



**CENTRO UNIVERSITÁRIO UNIFAMETRO  
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**JOÃO MARCOS DE MACÊDO CHAVES  
PAULENY SILVA SOUSA**

**OS ARTEFATOS DA CONTABILIDADE GERENCIAL E O CICLO DE VIDA  
ORGANIZACIONAL: UMA ANÁLISE EM EMPRESAS DO SETOR DE ALIMENTOS  
DA B3**

**FORTALEZA-CE**

**2020**

JOÃO MARCOS DE MACÊDO CHAVES  
PAULENY SILVA SOUSA

**OS ARTEFATOS DA CONTABILIDADE GERENCIAL E O CICLO DE VIDA  
ORGANIZACIONAL: Uma análise em empresas do setor de alimentos da B3**

Artigo científico apresentado ao curso de Ciências Contábeis do Centro Universitário Unifametro como requisito para obtenção do grau de Bacharel, sob orientação da Prof<sup>a</sup> Ms. Talyta Eduardo Oliveira.

FORTALEZA

2020

JOÃO MARCOS DE MACÊDO CHAVES

PAULENY SILVA SOUSA

**OS ARTEFATOS DA CONTABILIDADE GERENCIAL E O CICLO DE VIDA ORGANIZACIONAL: Uma análise em empresas do setor de alimentos da B3**

Este artigo científico foi apresentado no dia 10 de junho de 2020 como requisito para obtenção de grau de Bacharel em Ciências Contábeis do Centro Universitário Unifametro, tendo sido aprovado pela banca examinadora composta pelos professores abaixo:

**BANCA EXAMINADORA**

---

Profa. Ms. Talyta Eduardo Oliveira  
Orientador - Centro Universitário Unifametro

---

Profa. Ms. Aline da Rocha Xavier  
Membro - Centro Universitário Unifametro

---

Prof. Ms. Daniel Angelim de Alcântara  
Membro - Centro Universitário Unifametro

A professora Talyta Eduardo Oliveira, que com sua dedicação e cuidado de Mestre, nos orientou na produção deste trabalho.

## **AGRADECIMENTOS**

A Deus pela proteção e cuidado, por nos abençoar através de mais um objetivo alcançado. As nossas famílias, por todo apoio e incentivo nessa caminhada. A toda ajuda da dupla que com muito esforço e foco foi possível concluir este trabalho.

A persistência é o caminho do êxito.

Charles Chaplin

# OS ARTEFATOS DA CONTABILIDADE GERENCIAL E O CICLO DE VIDA ORGANIZACIONAL: Uma análise em empresas do setor de alimentos da B3

João Marcos de Macedo Chaves<sup>1</sup>

Pauleny Silva Sousa<sup>2</sup>

Talyta Eduardo Oliveira<sup>3</sup>

## RESUMO

Este estudo objetivou analisar a relação entre os artefatos da contabilidade gerencial, com as fases do ciclo organizacional de Miller e Friesen (1984) em empresas do setor de alimentos da b3. Sendo extraídas informações relevantes nos relatórios de sustentabilidade, da administração e notas explicativas. Observou-se que o artefato mais evidenciado foi o Valor Presente. Que as empresas mais jovens divulgam mais artefatos que as de maior tempo no mercado, que divulgaram mais artefatos tradicionais. Conclui-se que houve uma relação com a idade das empresas quanto à divulgação dos artefatos.

**Palavras-chave:** Ciclo de vida organizacional. Artefatos. Contabilidade Gerencial.

**Área temática:** Contabilidade Gerencial e Gestão.

## ABSTRACT

This study aimed to analyze the relationship between the artifacts of management accounting, with the phases of the organizational cycle of Miller and Friesen (1984) in companies in the b3 food sector. Relevant information is being extracted from sustainability, management and explanatory notes. It was observed that the most evident artifact was the Present Value. That younger companies disclose more artifacts than those with the longest time on the market, that disclose more traditional artifacts. It is concluded that there was a relationship with the age of the companies regarding the disclosure of the artifacts.

**Keywords:** Organizational life cycle. Artifacts. Management accounting.

**Thematic area:** Management Accounting and Management.

---

<sup>1</sup> Graduando do curso de Ciências Contábeis do Centro Universitário Unifametro. E-mail: [joao.mmchaves@gmail.com](mailto:joao.mmchaves@gmail.com)

<sup>2</sup> Graduando do curso de Ciências Contábeis do Centro Universitário Unifametro. E-mail: [paulenysousa001@gmail.com](mailto:paulenysousa001@gmail.com)

<sup>3</sup> Professora Orientadora do Curso de Ciências Contábeis do Centro Universitário Unifametro. E-mail: [talyta.oliveira@professora.unifametro.edu.br](mailto:talyta.oliveira@professora.unifametro.edu.br)

## 1. INTRODUÇÃO

O mundo contemporâneo dos negócios, demanda das empresas ferramentas que auxiliem em suas práticas de gestão e de continuidade no mercado. O uso da contabilidade se torna fundamental para o andamento e controle das organizações. Segundo Padoveze (2012) a contabilidade gerencial mostra-se relevante para a obtenção de resultados com foco no processo de tomada de decisão dos usuários internos, deve assim, atender todas as pessoas dentro da empresa que necessitam da informação contábil.

Iudícibus (2008) ainda reforça que a contabilidade gerencial está voltada para a administração da empresa, que pode ser caracterizada por todo procedimento, técnica ou relatório contábil para o processo decisório e na avaliação de desempenho da organização.

Em 1987 com a publicação de “Relevance Lost – The Rise and Fall of Management Accounting”, Johnson e Kaplan concluíram que as ferramentas da contabilidade utilizadas até aquele período não eram suficiente para atender as demandas organizacionais e ainda foi enfatizado que a obra foi um marco para o desenvolvimento de pesquisas e novas técnicas gerenciais para satisfazer as empresas em suas constantes mudanças (BORINELLI et al.,2005).

As ferramentas da contabilidade gerencial podem gerar benefícios para as organizações, segundo Marion e Ribeiro (2014) ajudam a mensurar os custos e auxiliam na tomada de decisões, com foco na redução dos custos, na qualidade da informação e a eficiência das operações, ocasionando assim o aumento da produtividade.

