

Relação entre o ciclo de vida organizacional e o processo orçamentário em empresas metal mecânicas do alto e médio Vale do Itajaí

doi: 10.4025/enfoque.v33i2.17887

Leandro Marques

Graduado em Ciências Contábeis pela
Universidade do Estado de Santa Catarina - UDESC
leandromarques@hotmail.com

Paulo Roberto da Cunha

Doutor em Ciências Contábeis e Administração pela FURB
Professor do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da
Universidade Regional de Blumenau (PPGCC/FURB)
Professor da Universidade do Estado de Santa Catarina - UDESC
pauloccsa@furb.br

Dinorá Baldo de Faveri

Mestre em Economia pela
Universidade Federal de Santa Catarina – UFSC
Professora da Universidade do Estado de Santa Catarina - UDESC
dinora.faveri@udesc.br

Fernanda Mayara Walter

Graduanda em Ciências Contábeis pela
Universidade do Estado de Santa Catarina - UDESC
fe.107@hotmail.com

Recebido em: 10.07.2012

Aceito em: 02.09.2013

2ª versão aceita em: 04.11.2013

RESUMO

Esta pesquisa teve como objetivo verificar a relação dos diferentes estágios do ciclo de vida organizacional das empresas do ramo metal mecânico do Alto e Médio Vale do Itajaí, com o perfil do processo orçamentário. A metodologia utilizada caracterizou-se como descritiva, realizada por meio de uma *survey*, com abordagem quantitativa. Foi utilizado um questionário, com 54 questões, divididos em 4 blocos, adaptado de Frezatti et al. (2010). O modelo de ciclo de vida contemplado no instrumento de pesquisa é o de Miller e Friesen (1984). Os questionários foram enviados a 193 empresas do ramo metal mecânico do Alto e Médio Vale do Itajaí. Obtiveram-se 31 respostas que receberam tratamento estatístico por meio da estatística descritiva, análise discriminante e análise de correlação. Os resultados demonstram que a maioria das empresas encontra-se nos estágios de nascimento e rejuvenescimento. Verificou-se também que o processo orçamentário mais utilizado pelas empresas é o controle. Identificou-se que existe relação entre os artefatos do processo orçamentário e o estágio de ciclo de vida que a empresa se encontra, porém esta utilização ocorre de maneira diferente em cada um dos estágios. Assim conclui-se que, conforme a empresa torna-se mais complexa e avança nos estágios do ciclo de vida, maior é a utilização dos artefatos do processo orçamentário, com queda significativa na utilização destes artefatos quando a empresa se encontra no estágio de declínio.

Palavras chave: Ciclo de vida organizacional. Processo orçamentário. Empresas metal mecânicas.

Relationship between organizational life cycle and budgeting process in mechanical metal company of high and middle Valley Itajaí

ABSTRACT

The objective of this study was investigate the relationship of the different stages of organizational life cycle of companies in the field of mechanical metal in Alto and Médio Vale do Itajaí, with the profile of the budgeting process. The methodology used was characterized as descriptive performed by means of a survey, with a quantitative approach. We used a questionnaire with 54 questions divided into four blocks, adapted from Frezatti et al. (2010). The life cycle model in the implement of research is to Miller and Friesen (1984). Questionnaires were sent to 193 companies in the metal mechanic industry of the Alto and Médio Vale do Itajaí. We obtained 31 answers who were treated statistically by means of descriptive statistics, discriminant analysis and correlation analysis. The results show that most

companies are in stages of birth and rejuvenation. It was also found that the budgeting process most commonly used by companies is budgetary control. It was identified that there is a relationship between budgeting process artifacts and the stage of life cycle that the company is, but this use occurs differently in each stage. Thus it is concluded that, as the company becomes more complex and advanced stages of the life cycle, the greater is the use of budgeting process, with significant drop in the use of these artifacts when the company is at the stage of decline.

Keywords: *Organizational life cycle. Budgeting process. Mechanical metal companies.*

1 INTRODUÇÃO

Nos últimos anos tem-se vivenciado diversas mudanças no ambiente empresarial, o mercado têm-se tornado cada vez mais competitivo e dinâmico, os padrões de qualidade dos clientes têm aumentado significativamente e o advento de novas tecnologias exige das organizações uma nova postura, em que torna-se necessário a revisão de estratégias, hábitos e métodos para adequar-se a nova realidade.

Neste cenário o planejamento e o controle são atividades fundamentais para as organizações que buscam adequar-se a essa nova realidade, pois permitem ao gestor acompanhar e monitorar o desempenho da estratégia organizacional adotada.

A contabilidade gerencial, um dos ramos da ciência contábil, auxilia os gestores no processo de planejamento e controle, subsidiando-os com informações que contribuem para que o plano estratégico traçado seja alcançado com sucesso (ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2006).

Dessa forma, pesquisadores e estudiosos têm concebido diversas teorias que buscam entender o processo de implementação das práticas contábeis gerenciais. Entre estas encontram-se a Teoria Neoclássica, a Teoria da Contingência e as Teorias Institucionais. Porém as contribuições oriundas de tais teorias encontram-se pouco articuladas e integradas (NECYK; FREZATTI, 2010).

Outra teoria que pode contribuir para este entendimento é a Teoria do Ciclo de Vida. Esta teoria apóia-se no fato de que durante seu período de existência as empresas passam por diversas fases distintas de desenvolvimento.

Numa analogia ao desenvolvimento de um ser vivo muitos teóricos denominaram essa evolução de ciclo de vida organizacional.

Neste sentido, recentemente, surgiram alguns estudos que buscaram relacionar a contabilidade gerencial e o ciclo de vida organizacional (ANTHONY e RAMESH, 1992; MOORES e YUEN, 2001; DAVILA, 2005; AUZAI e LANGFIELD-SMITH, 2005; GRANLUND e TAIPALEENMÄKI, 2005; KALLUNKI e SILVOLA, 2008; LESTER e PARNELL, 2008; FREZATTI et al., 2010). Estes estudos proporcionam uma nova visão a respeito do desenvolvimento, mudança e manutenção das práticas contábeis gerenciais, uma vez que assumem que a contabilidade gerencial possui diferentes características, conforme as necessidades empresariais se alteram em cada fase do ciclo de vida (NECYK; FREZATTI, 2010).

Partindo do exposto anteriormente formulou-se a seguinte questão problema: Qual a relação dos estágios do ciclo de vida organizacional com o processo orçamentário das empresas do ramo metal mecânico da região do Alto e Médio Vale do Itajaí?

Assim, o objetivo geral desta pesquisa é verificar a relação dos diferentes estágios do ciclo de vida organizacional com o processo orçamentário das empresas do ramo metal mecânico do Alto e Médio Vale do Itajaí.

A pesquisa justifica-se pela relevância do tema e pelo reduzido número de estudos na área. Apesar de o tema se apresentar atual ainda há poucas pesquisas que relacionam ciclo de vida organizacional e contabilidade gerencial. A escolha do ramo metal mecânico, que

compreende as empresas metalúrgicas e mecânicas, se deve pela representatividade do setor. Este setor emprega 91.000 trabalhadores em todo estado de Santa Catarina, além de representar 13,4% da indústria catarinense, 18,8% das exportações catarinenses e 5,6% das exportações nacionais, neste segmento (FIESC, 2010). Destaca-se que no comparativo entre dezembro de 2010 e dezembro de 2009 observou-se um aumento de 4% no ramo de máquinas e equipamentos industriais (mecânica) que foi determinante para a expansão global da indústria catarinense (IBGE, 2010). Além disso, a expansão de 6,5% no indicador de produção acumulado para o ano de 2010 refletiu o crescimento na produção em nove atividades, entre elas máquinas e equipamentos (19,9%) respondendo pelo maior impacto sobre o desempenho global, e metalurgia básica (17,7%) (IBGE, 2010). Percebe-se assim a representatividade do setor metal mecânico para a indústria e a economia catarinense.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Nesta seção apresenta-se a literatura que fundamenta a pesquisa. Inicia-se com o conceito de ciclo de vida organizacional com base em autores e estudos sobre o tema. Em seguida aborda-se sobre a contabilidade gerencial e o planejamento, descrevendo-se o conceito de planejamento estratégico, além da explanação sobre orçamento e controle orçamentário. Neste estudo, o processo que perpassa pelo planejamento, orçamento e controle, é denominado processo orçamentário.

