. 2011.

UYAR, A. Cost and management accounting practices: A survey of manufacturing companies. **Eurasian Journal of Business and Economics**, v. 3, n. 6, p. 113-125, 2010.

VAN DE VEN, A. H.; POOLE, M. S. Explaining development and change in organizations. **Academy of Management Review**, v. 20, n. 3, p. 510-540, 1995.

WEIßENBERGER, B. E.; ANGELKORT, H. Integration of financial and management accounting systems: The mediating influence of a consistent financial language on controllership effectiveness. **Management Accounting Research**, v. 22, n. 3, p. 160-180, 2011.