Com o foco da gestão em suprir as novas necessidades das empresas, Soutes (2006) reforça o surgimento de artefatos da contabilidade gerencial que foram surgindo de acordo com a evolução da informação nas entidades, das quais é possível citar: ABC (Custeio baseado em atividades), ABM (Gestão baseada em atividades), Gecon, *Balanced Scorecard*, entre outros.

Para Soutes (2008) os artefatos incluem as atividades, ferramentas, filosofias de gestão, métodos de custeio e avaliações, modelos de gestão utilizados pelos profissionais da contabilidade gerencial, ligados a administração, onde



existente dois grupos, sendo divididos em modernos que se adapta com a inovação tecnológica e o grupo tradicional que operam de modo uniformemente, de acordo com os estágios evolutivos.

O ciclo de vida organizacional consiste em compreender as etapas que ocorrem no decorrer da vida de uma empresa, é possível acompanhar seu desenvolvimento, evolução ou até mesmo a morte de muitas organizações (ASSUNÇÃO et al., 2012). Tem sido tema de estudo de diversos autores que fundamentaram em teorias. Beuren, Rengel e Hein (2012) destaca a contribuição de diversas teorias de ciclo de vida organizacional, como os de Lester, Parnell e Carraher (2001), Greiner (1998) e Miller e Friesen (1984).

A teoria contingencial defende que para o sucesso organizacional não existe um modelo pronto para ser seguida, uma única ou a melhor forma para alcançar o objetivo previsto pela empresa (CHIAVENATO, 2003). De acordo com Marques e Souza (2010), a teoria contingencial procura conhecer fatores internos e externos à organização, que podem assim afetar as suas estruturas organizacionais, ou seja, as decisões são tomadas relativamente e distinta, dependendo de companhia para companhia e do contexto inserido.

Dessa forma, a referida pesquisa tem a seguinte questão: Qual a relação das fases do ciclo de vida organizacional e a utilização dos artefatos da contabilidade gerencial em empresas do setor alimentício da B3? Tendo em vista os modelos de ciclo de vida organizacional e a correlação com os artefatos gerenciais.

O objetivo é analisar a relação entre os artefatos da contabilidade gerencial com as fases do ciclo de vida organizacional em empresas do setor de alimentos da B3.

Constituem os objetivos específicos: (i) Evidenciar os artefatos divulgados pelas empresas de alimentos da B3, (ii) identificar as fases do ciclo de vida organizacional das companhias e (iii) relacionar o ciclo de vida organizacional com os estágios evolutivos.

As empresas do ramo alimentício no Brasil demonstram um papel primordial na economia mundial e no constante desenvolvimento no país, representando uma das maiores geradoras de empregos com 1,6 milhões de postos diretos de trabalho,

o setor é responsável por 9,6% do PIB brasileiro e um faturamento de R\$ 656 bilhões, com um aumento de 2,08% ao ano anterior (ABIA 2018).

Com a estimativa de um aumento da população que ocorre no planeta anualmente, o consumo conseqüentemente também aumenta, exigindo do Brasil, que é um dos principais abastecedores de alimentos mundiais, uma perspectiva de mercado com um futuro promissor, visto que há uma necessidade de inovação no setor e nos processos sustentáveis (ABIA 2018). Ferreira e Giraldeli (2018) enfatizam que esse segmento é extremamente dinâmico e exigente já que, novas tendências de mercado vão surgindo, modificando a necessidade dos consumidores, causando assim uma necessidade de mudança interna dentro das empresas, com ênfase no planejamento e no processo inovador.

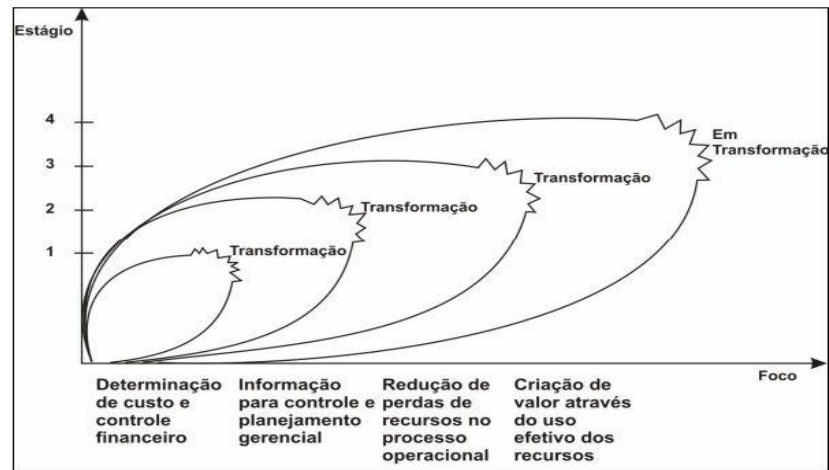
## **2. REFERENCIAL TEÓRICO**

### **2.1 Artefatos da Contabilidade Gerencial**

O ponto fundamental da contabilidade gerencial é o uso da informação contábil como ferramenta para a administração das empresas. Padoveze (2010) acredita que é possível usar as ferramentas da contabilidade gerencial dentro das organizações, desde que seja construído um sistema de informação contábil com a finalidade de facilitar o gerenciamento das entidades.

Soutes e Guerreiro (2006) reforçam em seu trabalho que, o Instituto de Contadores Gerenciais (IMA), apresentou um trabalho em 1998, que aborda a contabilidade gerencial em 4 estágios evolutivos e que estão em constante evolução, como pode ser analisado na figura 1:

Figura 1 - Estágios Evolutivos da Contabilidade Gerencial



Fonte: Soutes e Guerreiro (2006, p. 21), adaptado do IMAP 1

Soutes e Guerreiro (2006) destacam o período de relevância e a característica de cada um dos estágios que, segundo o IMAP:

O primeiro estágio durou até 1950, e, neste, o foco era a determinação do custo e controle financeiro, através do uso de orçamento e contabilidade de custos; o segundo estágio foi de 1950 até 1965, e a atenção foi substituída para o fornecimento de informação para planejamento e controle gerencial, através do uso de análise de decisão e responsabilidade contábil; o terceiro estágio iniciou em 1965 e durou até 1985. E, neste, a atenção estava focada na redução de perdas de recursos nos processos, sendo utilizado a análise de processos e gerenciamento de custos; o último estágio identificado pelo IMA teve início em 1985 e dura até os dias de hoje, seu foco está na geração ou criação de valor através do uso efetivo dos recursos, utilizando direcionadores como valor para o consumidor, valor para o acionista e inovação organizacional (SOUTES E GUERREIRO, 2006, p. 20-21).