2.1 CICLO DE VIDA ORGANIZACIONAL

As organizações são sistemas abertos que estão em constante mudança, sendo influenciadas pelo ambiente externo e interno. Assim, pode-se pensar nas organizações como seres vivos: são dinâmicas, complexas e em constante evolução. Da mesma forma que os seres vivos, as organizações crescem, mudam de forma e tamanho, envelhecem e podem até morrer (OLIVEIRA; LAVARDA; PATON, 2010).

O conceito de ciclo de vida baseia-se no fato de

que, assim como os seres vivos, as organizações percorrem um ciclo vital padrão e previsível, que vai do nascimento à morte, passando por estágios evolutivos distintos e com características bem definidas (LIMA; LEZANA, 2000).

Marques (1994, p. 20) afirma que “[...] a vida das organizações apresenta um razoável grau de semelhança com o ciclo de vida dos organismos vivos: nascem, têm infância e adolescência, atingem a maioridade, envelhecem e morrem.” Por esse motivo muitos dos teóricos sobre ciclo de vida utilizam a metáfora do organismo para atribuir nome aos estágios do ciclo de vida, como por exemplo, nascimento, crescimento e morte.

Da mesma forma que um ser humano é movido por suas necessidades, e estas mudam de acordo com a sua fase de desenvolvimento, as organizações também são movidas por necessidades que caracterizam cada estágio de desenvolvimento do seu ciclo de vida. Assim que essas necessidades são atendidas, surgem outras, o que podem levar às crises, fazendo com que se busque adaptar a organização à nova realidade, levando-a a uma nova fase de desenvolvimento (MACEDO, 2008).

Marques (1994) ressalta, porém, uma diferença essencial entre o ciclo de vida organizacional e o ciclo de vida de um organismo vivo. Enquanto o ser humano, por exemplo, tem suas fases de vida caracterizadas pelo tempo, as organizações não seguem o mesmo padrão. Deste modo, enquanto no ser humano a adolescência começa por volta dos treze anos, na empresa não há uma idade certa para começar. Assim, nas organizações, tamanho e tempo não são causas de crescimento e envelhecimento.

No entendimento de Oliveira, J. (2010) o ciclo de vida organizacional apresenta inúmeras diferenças do ciclo de vida biológico, por este motivo deve ser interpretado apenas como uma analogia. As organizações não seguem as fases biológicas previsíveis de desenvolvimento, mas é certo que durante o seu tempo de vida, elas compartilham atributos comuns, que se modificam durante os seus estágios de desenvolvimento.

O estudo do ciclo de vida das organizações busca identificar como ocorre esse desenvolvimento ao longo do tempo. Alguns autores defendem que as mudanças ocorrem em padrões previsíveis caracterizados por estágios de desenvolvimento. Assim, são esperadas transições típicas na medida em que empresas simples, jovens e pequenas tornam-se complexas, velhas e grandes (SOUZA;

NECYK; FREZATTI, 2008).

O tema ciclo de vida organizacional tem sido abordado de diversas maneiras por vários autores, o que levou à criação de uma variedade de modelos de ciclo de vida. No Quadro 1 pode-se visualizar alguns dos modelos de ciclo de vida.

Autores	Fases	Comentários
Quinn e Cameron (1983)	- Estágio Empreendedor - Estágio de Coletividade - Estágio de Formalização e Controle - Estágio de Formação de Estrutura	Elaboraram um modelo síntese a partir da revisão de outros nove modelos existentes. Buscaram associar critérios de eficácia organizacional com as fases do ciclo de vida.
Miller e Friesen (1984)	- Nascimento - Crescimento - Maturidade - Renascimento - Declínio	O modelo desenvolvido por Miller e Friesen destaca-se pelos testes empíricos realizados. Uma de suas principais contribuições foi determinar que não existe uma sequência determinada de desenvolvimento e que é possível retroceder nos estágios do ciclo de vida.
Baker e Cullen (1993)		O estudo foi focado nos extremos, empresas jovens e pequenas e empresas grandes e velhas. Os autores investigaram o nível de reorganização administrativa em empresas em diferentes estágios do ciclo de vida.
Moore e Yuen (2001)		Desenvolveram um estudo baseado no modelo de ciclo de vida de Miller e Friesen (1984), a fim de verificar o nível de formalização do Sistema de contabilidade Gerencial, nas diferentes etapas do ciclo de vida organizacional.
Lester, Parnell e Carraher (2003)	- Existência - Sobrevivência - Sucesso - Rejuvenescimento - Declínio	O modelo desenvolvido baseou-se no de Miller e Friesen (1984) e foi elaborado para que pudesse ser usado em qualquer tipo de organização. Buscar relacionar o ciclo de vida organizacional com estratégia competitiva e desempenho.

Quadro 1 - Modelos de ciclo de vida.

Fonte: Elaborado pelos autores.

Para a elaboração deste estudo utilizou-se o modelo de ciclo de vida organizacional proposto por Miller e Friesen (1984) para classificar as empresas quanto ao ciclo de vida. Optou-se pelo modelo de ciclo de vida organizacional de Miller e Friesen (1984), pois este se destaca por sua profundidade conceitual e pelo embasamento empírico do modelo.

Miller e Friesen (1984) elaboraram uma tipologia que pudesse ser utilizada para prever diferenças entre características ambientais e organizacionais (como diferenças na estratégia, na estrutura ou no estilo de tomada de decisão), em distintos estágios do ciclo de vida organizacional. O estudo foi motivado pelo fato de que os estudos existentes até então não possuíam base empírica sólida, pois eram realizados de forma *cross-sectional*. Dessa forma, identificavam características estáticas de diferentes organizações em diferentes estágios do ciclo de vida.

A partir da revisão de literatura de alguns modelos conceituais existentes, Miller e Friesen (1984) elaboraram um modelo de ciclo de vida organizacional composto por cinco estágios: nascimento, crescimento, maturidade, rejuvenescimento e declínio.

A fase denominada de nascimento é aquela em que a empresa tenta se tornar viável. As principais características distintivas das empresas nessa fase são: empresas jovens, dominadas por seus proprietários e com uma estrutura simples e informal (MILLER; FRIESEN, 1984).

No segundo estágio, a fase do crescimento, espera-se que a empresa tenha estabelecido suas habilidades distintivas e obtido sucesso com o produto ou mercado inicial. Na fase de crescimento a ênfase está em alcançar crescimento rápido das vendas e acumular recursos na tentativa de obter vantagens.

Normalmente há o estabelecimento de uma estrutura funcional, com pouca delegação de autoridade a gerentes e formalização de procedimentos (MILLER; FRIESEN, 1984).

A fase de maturidade caracteriza-se pela estabilização do nível de vendas, diminuição do nível de inovação e o estabelecimento de uma estrutura organizacional mais burocrática. Nesta fase as metas tornam-se funcionalmente homogêneas e eficientes (MILLER; FRIESEN, 1984).

Na fase do renascimento ocorre a diversificação e expansão do produto e do mercado. As empresas adotam estrutura divisionalizada a fim de lidar com mercados mais complexos e heterogêneos. Pelo mesmo motivo há ênfase em controles mais sofisticados e sistemas de planejamento (MILLER; FRIESEN, 1984).

A fase final, chamada de declínio, caracteriza-se pela estagnação do mercado, queda da rentabilidade em virtude dos desafios externos e da falta de inovação, levando ao declínio das empresas (MILLER; FRIESEN, 1984).

Ressalta-se que apesar de o modelo de ciclo de vida organizacional de Miller e Friesen (1984) apresentar os nomes das fases evolutivas de acordo com a metáfora dos organismos vivos e, apesar, de o modelo sugerir uma sequência evolutiva a ser seguida, o estudo empírico não confirmou tal sequência, tão pouco um padrão único de desenvolvimento. Ou seja, a sequência de desenvolvimento não é única e irreversível (SOUZA; NECYK; FREZATTI, 2008).

2.2 CONTABILIDADE GERENCIAL E PLANEJAMENTO

A Contabilidade Gerencial é um poderoso instrumento para a administração de uma empresa, pois seus relatórios abrangem os diferentes níveis hierárquicos e funcionam como ferramentas necessárias nas tomadas de decisões, causando forte influência no processo de planejamento estratégico e no orçamento (BARROS, 2008).

Oliveira, D. (2010) entende como planejamento o processo desenvolvido para o alcance de uma situação futura desejada, cujo propósito é o desenvolvimento de processos, técnicas e atitudes administrativas que proporcionem uma situação viável para analisar as implicações futuras de uma decisão presente. Lunkes (2008) afirma que o planejamento evoluiu através dos anos, adaptando-se às novas condições do ambiente.

A primeira fase do planejamento, chamada de planejamento financeiro, era representada pelo orçamento. Inclusive, planejamento e orçamento confundiam-se, com um grau de alinhamento muito próximo. A segunda fase chamada de planejamento de longo prazo caracterizou-se pela projeção de tendências e análise de decisões atuais a longo prazo. Nos anos 1970 surge o termo planejamento estratégico, apesar de o termo estratégia ser muito mais antigo (LUNKES, 2008). A partir de então o planejamento estratégico vem se aperfeiçoando cada vez mais e tem ganhado mais expressividade no ambiente empresarial.

Tão importante quanto o planejamento é o controle. O controle permite ao gestor acompanhar os resultados da organização com o que foi planejado anteriormente. Dessa forma, permite acompanhar os resultados atuais com dados históricos e com os resultados preestabelecidos durante a fase de planejamento (LIMA; JORGE, 2007).

2.2.1 Planejamento estratégico

Oliveira, D. (2010) define planejamento estratégico como o processo administrativo que proporciona sustentação metodológica para o estabelecimento do melhor rumo a ser tomado pela empresa, visando à otimização do grau de interação com fatores externos e atuando de forma inovadora e diferenciada.

Lunkes (2008) afirma que o planejamento estratégico é definido para períodos de cinco ou mais anos. O autor ainda destaca quatro características do planejamento estratégico: abrange informações qualitativas, decide para onde a empresa vai, avalia o ambiente dentro do

qual ela irá operar e desenvolve estratégias para alcançar o objetivo pretendido.

Anthony e Govindarajan (2006) apontam algumas vantagens do planejamento estratégico: constitui-se em uma estrutura para elaboração do orçamento, é um instrumento de aperfeiçoamento de executivos, leva os executivos a pensarem a longo prazo, permite o alinhamento dos executivos e gestores com as estratégias da empresa e dá auxílio na determinação de ações de curto prazo necessárias para o cumprimento dos objetivos de longo prazo.

Várias metodologias para a elaboração do planejamento estratégico foram propostas por diferentes autores, como Fischmann (1987), Oliveira (1991; 1998), Certo & Peter (1993), Bethlem (1998) e Thompson Jr. & Strickland III (2000), mas todas possuem muitos pontos em comum, como análise do ambiente interno e externo, definição de objetivos e metas e formulação da estratégia (TERENCE, 2002).

Frezatti (2008) destaca que os elementos componentes do planejamento estratégico são: a visão, a missão, objetivos de longo prazo, análise do ambiente externo e interno, estabelecimento de estratégias, projetos e planos de longo prazo.

Frezatti et al. (2007) afirmam que a implementação do planejamento estratégico depende de instrumentos táticos, que transformam as decisões de longo prazo em algo concreto. Os autores ainda afirmam que mesmo que o planejamento estratégico esteja voltado para o exterior da entidade, a sua implementação e controle dependem da contabilidade gerencial, que proporciona condições para a utilização do orçamento e do controle orçamentário.

Desse modo, o orçamento constitui-se numa ferramenta para implementar as decisões do plano estratégico, permitindo focar e identificar, em um horizonte menor, as suas ações mais importantes (FREZATTI, 2008).

2.2.2 Orçamento

Lunkes (2008, p.26) afirma que “a necessidade de orçar é tão antiga quanto à humanidade. Os

homens das cavernas precisavam prever a necessidade de comida para os longos invernos; com isto desenvolveram práticas antigas de orçamento”.

Com o passar dos anos as práticas orçamentárias foram evoluindo, principalmente em função da utilização deste como instrumento de políticas governamentais. No Brasil, só passou a ser utilizado pelas empresas de forma efetiva a partir de 1970, quando predominava o orçamento empresarial. Posteriormente foi surgindo diversas metodologias como o orçamento contínuo, orçamento base zero, orçamento por atividades e finalmente orçamento perpétuo (LIMA; JORGE, 2007).

Davila e Wouters (2005, p. 587) afirmam que “o orçamento é provavelmente o artefato gerencial mais utilizado nas organizações”. Anthony e Govindarajan (2006, p. 461) mencionam que “o orçamento é um instrumento importante para o planejamento e o controle das empresas a curto prazo”. Ele constitui-se em um plano financeiro para implementar a estratégia da empresa, durante um determinado período (FREZATTI, 2008).

Ainda, na visão de Hansen, Otley e Van der Stede (2003) o orçamento pode ser entendido como a pedra angular do processo de controle de gestão nas organizações.

Porém, Van der Stede (2000) destaca que apesar de o orçamento ser um sistema de controle muito importante, ele é apenas um subconjunto do sistema de controle global disponível para a organização.

Desse modo, o orçamento constitui-se na ferramenta que irá implantar o programa aprovado pelo planejamento estratégico, traduzindo os planos de longo prazo do negócio em um plano operacional anual (LUNKES, 2008).

2.2.3 Controle orçamentário

Conforme Aguiar, Pace e Frezatti (2009), “controle é o processo de acompanhar as atividades de uma empresa, de modo a garantir

que elas estejam consistentes com os planos e que os objetivos sejam alcançados”.

Frezatti (2008, p. 18) reflete que “planejar sem controlar é uma falácia e desperdício de tempo e energia. Significaria que energia foi despendida pelos gestores decidindo o futuro, sem que se possa saber se os objetivos estão sendo atingidos”. Assim, o controle é fundamental para a empresa saber o quanto cumpriu com o que foi planejado. A partir do controle ela será capaz de analisar se atingiu ou não os objetivos e metas traçados no planejamento estratégico.

Neste contexto o controle orçamentário proporciona o feedback para orientar os gestores sobre seu desempenho e reorientar as suas atividades e prioridades, alimentando o processo de planejamento (FREZATTI et al., 2010).

O controle orçamentário permite aos gestores analisar discrepâncias existentes entre o que foi estabelecido e o que realmente aconteceu, dessa forma ele saberá se as ações estabelecidas foram positivas ou não e poderá adotar medidas para que no mínimo se alcance o resultado planejado (LIMA; JORGE, 2007).

A operacionalização do controle orçamentário ocorre a partir do confronto entre o que foi previsto e o que foi realizado. Desse modo, possíveis variações que sejam relevantes devem ser analisadas e se possível ajustadas. Além disso, o processo de controle orçamentário visa ajustar o direcionamento da organização em busca de seus objetivos estratégicos (FREZATTI et al., 2010).

De modo geral, o controle orçamentário permite ao administrador dispor de duas ferramentas para orientá-lo nas análises de acompanhamento do planejamento orçamentário. Uma delas é a comparação dos dados realizados com os dados históricos, ou seja, comparar com resultados obtidos anteriormente no mesmo período. E a outra, proveniente do controle orçamentário, é a de comparar os dados realizados com aqueles anteriormente planejados (LIMA; JORGE, 2007).

Dessa forma, o planejamento estratégico, o orçamento e o controle orçamentário,

constituem-se em ferramentas importantes para o processo de planejamento na empresa, pois permitem que a organização determine metas e objetivos, estabeleça a quantia de recursos necessários para atingir tais metas e possa acompanhar de forma sistemática o planejado com o realizado. Essas ferramentas contribuem, portanto, para o desempenho organizacional, uma vez que proporcionam aos gestores subsídios à tomada de decisão.

3 MÉTODO E TÉCNICAS DA PESQUISA

Para esta pesquisa utilizou-se uma abordagem descritiva de cunho quantitativo. Quanto aos procedimentos de coleta de dados, realizou-se levantamento ou *survey*, mediante a aplicação de um questionário.

A população deste estudo compreende 193 empresas do ramo metal mecânico do Alto e Médio Vale do Itajaí. Dessa forma, o instrumento de coleta de dados foi enviado às 193 empresas, sendo que obteve-se 31 respostas válidas para análise, o que representa 16% da população, constituindo-se assim em uma amostra por acessibilidade. O instrumento de pesquisa utilizado neste estudo compreendeu um estruturado em quatro blocos com 54 perguntas abertas e fechadas. O primeiro bloco compreendeu 6 perguntas para identificação das empresas. O segundo bloco foi utilizado para identificar o perfil dos respondentes, com 4 perguntas. O terceiro bloco destinou-se a identificação do modelo de ciclo de vida organizacional, com 20 perguntas e, por fim, o quarto bloco, com 24 perguntas, foi utilizado para identificação dos itens relacionados ao processo orçamentário.