Os artefatos da contabilidade gerencial atribuído por Soutes e Guerreiro (2006), são divididos em tradicionais que representam os estágios 1 e 2, já os modernos podem ser identificados como os estágios 3 e 4, conforme quadro 1:

Quadro 1: Artefatos de contabilidade gerencial

CLASSIFICAÇÃO	TRADICIONAL		MODERNO	
	1º ESTÁGIO	2º ESTÁGIO	3º ESTÁGIO	4º ESTÁGIO
<b>FOCO</b>	Determinação do custo e controle financeiro	Informação para controle e planejamento gerencial	Redução de perdas de recursos no processo operacional	Criação de valor pelo uso efetivo dos recursos
<b>MÉTODOS E SISTEMAS DE CUSTEIO</b>	Custeio por absorção		Custeio baseado em atividades (ABC)	
	Custeio variável		Custeio-Meta (Target)	

	Custeio padrão		<i>Costing)</i>	
<b>MÉTODOS DE MENSURAÇÃO E AVALIAÇÃO E MEDIDAS DE DESEMPENHO</b>	Retorno sobre o investimento (ROI)	Preço de transferência	<i>Benchmarking</i>	<i>Economic Value Added (EVA)</i>
		Moeda constante		
		Valor presente		
<b>FILOSOFIAS E MODELOS DE GESTÃO</b>		Orçamento	<i>Kaizen</i>	Gestão Econômica (GECON)
			<i>Just in Time (JIT)</i>	
		Descentralização	Teoria das Restrições	Simulação
			Planejamento Estratégico	<i>Balanced Scorecard (BSC)</i>
			Gestão Baseada em Atividades (ABM)	Gestão Baseada em Valor (VBM)

Fonte: Adaptado de Soutes (2006, apud Morais, Coelho e Holanda 2014, p. 133)

Morais, Coelho e Holanda (2014), dão ênfase na criação de valor sustentável na perspectiva de vantagem competitiva perante os concorrentes e explana a escassez de técnicas gerenciais para maximização de valor nas empresas.

Perante essa visão, Espejo et al. (2009) compreende que o uso dos artefatos gerenciais pode agir, como um upgrade dos recursos, que viabiliza obtenção das metas das empresas numa perspectiva em longo prazo e por meio da relevância dos fatores contingenciais dentro das organizações.

Não é possível determinar um modelo universal de sistema de contabilidade gerencial para toda organização, ou seja, os artefatos utilizados serão moldados pelo ambiente e por fatores contingências internos à organização (JUNQUEIRA, FREZATTI, 2010).

## 2.2 Ciclo de vida Organizacional

Os modelos do ciclo de vida das organizações retratam as características das empresas baseadas nas mudanças que decorrem com o passar do tempo, levando em conta fatores que causam fenômenos dentro da organização. Correia et al. (2016, p.16) enfatizam que:

Os modelos de ciclo de vida organizacional têm sido aplicados nos estudos das organizações, desde os anos sessenta, com o objetivo de explicar as modificações das características das organizações ao longo do tempo, enfatizando diferentes fatores. Neste caso, as características organizacionais variam entre as fases do ciclo de vida para dar resposta à contínua turbulência das mudanças ambientais.

Beuren, Rengel e Hein (2012, p. 201) comparam o ciclo de vida das empresas como de um ser vivo:

As empresas, assim como os seres humanos, passam por processos de desenvolvimento. Essa área de conhecimento é denominada de ciclo de vida organizacional. Investigar o ciclo de vida organizacional implica estudar fenômenos que influenciam o desenvolvimento das organizações, as características de estratégias, processos e estruturas em cada uma de suas etapas.

Dito isso, assim como os seres vivos, as empresas também nascem, crescem e “morrem” (AZIDES, 1990). Porém diferentemente de um ser humano, não é possível limitar a morte de uma empresa com o tempo, podendo assim uma organização atuar no mercado por um pequeno período ou até mesmo durar por longos anos.

Vários modelos foram desenvolvidos para entender o processo de desenvolvimento das organizações, entretanto nem todos foram validados por meio de pesquisa empírica (CORREIA et al. 2016). Assunção et al. (2012) deu enfoque na teoria de Greiner (1998):

O modelo de ciclo de vida organizacional desenvolvido por Greiner propõe que as organizações se desenvolvem em ciclos de evolução, intercalados por uma série previsível de crises (revoluções), de modo que cada etapa é caracterizada por um período de crescimento, cujo término é marcado por um período de turbulência e mudança organizacional substancial (ASSUNÇÃO et al., 2012, p. 04).

Ou seja, na teoria de Greiner (1998), as evoluções dos estágios empresariais acontecem decorrentes de revoluções, que representam um crescimento para a organização.

Sendo assim, Carvalho et al. (2010) desenvolveu um estudo que demonstrou os principais modelos de teorias do ciclo de vida das empresas, em que, destacou-se os autores Miller e Friesen (1984) como os mais citados nos 6 periódicos internacionais que foram analisados e que abordavam a relação de CVO e contabilidade gerencial.

Segundo Moreira, Frezatti (2019) o modelo de Miller e Friesen (1984) está fundamentado em diversos testes empíricos, dentre eles o que se relaciona com a contabilidade gerencial, o que tornou o modelo como base para novos estudos empíricos e foi dividido em cinco estágios: Nascimento, Crescimento, Maturidade, Renovação e Declínio, conforme quadro 2:

Quadro 2 – 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, apud Melo, Lima e Lima 2019, p. 77)

O exposto quadro acima evidência o modelo de ciclo de vida organizacional estabelecido por Miller e Friesen (1984). Encontrou-se estágios e critérios para que se estabeleçam cada ciclo, que vai desde o nascimento da organização ao seu declínio, que chega ser o suposto encerramento, é o momento em que nada dentro da empresa flui, ou seja, não tem crescimento, avanços e mudanças.