Para classificar as empresas quanto ao ciclo de vida optou-se pelo modelo de ciclo de vida organizacional de Miller e Friesen (1984), pois este destaca-se por sua profundidade conceitual e pelo embasamento empírico do modelo. Para a coleta de dados adaptou-se o questionário utilizado por Frezatti et al. (2010), composto por 20 perguntas, utilizando uma escala ordinal decrescente de 1 a 5, onde 1 - concordo totalmente; 2 - concordo; 3 - indiferente; 4 -

discordo; e 5 - discordo totalmente. No Quadro 2 encontram-se as perguntas utilizadas no questionário para identificação do estágio de ciclo de vida das empresas.

Para identificar os artefatos do processo orçamentário utilizados pelas empresas respondentes, adaptou-se o *constructo* utilizado por Frezatti et al. (2010), como observa-se no Quadro 3.

Os dados foram coletados por meio do questionário eletrônico elaborado no *GoogleDocs*, no qual a tabulação dos dados foi realizada automaticamente. Anteriormente ao envio do questionário foi efetuado contato com as 193 empresas a fim de identificar o responsável e seu respectivo endereço eletrônico, a quem foi enviado o instrumento de coleta de dados.

Numeração	Indicadores para mensuração do estágio do ciclo de vida	Ciclo de Vida Organizacional
1	Como organização, somos menores do que a maioria dos nossos concorrentes	Nascimento
2	Como empresa, somos maiores do que a maioria dos nossos concorrentes, mas não tão grandes como deveríamos ser	Maturidade
3	Somos uma organização com diretores e acionistas	Rejuvenescimento
4	O poder decisório da organização está nas mãos do fundador da empresa	Nascimento
5	O poder decisório da organização é dividido entre muitos donos e investidores	Crescimento
6	O poder decisório da organização está nas mãos de um grande número de acionistas	Maturidade
7	A estrutura organizacional da organização pode ser considerada simples	Nascimento
8	A estrutura organizacional da organização está baseada na visão departamental e funcional	Maturidade
9	A estrutura organizacional da organização é formalizada	Rejuvenescimento
10	A estrutura organizacional da organização é divisional ou matricial com sofisticado sistema de controle	Rejuvenescimento
11	A estrutura organizacional da organização é centralizada como poucos sistemas de controle	Declínio
12	Na organização temos várias especializações (contadores, engenheiros, etc.) e, com isso nos tornamos diferenciados	Crescimento
13	O processamento de informações na organização pode ser descrito como monitorador de desempenho e facilitador de comunicação entre os departamentos	Crescimento
14	O processamento de informações na organização pode ser descrito como simples, no estilo "boca a boca"	Nascimento
15	O processamento de informações é sofisticado e necessário para a produção eficiente e para atingir os resultados requeridos	Maturidade
16	O processamento de informações é muito complexo e utilizado na coordenação de diversas atividades para melhor servir aos mercados	Rejuvenescimento
17	O processamento de informações não é muito sofisticado	Declínio
18	O processamento de informações é utilizado de maneira não plena	Declínio
19	O processo decisório é centralizado na alta administração considerado não muito complexo	Declínio
20	A maioria das decisões da organização é tomada por grupos de gestores de nível intermediário que utilizam alguma sistemática que ainda é bem superficial	Crescimento

Quadro 2 - Indicadores para mensuração do estágio de ciclo de vida.

Fonte: Frezatti et al. (2010).

Artefatos considerados	Itens para mensuração dos artefatos
Planejamento estratégico	Visão
	Missão
	Objetivo de longo prazo
	Cenários externos
	Cenários internos
	Estratégias
	Plano de investimento
	Planos operacionais de longo prazo
	BSC como etapa de controle
Orçamento	Premissas econômico-financeiras
	Plano de marketing
	PSPE- suprimentos, produção e estocagem (quando aplicável)
	Plano de RH
	Plano de investimento no ativo permanente
Controle orçamentário	Demonstrações contábeis projetadas
	Acompanha todas as linhas do balanço, confrontando o orçado com o realizado
	Acompanha todas as linhas da demonstração de resultados, confrontando o orçado com o realizado
	Acompanha todas as linhas do fluxo de caixa, confrontando o orçado com o realizado
	Acompanha todas as linhas de custos e despesas, confrontando o orçado com o realizado
	Acompanha o retorno, confrontando o orçado com o realizado
	Acompanha o fluxo de caixa, confrontando o orçado com o realizado
	Acompanha o EVA, confrontando o orçado com o realizado
	O valor da organização, confrontando o previsto com o realizado
	Acompanha os indicadores chave, confrontando o previsto com o realizado

Quadro 3 - Itens para mensuração dos artefatos do planejamento.

Fonte: Adaptado de por Frezatti et al. (2010).

4 ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS DADOS

Esta seção destina-se a descrição, análise e interpretação dos dados coletados na pesquisa *survey*. Inicia-se com a identificação do estágio do ciclo de vida organizacional em que se encontram as empresas pesquisadas e os artefatos de planejamento utilizados pelas empresas. Por fim, consta a análise da correlação entre os artefatos de planejamento utilizados pelas empresas e o estágio de ciclo de vida em que essas se encontram.

4.1 ESTÁGIOS DO CICLO DE VIDA ORGANIZACIONAL DAS EMPRESAS PESQUISADAS

Inicialmente efetuou-se a classificação das empresas nos diferentes estágios de ciclo de vida organizacional, mediante respostas obtidas nas questões demonstradas no Quadro 2. Como já foi mencionado, o respondente tinha 5 opções de resposta para cada assertiva, onde 1 - concordo totalmente até 5 -

discordo totalmente. Dessa forma, para classificar as empresas em um ou outro estágio somou-se a pontuação por empresa, dos 5 grupos de assertivas que representam cada estágio. Assim, levando em conta que a escala é decrescente, classificou-se a empresa no estágio que obteve menor pontuação, como pode-se observar no Quadro 4.

Observa-se no Quadro 4 que todas as empresas apresentaram características de todas as fases. Porém, algumas possuem características mais fortes de uma determinada fase, enquanto outras apresentaram características fortes de duas fases. Por exemplo, a empresa “E1”, apresenta características predominantes de um único estágio do ciclo de vida, neste caso, o declínio. No entanto a empresa “E14” apresenta características de dois estágios, maturidade e rejuvenescimento. A mesma situação ocorre com as empresas “E21” e “E30”. Para resolver esse problema de classificação utilizou-se a análise discriminante, com auxílio do *software* SPSS, a fim de determinar a precisão da classificação efetuada.

Empresa	Pontuação					Classificação
	Nascimento	Crescimento	Maturidade	Rejuvenescimento	Declínio	
E1	13	12	13	16	10*	Declínio
E2	16	12*	13	16	20	Crescimento
E3	11	13	13	10*	12	Rejuvenescimento
E4	10*	17	17	14	12	Nascimento
E5	12	13	12	10*	14	Rejuvenescimento
E6	15	12	12	14	11*	Declínio
E7	10*	15	14	16	12	Nascimento
E8	11*	18	16	15	14	Nascimento
E9	19	8	5*	6	16	Maturidade
E10	12	11	11	7*	12	Rejuvenescimento
E11	9*	15	11	12	14	Nascimento
E12	9*	14	10	10	13	Nascimento
E13	8*	9	10	11	9	Nascimento
E14	12	12	10*	10*	16	Maturidade/Rejuvenescimento
E15	14	11*	12	12	13	Crescimento
E16	8	10	8	6*	8	Rejuvenescimento
E17	11	12	13	14	8*	Declínio
E18	14	12	14	11*	12	Rejuvenescimento
E19	8*	10	11	9	11	Nascimento
E20	12	12	17	17	10*	Declínio
E21	17	10	9*	12	9*	Maturidade/Declínio
E22	14	7*	15	13	16	Crescimento
E23	12	8*	9	12	15	Crescimento
E24	7*	16	16	19	9	Nascimento
E25	15	14	10*	12	12	Maturidade
E26	10	9	12	7*	17	Rejuvenescimento
E27	8*	14	16	13	9	Nascimento
E28	13	12*	17	17	14	Crescimento
E29	8*	12	9	12	10	Nascimento
E30	13	4*	9	4*	15	Crescimento/Rejuvenescimento
E31	15	15	11*	20	11*	Maturidade/Declínio

Quadro 4 – Classificação das empresas quanto ao ciclo de vida.

Fonte: Dados da pesquisa.

Porém, antes de utilizar a análise discriminante deve-se observar alguns pressupostos que precisam ser atendidos para garantir a consistência dos resultados. Os pressupostos a serem observados são: normalidade multivariada, linearidade, ausência de *outlier*, ausência de multicolinearidade e homogeneidade das matrizes de variância-co-variância, sendo que as duas últimas são consideradas as mais relevantes (MÁRIO, 2010).

Para testar a normalidade multivariada das variáveis utilizou-se o teste *One-Sample Kolmogorov-Smirnov* no SPSS, em nível de significância de 5%. Neste teste H_0 pressupõe distribuição normal dos dados enquanto H_1 pressupõe distribuição anormal dos dados da variável. Ao aplicar o teste *One-Sample Kolmogorov-Smirnov* verificou-se que não existem evidências para H_0 ser rejeitada, uma vez que o nível de significância foi maior que 0,05 para todas as variáveis. Logo, os dados

estão distribuídos de forma normal, o que atende ao primeiro pressuposto da análise discriminante.

A linearidade “refere-se à combinação linear entre todas as variáveis independentes.” (MÁRIO, 2010, p. 243). Hair Jr et al. (2009, p. 86) afirmam que “o modo mais comum de avaliar a linearidade é examinar diagramas de dispersão das variáveis e identificar qualquer padrão não-linear dos dados.” Desse modo, encontra-se na Figura 1, a seguir, o diagrama de dispersão das variáveis do modelo.

Verifica-se na Figura 1 que há linearidade entre as variáveis independentes. Dessa forma, atende-se ao segundo pressuposto da análise discriminante.

O terceiro pressuposto da análise discriminante refere-se à ausência de *outliers*, ou seja, observações atípicas, com características únicas, notavelmente diferentes das outras observações

(RODRIGUES; PAULO, 2010). Para identificar a presença de *outliers*, procedeu-se análise dos gráficos de caixa (*Boxplot*), fornecidos pelo SPSS, como verifica-se na Figura 2.

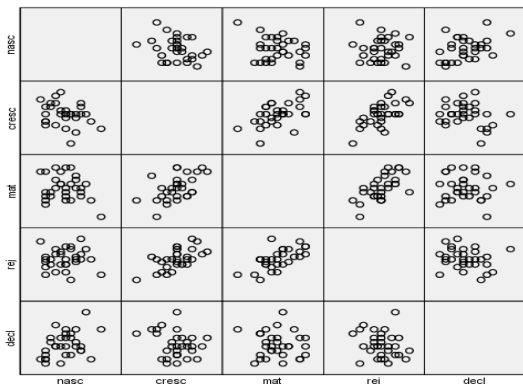


Figura 1 - Diagrama de dispersão das variáveis.

Fonte: Dados da pesquisa.

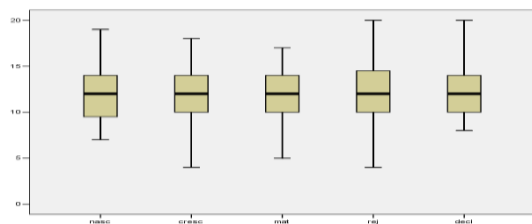


Figura 2 - Identificação de outliers

Fonte: Dados da pesquisa.

Verifica-se na Figura 2 que não foram identificados *outliers* nas variáveis, atendendo assim ao terceiro pressuposto da análise discriminante. Em seguida analisou-se o quarto pressuposto, ausência de multicolinearidade.

A multicolinearidade ocorre quando duas ou mais variáveis independentes do modelo que explicam o mesmo fato tem informações similares, ou seja, apresentam alto grau de correlação. A presença de multicolinearidade pode prejudicar a habilidade preditiva do modelo e alterar o real efeito da variável independente sobre a variável dependente (CUNHA; COELHO, 2010). A análise das matrizes de covariância e correlação ajuda avaliar a relação entre as variáveis, permitindo identificar a presença de multicolinearidade entre os elementos (FÁVERO et al., 2009).

Ao verificar as matrizes de covariância e de correlação, observou-se que não há evidências

da existência de multicolinearidade entre os elementos, o que então, atende ao quarto pressuposto da Análise Discriminante.

A análise das matrizes de covariância e correlação auxilia na percepção da homogeneidade das matrizes de variância-covariância. Entretanto, por meio do teste Box's M, no SPSS, é possível analisar de modo mais concreto a observância ou não deste pressuposto. Neste teste, H_0 pressupõe que não há diferenças significativas entre os grupos, ou seja, há homogeneidade das matrizes de variância-co-variância (FÁVERO et al., 2009).

Ao aplicar o teste Box's M, verificou-se que o teste apresentou nível de significância de 0,255 o que não permite a rejeição de H_0 , uma vez que utilizando-se um nível de significância de 0,05, o resultado do teste é maior. Dessa forma, atende-se ao quinto pressuposto da análise discriminante. A premissa da homogeneidade das matrizes de variância-co-variância tem o objetivo de evitar que a função discriminante classifique observações em grupos de maior variância (MÁRIO, 2010).

Após testar os pressupostos da análise discriminante deve-se levar em consideração também o tamanho da amostra a ser analisada, uma vez que esta análise é bem sensível à proporção do tamanho da amostra em relação ao número de variáveis preditoras (HAIR JR et al., 2009). Fávero et al. (2009) recomendam um mínimo de 20 observações para cada variável explicativa, o que foi atendido nesta análise com 31 observações.

Por fim, após a execução dos procedimentos supracitados, procedeu-se a análise discriminante, a fim de testar a correta classificação dos grupos quanto ao ciclo de vida organizacional. Salienta-se que para realizar a análise as empresas que haviam sido classificadas no Quadro 4 em mais de um estágio foram classificadas no estágio mais avançado encontrado. Dessa forma a empresa "E14" foi classificada no estágio de rejuvenescimento, a empresa "E21" no estágio de declínio e a empresa "E30" no estágio de rejuvenescimento. Os resultados encontram-se descritos no Tabela 1.

Tabela 1 - Análise discriminante para classificação das empresas quanto ao ciclo de vida.

Case Number	Actual Group	Predicted Group	Highest Group		Discriminant Scores						
			P(D>d G=g)	p	df	P(G=g D=d)	Mahalanobis Distance to Centroid	Function 1	Function 2	Function 3	Function 4
Original	1	5	5	0,976	4	0,977	0,478	2,495	1,157	-0,641	-0,299
	2	2	2	0,377	4	1,000	4,222	2,108	-0,010	3,151	1,595
	3	4	4	0,875	4	0,703	1,218	-1,531	-0,765	-0,712	0,262
	4	1	1	0,695	4	0,930	2,222	-2,040	0,434	-0,880	1,354
	5	4	4	0,919	4	0,856	0,936	-1,389	-1,125	-0,044	0,687
	6	5	5	0,910	4	0,975	1,000	2,666	-0,275	-1,021	0,138
	7	1	1	0,711	4	0,969	2,136	-0,614	1,552	0,069	0,647
	8	1	1	0,377	4	0,909	4,221	-1,888	0,295	-0,310	2,081
	9	3	3	0,574	4	1,000	2,906	2,360	-4,091	-0,047	0,269
	10	4	4	0,829	4	0,972	1,485	-1,363	-1,912	-0,928	-0,201
	11	1	1	0,556	4	0,892	3,013	-3,016	0,263	0,435	0,945
	12	1	1	0,447	4	0,707	3,707	-3,184	-0,326	-0,101	0,514
	13	1	1	0,255	4	0,907	5,328	-0,801	1,313	-0,043	-1,884
	14	4	4	0,732	4	0,866	2,023	-1,444	-1,000	1,136	0,669
	15	2	5**	0,308	4	0,398	4,803	1,339	-0,615	0,008	0,056
	16	4	4	0,118	4	0,665	7,365	-2,756	-0,784	-1,716	-1,583
	17	5	5	0,480	4	0,945	3,485	1,080	1,052	-1,460	-0,788
	18	4	4	0,209	4	0,432	5,871	0,829	-1,152	-0,913	0,255
	19	1	1	0,622	4	0,745	2,630	-2,282	0,320	0,188	-1,196
	20	5	5	0,672	4	0,933	2,349	2,307	1,863	-0,228	-0,440
	21	5	5	0,121	4	0,959	7,296	4,151	-1,303	-2,168	-0,545
	22	2	2	0,748	4	0,998	1,931	2,496	0,384	2,682	-0,816
	23	2	2	0,784	4	0,988	1,734	0,888	0,478	2,211	-0,848
	24	1	1	0,112	4	0,999	7,501	-0,918	3,565	-0,318	0,088
	25	3	3	0,574	4	0,773	2,906	1,037	-1,416	-1,523	0,999
	26	4	4	0,127	4	0,891	7,172	-2,775	-1,055	2,329	-0,313
	27	1	1	0,907	4	0,976	1,019	-1,835	1,248	-1,099	-0,298
	28	2	2	0,795	4	0,921	1,677	2,043	1,458	1,334	0,295
	29	1	1	0,924	4	0,953	0,901	-1,697	1,174	-0,267	-0,773
	30	4	4	0,113	4	0,969	7,470	-0,049	-2,281	1,628	-1,837
	31	5	5	0,524	4	0,995	3,205	3,781	1,557	-0,752	0,966

Fonte: Dados da pesquisa.