Carvalho et al. (2010) ainda ressalta sobre a teoria de Miller e Friesen (1984):

O estudo realizado por Miller e Friesen (1984) tem por objetivo estabelecer uma tipologia que possa ser utilizada para prever diferenças entre características ambientais e organizacionais, em distintos estágios de desenvolvimento da organização, características essas que englobavam: situação, estrutura, estilo de tomada de decisão e estratégia da organização. (CARVALHO et al., 2010, p. 104).

Dito isso, observa-se que a teoria de Miller e Friesen (1984), Lester, Parnell e Carraher (2003), abordam o CVO em fases, que a empresa passará pelo processo de nascimento e crescimento, enfatizando também a relevância da fase do declínio, pouco abordada entre os demais modelos (SANTOS et al. 2016).

Lester, Parnell e Carraher (2003), apresentaram um modelo baseado na teoria de Miller e Friesen (1984), de cinco estágios, que foram testados empiricamente que são: Existência, Sobrevivência, Sucesso, Renovação e Declínio, conforme quadro 3:

Quadro 3: Definições dos estágios de ciclo de vida organizacional

<b>Estágios</b>	<b>Definição</b>
Existência	É conhecido como empreendedor ou fase de nascimento e marca o início das atividades da empresa, do desenvolvimento organizacional e o foco está voltado para a viabilidade do negócio. A propriedade da empresa e a tomada de decisão estão nas mãos de uma ou de algumas pessoas.
Sobrevivência	As organizações buscam condições para sobreviver e crescer. Elas desenvolvem alguma formalização da estrutura e estabelecem as suas próprias competências distintas. Com o crescimento e desenvolvimento, a organização atinge o estágio sucesso.
Sucesso	É comumente chamado de maturidade, representando um modelo de organização onde predomina a formalização e o controle por meios burocráticos.
Renovação	A organização demonstra o desejo de regressar a um contexto organizacional mais equilibrado, onde a colaboração e o trabalho em equipe promovem a inovação e a criatividade. Esta criatividade é, por vezes, facilitada por meio da utilização de uma estrutura organizacional matricial, e a tomada de decisão é mais descentralizada.
Declínio	Pode provocar a morte da organização pelo fato de que este estágio organizacional apresenta características de decadência política e de poder. Os membros da organização tornam-se mais preocupados com os objetivos pessoais do que com os objetivos organizacionais.

Fonte: Lester, Parnell e Carraher (2003, apud Correia et al. 2016, p. 20)

O quadro acima demonstra algumas das características dos respectivos estágios, este com definições de Lester, Parnell e Carraher (2003), com fases distintas que podem ser observadas e classificadas entre as organizações, desde a existência ao declínio que seria o fracasso organizacional.

Segundo Santos et al. (2016, p. 04) “A noção teórica de Lester, Parnell e Carraher (2003) é determinista, ou seja, parte de uma perspectiva evolutiva em que as organizações passam inexoravelmente de uma fase para outra ao longo do tempo.”. Ou seja, no decorrer da vida organizacional, as empresas podem demonstrar estratégias gerenciais que podem assim, percorrer pelos estágios alcançando uma maior sobrevivência ao mercado.

Correia et al, (2016) discorre sobre a metodologia do estudo de Lester, Parnell e Carraher (2003):

Os autores desenvolveram uma escala para classificar as organizações, e com base no modelo proposto, foi desenvolvido um instrumento empírico para classificar e identificar os estágios do ciclo de vida organizacional, a partir de uma escala de vinte itens que buscou captar a percepção dos

gestores sobre a posição das suas empresas no contexto do ciclo de vida. (CORREIA, 2016, p. 20).

Santos et al. (2016) informa as variáveis utilizadas na escala desenvolvida por Lester, Parnell e Carraher (2003):

O estudo de Lester, Parnell e Carraher (2003) considerou quatro elementos organizacionais no contexto da investigação: tamanho da empresa (em relação aos concorrentes), estrutura organizacional (mecanismos de governança), processamento de informações (complexidade e utilidade do sistema de informação) e tomada de decisão (a forma como as decisões são tomadas). (SANTOS et al., 2016, p 04).

Beuren, Rengel e Hein (2012) concluíram da pesquisa de Lester, Parnell e Carraher (2003), no que diz ao estudo organizacional que, o ciclo de vida identificado, influencia a escolha da estratégia e que as empresas bem sucedidas estavam em um determinado estágio por causa da estratégia usada.

A contabilidade Gerencial é considerada uma ferramenta de desempenho nas organizações, que exerce um papel significativo na influencia do ciclo de vida das empresas. (CARVALHO et al., 2010). Dito isso, vale destacar que a presente pesquisa levará em conta a teoria de Lester, Parnell e Carraher (2003) e a de Miller e Friesen (1984), por fazer parte do objeto da pesquisa.

Sob o enfoque do presente estudo, buscou-se correlacionar o entendimento da teoria contingencial, as ferramentas da contabilidade gerencial e o ciclo de vida das organizações. Obtendo continuidade em estudos anteriores, que irá ser evidenciado aspectos de determinantes no âmbito gerencial.

### **2.3 Estudos Anteriores**

Vários estudos relacionando as ferramentas da contabilidade gerencial com o ciclo de vida das empresas foram desenvolvidos ao longo dos tempos, diversificando assim, o objeto das pesquisas, no que relaciona a qual teoria de ciclo de vida organizacional abordar, o foco dos artefatos utilizados e o cunho contingencial.

Um estudo realizado por Assunção et al. (2012), com a temática de, artefatos da contabilidade gerencial e ciclo de vida organizacional no modelo de



Greiner (1998), teve o seguinte objetivo geral: “Analisar a relação dos artefatos da contabilidade gerencial evidenciados pelas maiores empresas de capital aberto no Brasil e as fases dos seus ciclo de vida”. Os autores chegaram numa conclusão, com base no que foi coletado de que, dentre os artefatos da contabilidade gerencial tradicionais, mais evidenciado pelas empresas, destacam-se o valor presente e o orçamento, já os artefatos modernos destacou-se o planejamento estratégico. Verificou-se também que há relação entre a idade da empresa e a evidenciação dos artefatos.

Dito isso, Santos et al. (2016), fundamentou a pesquisa na mesma sistemática dos autores citados anteriormente, porém o foco foi centrado na teoria do ciclo de vida organizacional de Lester, Parnell e Carraher (2003) aplicado em indústrias. Chegaram na conclusão que há uma maior associação do uso de instrumentos da contabilidade gerencial no estágio de rejuvenescimento e que o uso dos artefatos acontecem conforme a evolução nos estágios do ciclo de vida organizacional. Cabe destacar também que os métodos de custeio não apresentam nenhuma relação com os estágios de ciclo de vida.

De forma geral, a pesquisa de Santos et al. (2016) concluiu que:

[...] os instrumentos de Contabilidade Gerencial são utilizados de modo distinto em cada um dos estágios do ciclo de vida organizacional. À medida que as empresas se desenvolvem e avançam nos estágios do ciclo de vida, maior é o uso destes instrumentos para auxiliar na gestão. Destaca-se que a classificação nos estágios não está relacionada com o tempo de constituição das empresas (SANTOS et al. 2016, p.14).

O trabalho desenvolvido por Oliveira et al. (2013), estudam a investigação das práticas de evidenciação dos artefatos da contabilidade gerencial das empresas do setor de atuação de utilidade pública listadas na BM&FBovespa pela ótica do isomorfismo. Os autores destacaram que os artefatos mais evidenciados nos relatórios e notas explicativas foram o valor presente e o orçamento. Foi concluído também na pesquisa que o isomorfismo predominante é o normativo e o mimético.

Dessa maneira, a infinidade de pesquisas denota a relevância do assunto abordado, principalmente na diversidade de setores e departamentos que podem ser aplicado o uso das ferramentas da contabilidade gerencial.

### **3. METODOLOGIA**

A presente pesquisa possui caráter descritivo, pois segundo Rodrigues (2007) a pesquisa descritiva é caracterizada pelo uso de técnicas padronizadas de coleta de dados, além de registro de fatos e a análise sem interferência do pesquisador. Dito isso a pesquisa tem o objetivo geral de analisar a relação entre os artefatos da contabilidade gerencial com as fases do ciclo organizacional de Miller e Friesen (1984) em empresas do setor de alimentos da B3.

Quanto aos procedimentos de pesquisa, caracteriza-se a pesquisa bibliográfica e pesquisa documental, já que foi utilizado os relatórios anuais, relatório de administração, notas explicativas no site da B3 e o relatório de sustentabilidade no site das companhias para averiguar as divulgações.

A pesquisa trata-se de natureza qualitativa, que de acordo com Martins (2004), a pesquisa qualitativa é caracterizada pela flexibilidade nas técnicas de coleta de dados, incorporando aquelas mais adequadas ao estudo realizado.

Os dados foram distribuídos em quadros, nos quais foram analisados e correlacionados: a idade e o tamanho das empresas, classificação do ciclo de vida organizacional, crescimento das vendas, os artefatos evidenciados pelas empresas e seus estágios.

Com isso, foi feito um levantamento de informações financeiras através do relatório anual, relatório de administração, notas explicativas disponibilizadas no site da B3 e, o relatório de sustentabilidade no site das companhias, nos anos de 2018 e 2019. A análise foi realizada em oito empresas do setor alimentício da bolsa de valores (B3), caracterizando assim a pesquisa como documental.

Por fim, fez-se correlação de Pearson para testar a relação da quantidade de artefatos divulgados é influenciada pelo ciclo operacional, pelo crescimento da empresa e pelo crescimento de vendas.

### **4. ANÁLISE DE DADOS E RESULTADOS**

Inicialmente a coleta de dados foi realizada para definir a idade de fato das organizações até o presente ano, tal informação é disponibilizada no site da B3 no formulário cadastral. O ano de constituição das empresas reforça a literatura das teorias do ciclo de vida organizacional que diz respeito à estrutura funcional das empresas, que é possível analisar na tabela 1:

Tabela 1 – Idade das empresas listadas

Segmento	Descrição	Data de constituição	Idade até 2020
Alimentos diversos	CAMIL ALIMENTOS S.A.	09/11/1990	30 anos
Alimentos diversos	CONSERVAS ODERICH S.A.	12/08/1908	112 anos
Alimentos diversos	J. MACEDO S.A.	11/09/1986	34 anos
Alimentos diversos	JOSAPAR JOAQUIM OLIVEIRA S.A. – PARTICIP	13/11/1973	47 anos
Alimentos diversos	M.DIAS BRANCO S.A. IND COM DE ALIMENTOS	21/05/1951	69 anos
Alimentos	ATACADÃO S.A.	13/08/1980	40 anos
Alimentos	CIA BRASILEIRA DE DISTRIBUICAO	10/11/1981	39 anos

Fonte: Dados da pesquisa (2020)

De acordo com o modelo de Greiner (1998), são consideradas empresas jovens de acordo com as empresas da pesquisa, a CAMIL ALIMENTOS e J. MACEDO. São consideradas empresas Jovens / medianas as empresas ATACADÃO e a CIA BRASILEIRA DE DISTRIBUIÇÃO. Foi considerada empresa de idade apenas mediana, a JOSAPAR JOAQUIM OLIVEIRA e empresas de um maior tempo de constituição a M DIAS BRANCO e a CONSERVAS ODERICH, para esta pesquisa.

Para analisar o tamanho da empresa, foi coletado na tabela 2, o ativo total das companhias, para que assim, possa ser identificado algum crescimento dos ativos das organizações e relacionar com os demais fatores da referida pesquisa.