Na Tabela 1 a coluna *actual group* representa os estágios de ciclo de vida organizacional em que as empresas foram inicialmente classificadas, enquanto a coluna *predicted group* representa os estágios em que as empresas foram reclassificadas pela análise discriminante, sendo que 1 equivale ao nascimento, 2 ao crescimento, 3 a maturidade, 4 ao rejuvenescimento e 5 ao declínio.

Os resultados encontrados apontam que as classificações efetuadas foram satisfatórias, exceto para a empresa “E15” que havia sido originalmente classificada no estágio do nascimento e foi reclassificada pela análise

discriminante para o estágio de declínio. Desse modo, a Tabela 2 demonstra a quantidade de empresas por estágio do ciclo de vida.

Tabela 2 - Quantidade de empresas por estágio.

Estágio	Quantidade de empresas	Frequência %
Nascimento	10	32,26
Crescimento	4	12,90
Maturidade	2	6,45
Rejuvenescimento	8	25,81
Declínio	7	22,58
Total	31	100,00

Fonte: Dados da pesquisa.

Após a classificação das empresas nos diferentes estágios de ciclo de vida, encaminhou-

se à segunda etapa da pesquisa, que consiste em verificar o classificação quanto ao processo orçamentário das empresas.

4.2 NÍVEL DO PROCESSO ORÇAMENTÁRIO DAS EMPRESAS PESQUISADAS

Para avaliar as variáveis referentes ao perfil do processo orçamentário das empresas (planejamento estratégico, orçamento e controle orçamentário) utilizou-se uma escala binária, em que 1 representava “sim” e 0 representava “não”. Os itens para mensurar os artefatos relacionados ao processo orçamentário utilizados foram demonstrados no Quadro 3. Neste quadro pode-se observar que foram 9 itens para planejamento estratégico, 6 itens para orçamento e 9 itens para controle orçamentário. Logo, o número mínimo de pontos que cada empresa poderia fazer por variável seria 0 (não utiliza o artefato) e o número máximo seria 9 para planejamento estratégico e controle orçamentário e 6 para orçamento.

A análise dos dados foi realizada por meio da estatística descritiva, por meio da análise de frequências e médias. Os resultados encontram-se na Tabela 3.

Tabela 3 - Pontuação das empresas com relação aos artefatos do processo orçamentário.

Artefatos	Planejamento estratégico	Orçamento	Controle orçamentário
Pontuação máxima	9	6	9
Média	6,5	3,6	7,1
Proporção	73%	61%	78%

Fonte: Dados da pesquisa.

Nota-se que os artefatos do processo orçamentário mais utilizados pelas empresas são o controle orçamentário (78%) e o planejamento estratégico (73%). Chama atenção o fato do controle orçamentário (78%) apresentar um percentual superior ao orçamento (61%). Este fato pode ter ocorrido em razão da falta de conhecimento sobre controle orçamentário por parte dos respondentes. O planejamento estratégico também é fator de destaque, pois sua pontuação média representa 73% da pontuação máxima. Esse alto grau de utilização do planejamento estratégico demonstra a

importância que as empresas dão a este artefato.

Após a análise da pontuação das empresas em relação aos artefatos do processo orçamentário, buscou-se analisar a correlação entre esses artefatos e os estágios do ciclo de vida organizacional das empresas pesquisadas.

4.3 CORRELAÇÃO ENTRE O CICLO DE VIDA ORGANIZACIONAL E O PROCESSO ORÇAMENTÁRIO DAS EMPRESAS PESQUISADAS

Conforme Stevenson (1981, p. 367) “o objetivo do estudo correlacional é a determinação da força de relacionamento entre duas observações emparelhadas.” Ou seja, o estudo correlacional busca avaliar até que ponto os valores de uma variável estão relacionados com os de outra. Para analisar a correlação existente entre os estágios do ciclo de vida organizacional e os artefatos do processo orçamentário utilizados pelas empresas procedeu-se a análise correlacional por meio do *software* SPSS, conforme Tabela 4.

As variáveis utilizadas pelo *software* (planej, orc, controrc, nasc, cresc, mat, rej e decl) significam, respectivamente, planejamento estratégico, orçamento, controle orçamentário, nascimento, crescimento, maturidade, rejuvenescimento e declínio.

O coeficiente de correlação varia de -1,00 a +1,00, podendo representar um relacionamento positivo ou negativo entre as variáveis. Assim se “r” for positivo o relacionamento é positivo, o que indica que valores altos (baixos) em uma variável, correspondem a valores altos (baixos) da outra variável. Se “r” for negativo o relacionamento é negativo, o que indica que valores altos (baixos) de uma variável correspondem a valores baixos (altos) da outra variável (STEVENSON, 1981).

Ressalta-se que nos casos de correlação entre o estágio do ciclo de vida e os artefatos do processo orçamentário a interpretação deve ser inversa, uma vez que a escala ordinal utilizada no instrumento de pesquisa para identificar o estágio do ciclo de vida foi decrescente.

Portanto, coeficientes de correlação negativos enquanto coeficientes positivos devem ser devem ser interpretados como positivos, ou seja, interpretados como negativos, ou seja, há há relacionamento positivo entre as variáveis, relacionamento negativo entre as variáveis.

Tabela 4 - Correlação entre o ciclo de vida organizacional e os artefatos do processo orçamentário utilizados.

		Planej	Orc	Controrc	Nasc	Cresc	Mat	Rej	Decl
Planej	Pearson Correlation	1	0,670(**)	0,881(**)	0,447(*)	-0,419(*)	-0,462(**)	-0,576(**)	0,430(*)
	Sig. (2-tailed)	.	0,000	0,000	0,012	0,019	0,009	0,001	0,016
	N	31	31	31	31	31	31	31	31
Orc	Pearson Correlation	0,670(**)	1	0,588(**)	0,494(**)	-0,441(*)	-0,193	-0,322	0,483(**)
	Sig. (2-tailed)	0,00	.	0,001	0,005	0,013	0,297	0,078	0,006
	N	31	31	31	31	31	31	31	31
Controrc	Pearson Correlation	0,881(**)	0,588(**)	1	0,200	-0,350	-0,445(*)	-0,587(**)	0,431(*)
	Sig. (2-tailed)	0,00	0,001	.	0,282	0,054	0,012	0,001	0,015
	N	31	31	31	31	31	31	31	31
Nasc	Pearson Correlation	0,447(*)	0,494(**)	0,200	1	-0,280	-0,234	0,023	0,401(*)
	Sig. (2-tailed)	0,012	0,005	0,282	.	0,127	0,205	0,902	0,025
	N	31	31	31	31	31	31	31	31
Cresc	Pearson Correlation	-0,419(*)	-0,441(*)	-0,350	-0,280	1	0,517(**)	0,606(**)	-0,233
	Sig. (2-tailed)	0,019	0,013	0,054	0,127	.	0,003	0,000	0,207
	N	31	31	31	31	31	31	31	31
Mat	Pearson Correlation	-0,462(**)	-0,193	-0,445(*)	-0,234	0,517(**)	1	0,642(**)	-0,086
	Sig. (2-tailed)	0,009	0,297	0,012	0,205	0,003	.	0,000	0,646
	N	31	31	31	31	31	31	31	31
Rej	Pearson Correlation	-0,576(**)	-0,322	-0,587(**)	0,023	0,606(**)	0,642(**)	1	-0,200
	Sig. (2-tailed)	0,001	0,078	0,001	0,902	0,000	0,000	.	0,281
	N	31	31	31	31	31	31	31	31
Decl	Pearson Correlation	0,430(*)	0,483(**)	0,431(*)	0,401(*)	-0,233	-0,086	-0,200	1
	Sig. (2-tailed)	0,016	0,006	0,015	0,025	0,207	0,646	0,281	.
	N	31	31	31	31	31	31	31	31

Fonte: Dados da pesquisa.