Tabela 2 – Tamanho das empresas

Descrição	Segmento	Ativo Total (R\$ mil) 2018	Ativo Total (R\$ mil) 2019	Diferença ao ano anterior (R\$ mil) (%)	
CIA BRASILEIRA DE DISTRIBUICAO	Alimentos	61.988.000	57.991.000	-3.997	-6,45
ATACADÃO S.A	Alimentos	36.677.000	44.912.000	8.235	22,45
M.DIAS BRANCO S.A. IND COM DE ALIMENTOS	Alimentos diversos	7.807.466	8.101.031	293.565	3,76

CAMIL ALIMENTOS S.A JOSAPAR JOAQUIM OLIVEIRA S.A. – PARTICIP	Alimentos diversos	4.436.660	5.174.943	738.283	16,64
J. MACEDO S.A	Alimentos diversos	1.815.501	1.802.268	-13.233	-0,73
CONSERVAS ODERICH S.A	Alimentos diversos	1.698.517	1.711.262	12.745	0,75
		415.410	421.967	6.557	1,58

Fonte: Dados da pesquisa (2020)

Segundo a coleta da tabela 2, é possível verificar que as empresas que tiveram um crescimento significativo nos seus ativos, não são as empresas que tem mais tempo no mercado, sendo assim, com essas informações coletadas é possível informar que, empresas com um maior tempo de sobrevivência não apresentaram maior crescimento, no que diz ao aumento de seus ativos. Tal análise reforça as características do ciclo de vida organizacional desenvolvida por Miller e Friesen (1984), que são: situação, estrutura, estilo de tomada de decisão e estratégia da organização.

Com as informações disponibilizadas na plataforma da B3, a visão do ambiente externo e a teoria do ciclo de vida organizacional de Miller e Friesen (1984), foi possível fazer a classificação com as empresas, cada uma em seu respectivo estágio. Tal análise pode ser vista no quadro 4:

Quadro 4 – Classificação do ciclo de vida organizacional

Critérios	Estágios (empresas)		
	Crescimento	Maturidade	Rejuvenescimento
Crescimento de vendas superior a 15%	Nenhuma	-	-
Crescimento de vendas inferior a 15%	-	X	-
Ambiente heterogêneo e competitivo	X	X	-
Diversificação das linhas de produtos	-	-	X
Controle por meios burocráticos	-	X	-

Fonte: Dados da pesquisa (2020)

Para determinar o estágio do CVO das empresas, foram observados alguns critérios definidos por Miller e Friesen (1984). Inicialmente foi analisado o

crescimento das vendas, que se for superior a 15% a empresa é considerada no estágio de crescimento e se for inferior a 15% é considerada no estágio de maturidade. Os dados do crescimento das vendas foram extraídos do site da b3 nos relatórios contábeis, conforme tabela 3:

Tabela 3 - Crescimento das vendas

Descrição	Vendas (R\$ mil)		Crescimento das vendas (%)
	2018	2019	
CAMIL ALIMENTOS S.A	3.416.838	3.904.191	12,48
CONSERVAS ODERICH S.A	365.389	417.786	12,54
J. MACEDO S.A	1.732.496	1.797.647	3,62
JOSAPAR JOAQUIN OLIVEIRA S.A. - PARTICIP	1.106.752	1.218.630	9,18
M DIAS BRANCO S.A IND COM DE ALIMENTOS	6.025.054	6.103.608	1,29
ATACADÃO S.A	54.267.000	60.064.000	9,65
CIA BRASILEIRA DE DISTRIBUIÇÃO	49.388.000	56.635.000	12,80

Fonte: Dados da pesquisa (2020)

Nenhuma das empresas foi enquadrada no estágio de crescimento, pelo motivo do crescimento das vendas não superarem os 15% definidos, no entanto todas as sete empresas obtiveram aumento de vendas, porém inferior a 15%.

O ambiente heterogêneo e competitivo são características dos estágios de crescimento e maturidade, foi possível identificar que todas as empresas estão inseridas nessa realidade por meio do ambiente externo observado pelos autores.

Foi observado que todas as empresas diversificam seus produtos, ou seja, a linha de produção não é direcionada para apenas um produto, mas para vários, afirmando assim esse critério, de que todas as empresas enquadram-se nesse quesito e que é característica da fase de rejuvenescimento.

Por fim foi observado que o controle por meios burocráticos está presente em todas as empresas, pelo contexto inserido e por serem controlados e fiscalizados de acordo com a lei que direciona o ramo empresarial.

Desse modo, segundo a tabela 3, o estágio que teve maior presença nos critérios foi o de maturidade, que é caracterizado pela formalização e pelos meios burocráticos.

A pesquisa focará nas estratégias da organização, que foram definidos como os artefatos da contabilidade gerencial. Para isso, foi analisada a divulgação dos artefatos pelas empresas de alimentos da B3, nos relatórios anuais, relatório da administração, notas explicativas e relatórios de sustentabilidade, divulgado nos sites das companhias nos anos de 2018 e 2019. Segue a tabela 4, com as coletas das divulgações dos artefatos analisados.

Tabela 4 – Artefatos evidenciados pelas empresas

Artefatos tradicionais	Evidenciação
	2018 e 2019
Custeio por absorção	2
Custeio variável	0
Custeio padrão	0
Retorno sobre o investimento	2
Preço de transferência	0
Moeda constante	0
Valor presente	14
Orçamento	12
Descentralização	0
<b>Total</b>	<b>30</b>

Artefatos Modernos	Evidenciação
	2018 e 2019
Custeio baseado em atividades	0
Custeio meta	0
Benchmarking	2
Kaizen	0
Just in time	0
Gestão econômica	2
Teoria das restrições	0
Planejamento estratégico	8
Gestão baseada em atividades	2
Simulação	2
Balanced Scorecard	0
Gestão baseada em valor	0
<b>Total</b>	<b>16</b>

Fonte: Dados da pesquisa (2020)

De acordo com a tabela 4, os artefatos que tiveram uma maior evidenciação nos relatórios, foi o Valor Presente, logo em seguida o Orçamento e Planejamento Estratégico, esses artefatos serão considerados na pesquisa como os principais artefatos divulgados, por serem os mais encontrados nos relatórios das empresas. O valor presente foi identificado em todas as empresas tanto no ano de 2018 e 2019. Os artefatos tradicionais foram os mais divulgados pelas empresas.

Com todos esses dados coletados, será possível relacionar as informações entre os anos de 2018 e 2019, para que assim seja possível alcançar o objetivo geral e responder a questão da pesquisa. Assim relaciona a tabela 5:

Tabela 5 – Relação com as informações coletadas

Descrição	Idade das empresas	Estágio organizacional (CVO)	Taxa de crescimento do ativo total entre 2018 e 2019 (%)	Quantidade de artefatos divulgados entre 2018 e 2019	Principais artefatos utilizados
CAMIL ALIMENTOS S.A	30 anos	Maturidade	16,64	6	Valor Presente e Orçamento
CONSERVAS ODERICH S.A	112 anos	Maturidade	1,58	2	Valor Presente
J. MACEDO S.A	34 anos	Maturidade	0,75	8	Valor Presente, Orçamento e Planejamento Estratégico
JOSAPAR JOAQUIN OLIVEIRA S.A. - PARTICIP M DIAS	47 anos	Maturidade	-0,73	6	Valor Presente, Orçamento e Planejamento Estratégico
BRANCO S.A IND COM DE ALIMENTOS	69 anos	Maturidade	3,76	6	Valor Presente, Orçamento e Planejamento Estratégico
ATACADÃO S.A	40 anos	Maturidade	22,45	8	Valor Presente e Orçamento
CIA BRASILEIRA DE DISTRIBUIÇÃO	39 anos	Maturidade	-6,45	10	Valor Presente, Orçamento e Planejamento Estratégico
TOTAL				46	

Fonte: Dados da pesquisa (2020)

Ao analisar a tabela acima com as informações e comparações realizadas, é possível responder à questão de estudo.

Inicialmente será analisada a idade da empresa com os artefatos, que conforme a tabela 5, a empresa que tem o maior período de constituição divulga apenas um artefato, que é o Valor Presente, apenas. A segunda empresa de maior idade divulgou os três principais artefatos da pesquisa, que foram o Valor Presente,

Orçamento e Planejamento estratégico, além de outros, com isso observou-se um crescimento maior do que a empresa mais velha, que divulgou apenas um artefato.

A maioria das empresas jovens da pesquisa apresentou crescimento, relacionado ao capital investido, com exceção de uma empresa que divulgou mais artefatos da contabilidade gerencial, mas apresentou redução no crescimento referente a capital investido.

No que diz o, crescimento do ativo total das empresas, as duas companhia que atingiram um maior resultado, divulgaram os artefatos, com a falta do planejamento estratégico e estão entre as mais jovens da pesquisa, mesmo assim, as duas foram as que tiveram resultados melhores comparado com as demais.

As duas empresas que apresentaram um resultado negativo no ativo total de um ano a outro, não são consideradas tão jovens e nem tão velhas na pesquisa, pois elas ocupam a idade jovem/mediana, comparada com as demais empresas. Dito isso, tais empresas divulgaram os principais artefatos, como o Valor Presente, Orçamento e Planejamento estratégico, entretanto apresentaram redução de crescimento.

No fator das quantidades de artefatos divulgados, a empresa que teve o menor crescimento, foi a que mais divulgou as ferramentas gerenciais, porém a idade da empresa é jovem/mediana relacionada as empresas da pesquisa.

A empresa que divulgou menos artefato foi a empresa que, foi considerada a mais velha, dentre as demais, com apenas o Valor Presente divulgado em 2018 e 2019.

Para confirmar os fatores determinantes de divulgação de artefatos da contabilidade gerencial tem-se a tabela 6 que apresenta a correlação de Pearson entre as variáveis quantidades de artefatos divulgados, idade das empresas e taxa de crescimento das empresas.

Tabela 6: Correlação entre a evidenciação dos artefatos e os seus determinantes

	Qtde de artefatos evidenciados
Idade	-0,818*
Taxa de crescimento	-0,054
Crescimento de vendas	-0,110

\*significância de 95%



Fonte: Elaborada pelos autores (2020).

De acordo com a tabela 6, observa-se que a quantidade de artefatos tem correlação estatisticamente significativa com a idade, indicando que quanto mais velha é a empresa menor é a quantidade de artefatos divulgados, porém com relação a taxa de crescimento não foi possível observar correlação estatisticamente significativa, indicando que o crescimento das empresas não influenciam na evidenciação dos artefatos da contabilidade pelas empresas. E o crescimento de vendas também não influencia na divulgação de artefatos da contabilidade gerencial.

## **5. CONSIDERAÇÕES FINAIS**

A presente pesquisa teve por objetivo analisar a relação dos artefatos da contabilidade gerencial com as fases do ciclo de vida organizacional de Miller e Friesen (1984), em empresas listadas na bolsa de valores, B3 do setor de alimentos.

Para associar as empresas com o ciclo de vida organizacional, foram examinados alguns critérios definidos pela teoria de Miller e Friesen (1984) como o crescimento das vendas e alguns fatores externos, depois de concluída a análise dos dados, nesta pesquisa as empresas demonstraram a presença do estágio na maturidade, porém para uma classificação assertiva dos estágios é preciso um olhar criterioso nas influências externas e no processo organizacional interno das companhias.

Com a análise da divulgação dos artefatos, nos relatórios anuais, da administração de sustentabilidade e notas explicativas, foram identificados os artefatos utilizados pelas companhias. Todas as empresas divulgaram o Valor presente, que foi o mais evidenciado nas notas explicativas nos dois anos analisados, o Orçamento apenas uma não divulgou nos relatórios e o Planejamento estratégico três não divulgaram. Dito isso foi observado de maneira geral que os artefatos tradicionais foram os mais divulgados.

Dito isso, conclui-se que quanto mais madura a empresa do setor alimentos menor é a evidenciação dos artefatos da contabilidade gerencial e que o crescimento da empresa e o crescimento nas vendas não têm relevância na

divulgação dos artefatos da contabilidade gerencial. Conclui-se também de forma qualitativa que as empresas de maior idade divulgam predominantemente os artefatos tradicionais. Já as mais jovens detiveram quantidades semelhantes de artefatos tradicionais e modernos divulgados.