A primeira análise que pode ser realizada é quanto ao grau de relacionamento entre os artefatos do processo orçamentário utilizados. Há uma correlação significativa entre eles, o que indica que nas empresas pesquisadas os três artefatos são utilizados, na maioria das vezes, de maneira conjunta.

Quanto ao ciclo de vida, nota-se que as empresas em estágio de nascimento apresentaram correlação significativa com planejamento e orçamento. Porém, esta correlação foi positiva, o que indica que quanto melhor caracterizado nesta fase, menor o nível de planejamento apresentado. Esses resultados corroboram ao que foi preconizado por Miller e Friesen (1984) que relatam que no estágio de nascimento as empresas utilizam métodos primitivos de processamento de informação e tomada de decisão, apresentam estrutura simples e pouco formalizada.

No estágio de crescimento também observa-se uma correlação significativa com o planejamento estratégico e o orçamento. Porém essa correlação é negativa, o que indica que quanto melhor caracterizado nesta fase, maior o nível de planejamento apresentado. Miller e Friesen (1984) apontam que uma das características associadas a este estágio é a formalização dos procedimentos, o que está ligado aos coeficientes de correlação encontrados para o planejamento estratégico e para o orçamento.

Nas empresas que se encontram no estágio da maturidade houve uma significativa correlação negativa com o planejamento estratégico e o controle orçamentário. Dessa forma, as empresas nesta fase apresentam forte grau de utilização dos dois artefatos. Segundo Miller e Friesen (1984) na etapa de maturidade há uma considerável melhoria no processo de planejamento, o que justifica o coeficiente de correlação no planejamento estratégico. Além

disso, os autores apontam como características dessa fase a formalização e controle, o que torna as organizações mais burocráticas, o que corrobora ao coeficiente de controle orçamentário encontrado.

Na fase de rejuvenescimento, assim como na de maturidade, observa-se uma forte correlação com o planejamento estratégico e o controle orçamentário. Esta fase é caracterizada por Miller e Friesen (1984) como o estágio em que o controle, o monitoramento e o processamento de informação tornam-se mais sofisticados, para acompanhar o desenvolvimento organizacional, o que vai ao encontro dos resultados desta fase.

Na fase de declínio nota-se que há correlação significativa com os três artefatos de planejamento, porém, é uma correlação positiva. Isso indica que as empresas na fase de declínio abandonam os artefatos de planejamento. Miller e Friesen (1984) apontam que na fase de declínio há redução nos instrumentos de controle, levando a empresa a regredir para soluções simples e menos sofisticadas diante dos graves problemas enfrentados. Desta forma, os resultados aqui encontrados estão de acordo com o preconizado na literatura.

De modo geral, a análise de correlação indica menor utilização dos artefatos do processo orçamentário na fase inicial do ciclo de vida, o nascimento. Esta utilização aumenta gradativamente até a fase de rejuvenescimento, com uma posterior queda na fase de declínio. Estes resultados são de certa forma, convergentes com os resultados de Miller e Friesen (1984).

5 CONCLUSÕES

Esta pesquisa teve como objetivo verificar a relação dos diferentes estágios do ciclo de vida organizacional das empresas do ramo metal mecânico do Alto e Médio Vale do Itajaí, com o processo orçamentário. Aplicou-se a metodologia descritiva, por meio de pesquisa de levantamento ou *survey*, com abordagem quantitativa.

Verificou-se nas empresas analisadas que 32,26% encontram-se no estágio de nascimento,

12,90% no estágio de crescimento, 6,45% no estágio de maturidade, 25,81% no estágio de rejuvenescimento e 22,58% no estágio de declínio.

Ao investigar qual artefato do processo orçamentário as empresas do ramo metal mecânico do Alto e Médio Vale do Itajaí do estado de Santa Catarina utilizam na gestão, constatou-se que o controle orçamentário se revelou no artefato mais utilizado pelas empresas respondentes, com 78%, seguido por planejamento estratégico (73%) e orçamento (61%).

Constatado os diferentes estágios de ciclo de vida organizacional preconizados por Miller e Friesen (1984) das empresas objeto de estudo e a utilização das mesmas do processo de planejamento, foi possível relacioná-los por meio da análise de correlação.

Identificou-se que no estágio de nascimento há uma forte correlação com os artefatos de planejamento estratégico e orçamento. Como se utilizou uma escala ordinal decrescente, esta correlação positiva indica que quanto mais caracterizada a empresa no estágio de nascimento, menor a utilização destes artefatos.

Com o avanço para a fase de crescimento identificou-se novamente correlação com os artefatos de planejamento estratégico e orçamento, porém neste caso a correlação foi negativa. Isso indica que quanto melhor caracterizado na fase de crescimento, maior a utilização destes artefatos.

Nas fases de maturidade e rejuvenescimento observou-se correlação significativa com os artefatos de planejamento estratégico e de controle orçamentário, o que comprova que quanto mais desenvolvida se encontra a empresa, mais estruturado é o seu processo de planejamento.

Por fim, no estágio de declínio observou-se correlação significativa com os três artefatos, porém essa correlação foi positiva. Isso indica que empresas em estágio de declínio abandonam os artefatos do processo orçamentário.

Pode-se concluir que os resultados encontrados nesta pesquisa corroboram com a literatura, uma vez que demonstraram que o processo orçamentário, entendidos nesta pesquisa como o planejamento estratégico, o orçamento e o controle orçamentário, torna-se mais sofisticado conforme a organização progride nos estágios do ciclo de vida, com uma queda de sofisticação e utilização no estágio de declínio. De forma análoga ao que se encontra na literatura, os resultados apontaram que na fase inicial as empresas não apresentam níveis elevados dos artefatos do processo orçamentário. Porém, à medida que as empresas de desenvolvem e avançam nos estágios do ciclo de vida demonstram maior sofisticação do processo orçamentário, com a utilização mais efetiva de ferramentas, como o planejamento estratégico e o controle orçamentário. Contudo, ao alcançar o estágio de declínio, há um retrocesso no processo, com o abandono dos três artefatos estudados.

Diante da realização deste estudo, foi possível perceber possibilidades para a realização de outras pesquisas, como: a) aplicar esta pesquisa em outro ramo de atividade do Alto e Médio Vale do Itajaí a fim de comparar os resultados; b) realizar pesquisa com empresas do mesmo ramo de atividade em outras regiões do estado de Santa Catarina, ou em outros estados da Federação; c) realizar pesquisas que contemplem outros modelos de ciclo de vida organizacional; d) testar os dados por meio de outras técnicas estatísticas.

REFERÊNCIAS

- AGUIAR, Andson Braga de; PACE, Eduardo Sérgio Ulrich; FREZATTI, Fábio. Análise do inter-relacionamento das dimensões da estrutura de sistemas de controle gerencial: um estudo piloto. **RAC-Eletrônica**, Curitiba, v.3, n.1, p.1-21. jan./abr. 2009.
- ANTHONY, Joseph H.; RAMESH, K. Association between accounting performance measures and stock prices: a test of the cycle hypothesis. **Journal of accounting and Economics**, v. 15, p. 203-227, 1992.
- ANTHONY, Robert Newton; GOVINDARAJAN, Vijay. **Sistemas de controle gerencial**. São Paulo: Atlas, 2006.
- AUZAIR, Sofiah Md, LANGFIELD-SMITH, Kim. The effect of service process type, business strategy and life cycle stage on bureaucratic MCS in service organizations. **Management Accounting Research**, n. 16, p. 399-421, 2005.
- BAKER, Douglas D.; CULLEN, John B. Administrative reorganization and configurational context: the contingent effects of age, size and change in size. **Academy of Management Journal**, v.36, n.6, p. 1251-1277, 1993.
- BARROS, Luana Paula de Souza. **Estudo comparativo na área de contabilidade gerencial entre Brasil, México e Espanha**. 2008. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Programa de Pós Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Estadual do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2008.
- CUNHA, Jacqueline Veneroso Alves da; COELHO, Antonio Carlos. Regressão linear múltipla. In: CORRAR, Luis J.; PAULO, Edilson; DIAS FILHO, José Maria. (Coord). **Análise multivariada para os cursos de Administração, Ciências Contábeis e Economia**. São Paulo: Atlas, 2010. Cap. 3, p. 131-231.
- DAVILA, Tony. An exploratory study on the emergence of management control systems: formalizing human resources in small growing firms. **Accounting, Organizations and Society**, n. 30, p. 223-248, 2005.
- DAVILA, Tony; WOUTERS, Marc. Managing budget emphasis through the explicit design of conditional budgetary slack. **Accounting, Organizations and Society**, n. 30, p. 387-608, 2005.
- FÁVERO, Luiz Paulo; BELFIORE, Patrícia; SILVA, Fabiana Lopes da; CHAN, Betty Lilian. **Análise de dados: modelagem multivariada para tomada de decisões**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

FEDERAÇÃO DAS INDÚSTRIAS DO ESTADO DE SANTA CATARINA (FIESC). Indústria metal-mecânica de SC. Disponível em: <http://www2.fiescnet.com.br/web/pt/site_topo/pei/info/metal-mecanica>. Acesso em: 12 out. 2011.