As empresas mais jovens são as que mais divulgam os artefatos, com isso houve uma relação com a idade das empresas observada de forma qualitativa e confirmada através de análise de correlação.

Destaca-se como limitações dessa pesquisa a necessidade de maiores informações que possam fundamentar ainda mais essa pesquisa, e assim contribuir para novas pesquisas na área de estudo.

## 6. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ADIZES, Ichak. **Os ciclos de vida das organizações**: como e por que as empresas crescem e morrem e o que fazer a respeito. 2. ed. São Paulo: Pioneira, 1990.

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DA INDÚSTRIA DE ALIMENTOS [ABIA]. 2018. **Relatório Anual 2018**. Disponível em: < <https://www.abia.org.br/vsn/temp/z2019422RelatorioAnual2018.pdf> >. Acesso em: 09 de Março. 2020.

ASSUNÇÃO, R. R. et al. Os artefatos da contabilidade gerencial e o ciclo de vida organizacional. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, n. XIX, 2012, Beto Gonçalves. **Anais...**, Curitiba: **Congresso brasileiro de custos**, 2012.

BEUREN, I. M.; RENGEL, S.; HEIN, N. Ciclo de vida organizacional pautado no modelo de Lester, Parnell e Carraher (2003) e na lógica fuzzy: classificação de empresas de um segmento industrial de Santa Catarina. **Revista de administração de São Paulo**, v. 47, n. 2, p. 197-216, abr./maio/jun. 2012.

BORINELLI, M. L. et al. Relevance lost: uma releitura. In: CONGRESSO INTERNACIONAL DE CUSTOS, n. IX, 2005, Florianópolis. **Congresso brasileiro de custos**, Curitiba, 2005.

CARVALHO, K. L. D. et al. A contribuição das teorias do ciclo de vida organizacional para a pesquisa em contabilidade gerencial. **Revista de administração**, v. 11, n. 4, p. 98-130, jul./ago., 2010.

CHIAVENATO, I. **Introdução a Teoria geral da Administração**. 7. ed. Rio de Janeiro: Elsevier editora, 2003.

- CORREIA, R. B. et al. Um estudo empírico sobre ciclo de vida e estágios organizacionais. **Revista de administração e contabilidade**, v. 8, n. 2, p. 14-30, maio/agosto, 2016.
- ESPEJO, M. M. D. S. B. et al. Uma análise crítico-reflexivo da compreensão da adoção dos artefatos da contabilidade gerencial sob uma lente alternativa – a contribuição de abordagens organizacionais. **Revista de contabilidade e Organizações – FEARP/USP**, v. 3, n. 5, p. 25-43, jan./abr. 2009.
- IUDÍCIBUS, S. L.; **Contabilidade Gerencial**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2008.
- JUNQUEIRA, E. R.; FREZATTI, F.; **Perfil do sistema de controle gerencial sob a perspectiva da teoria da contingência**, 2010. 147. Tese (Doutorado). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Faculdade de São Paulo, São Paulo, 2010.
- MARION, J. C.; RIBEIRO, O. M.; **Introdução à contabilidade gerencial**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.
- MARQUES, K. C. M.; SOUZA, R. P. Pontos críticos da abordagem da contingência nos estudos da contabilidade gerencial. In. CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, n. XVII, 2010, Belo Horizonte. **Anais...**, Curitiba: **Congresso brasileiro de custos**, 2010.
- MARTINS, H. H. T. S. Metodologia qualitativa de pesquisa. **Educação e pesquisa**, v. 30, n. 2, p. 289-300, maio/ago. 2004.
- MELLO, L. C. O.; LIMA, A. V. S.; LIMA, A. A. P. Associação entre o ciclo de vida das organizações e os artefatos da contabilidade gerencial nas empresas do setor químico e petroquímico. **ConTexto**, v. 19, n. 42, p. 75-88, maio/ago. 2019.
- MORAIS, O. O., COELHO, A. C. D., HOLANDA, A. P. Artefatos da contabilidade gerencial e maximização do valor em firmas brasileiras. **Revista de Contabilidade e Controladoria**, v. 6, n. 2, p. 128-146, maio/ago. 2014.
- MOREIRA, L. V. M.; FREZATTI, F. O papel do sistema de controle gerencial na transição entre estágios do ciclo de vida organizacional em uma empresa familiar. **Revista do universo contábil**, v. 15, n. 1, p. 65-84, jan./mar., 2019.
- OLIVEIRA, T. E.; et al. Evidenciação dos artefatos da contabilidade gerencial das empresas do setor de atuação de utilidade pública da BM&FBovespa. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, n. XX, 2003, Uberlândia. **Congresso brasileiro de custos**. 2003.
- PADOVEZE, C. L.; **Contabilidade Gerencial**. Curitiba: IESDE S.A, 2012.
- PADOVEZE, C. L.; **Contabilidade Gerencial: Um enfoque em sistemas de informações contábil**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

RODRIGUES, W. C. Metodologia científica. **Arquivo metodológico**. 2007. Disponível em: < [s3.amazonaws.com/academia.edu.documents/33851445/metodologia\\_cientifica.pdf?](https://s3.amazonaws.com/academia.edu.documents/33851445/metodologia_cientifica.pdf) >. Acesso em: 09/05/2020.

SANTOS, V. D.; et al. Relação entre ciclo de vida organizacional e uso de instrumentos de contabilidade gerencial. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, n. XXIII. Porto de Galinhas. **Congresso brasileiro de custos**. 2016.

SOUTES, D. O. Artefatos da Contabilidade Gerencial e a Discriminação de seu uso Através de Indicadores Contábeis. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, n. XV, 2008, Curitiba. **Congresso brasileiro de custos**. 2008.

SOUTES, D. O.; GUERREIRO, R.; **Uma investigação do uso de artefatos da contabilidade gerencial por empresas brasileiras**, 2006. 108. Dissertação (Mestrado). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Faculdade de São Paulo, São Paulo, 2006.