FREZATTI, Fábio. **Orçamento empresarial: planejamento e controle gerencial**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

FREZATTI, Fábio; GUERREIRO, Reinaldo; AGUIAR, Andson Braga de; GOUVÊA, Maria Aparecida. Análise do relacionamento entre a contabilidade gerencial e o processo de planejamento das organizações brasileiras. **RAC**, v. 2, edição especial, p. 33-54, 2007.

FREZATTI, Fábio; RELVAS, Tânia Regina Sordi; NASCIMENTO, Artur Roberto do; JUNQUEIRA, Emanuel Rodrigues; BIDO, Diógenes de Souza. Perfil de planejamento e ciclo de vida organizacional nas empresas brasileiras. **Revista de Administração**, v.45, n.4, p.383-399, out./nov./dez. 2010.

GRANLUND, Markus; TAIPALEENMAKI, Jani. Management control and controllership in new economy firma - a life cycle perspective. **Management Accounting Research**, n. 16, p. 21-57, 2005.

HAIR JR., Joseph F.; BLACK, William C.; BABIN, Barry J.; ANDERSON, Rolph E.; TATHAM, Ronald L. **Análise multivariada de dados**. 6. ed. São Paulo: Bookman, 2009.

HANSEN, Stephen C.; OTLEY, David T.; VAN DER STEDE, Wim A. Practice developments in budgeting: an overview and research perspective. **Journal of Management Accounting Research**, v.15, p. 95-116, 2003.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA (IBGE). **Pesquisa Industrial Mensal Produção Física Regional**. Dezembro/2010. Disponível em: <ftp://ftp.ibge.gov.br/Industrias_Extrativas_e_de_Transformacao/Pesquisa_Industrial_Mensal_Producao_Fisica/Fasciculos/Fasciculo_Indicadores_IBGE_Regional/2010>. Acesso em: 18 out. 2011.

KALLUNKI, Juha-Pekka; SILVOLA, Hanna. The effect of organizational life cycle stage on the use of activity-based costing. **Management Accounting Research**, n. 19, p. 62-79, 2008.

LESTER, Donald L.; PARNELL, John A.; CARRAHER, Shawn. Organizational life cycle: a five stage empirical scale. **The International Journal of Organizational Analysis**, s. l, v. 11, n. 4, p. 339-354, 2003.

LESTER, Donald L.; PARNELL, John. A. Firm size and environmental scanning pursuits across organizational life cycle stages. **Journal of Small Business and Enterprise Development**, v. 15 n. 3, p. 540-554, 2008.

LIMA, Afonso Augusto Teixeira de Freitas Carvalho; LEZANA, Álvaro Guillermo Rojas. Justificativa e bases para um modelo de diagnóstico para pequenas empresas considerando o comportamento empreendedor. IN: **ENEGEP**, 2000. Disponível em: <http://www.abepro.org.br/biblioteca/ENEGEP2000_E0072.PDF>. Acesso em: 28 jul. 2010.

LIMA, Mariomar de Sales; JORGE, José Luiz. O planejamento orçamentário como fator de diferencial competitivo nas organizações: um estudo realizado em uma indústria do segmento eletrônico. In: ENCONTRO NACIONAL DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA EM ADMINISTRAÇÃO, 31., 2007, Rio de Janeiro. **Anais...** Rio de Janeiro: EnANPAD, 2007.

LUNKES, Rogério João. **Manual de orçamento**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

MACEDO, José Ferreira de. **Ciclo de vida das organizações e transição de liderança na empresa familiar**. 2008. Tese (Doutorado em Engenharia de produção) - Curso de Pós-Graduação em Engenharia de produção, da Universidade Federal de Santa Catarina - UFSC, Florianópolis, 2008.

MÁRIO, Poueri do Carmo. Análise discriminante. In: CORRAR, Luis J.; PAULO, Edilson; DIAS FILHO, José Maria. (Coord). **Análise multivariada para os cursos de**

Administração, Ciências Contábeis e Economia. São Paulo: Atlas, 2010. Cap. 4, p. 232-275.

MARQUES, Antônio Carlos F. **Deterioração organizacional:** como detectar e resolver problemas de deterioração e obsolescência organizacional. São Paulo : Makron Books, 1994.

MILLER, Danny; FRIESEN, Peter H. A longitudinal study of corporate life cycle. **Management Science**, v.30, n.10, p.1161-1183, 1984.

MOORES, Ken; YUEN, Susana. Management accounting systems and organizational configuration: a life-cycle perspective. **Accounting, Organizations and Society**, n. 26, p. 351-389, 2001.

NECYK, George Anthony; FREZATTI, Fábio. A contabilidade gerencial: uma perspectiva de ciclo de vida de seu desenvolvimento nas organizações. **Organizações & Sociedade**, v.77, n.55, p. 725-744, out./dez. 2010.

OLIVEIRA, Cosmo Rogério de; LAVARDA, Carlos Eduardo Facin; PATON, Claudécir. Fatores determinantes da folga orçamentária associados ao ciclo de vida organizacional. IN: **SemeAd**, 13., 2010, São Paulo.

OLIVEIRA, Djalma de Pinho Rebouças de. **Planejamento estratégico:** conceitos, metodologia, práticas. 27. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

OLIVEIRA, Jair de. **Estilos gerenciais do dirigente e estágios de desenvolvimento da pequena empresa:** proposição de um modelo baseado nas funções e nos papéis do administrador e no setor metal-mecânico de Araraquara, Matão e São Carlos - SP. 2010. Tese (Doutorado em Engenharia de produção) - Curso de Pós-Graduação em Engenharia de produção, da Escola de Engenharia de São Carlos, Universidade de São Paulo - USP, São Carlos, 2010.

QUINN, Robert E.; CAMERON Kim. Organizational life cycles and shifting criteria of

effectiveness: some preliminary evidence. **Management Science**, v. 29, n. 1, p. 33-51, jan. 1983.

RODRIGUES, Adriano; PAULO, Edilson. Introdução à análise multivariada. In: CORRAR, Luis J.; PAULO, Edilson; DIAS FILHO, José Maria. (Coord). **Análise multivariada para os cursos de Administração, Ciências Contábeis e Economia.** São Paulo: Atlas, 2010. Cap. 1, p. 1-129.

SOUZA, Bruno Carlos de; NECYK, George Anthony; FREZATTI, Fábio. Ciclo de vida das organizações e a contabilidade gerencial. **Enfoque: Reflexão Contábil**, v.27, n.1, p. 9-22, jan./abr. 2008.

STEVENSON, William J. **Estatística aplicada à administração.** São Paulo: Harper & Row do Brasil, 1981.

TERENCE, Ana Cláudia Fernandes. Planejamento estratégico como ferramenta de competitividade na pequena empresa: desenvolvimento e avaliação de um roteiro prático para o processo de elaboração do planejamento. 2002. Dissertação (Mestrado em Engenharia de produção) Curso de Pós-Graduação em Engenharia de produção, da Escola de Engenharia de São Carlos, Universidade de São Paulo - USP, São Carlos, 2002.

VAN DER STEDE, Wim A. The relationship between two consequences of budgetary controls: budgetary slack creation and managerial short-term orientation. **Accounting, Organizations and Society**, n. 25, p. 609-622, 2000.

Endereço dos Autores:

Rua Dr. Getúlio Vargas, 2822
Bela Vista
Ibirama – Santa Catarina – Brasil
89140-000