



A CONTRIBUIÇÃO DAS TEORIAS DO CICLO DE VIDA ORGANIZACIONAL PARA A PESQUISA EM CONTABILIDADE GERENCIAL

THE CONTRIBUTION OF ORGANIZATIONAL LIFE CYCLE THEORIES FOR MANAGEMENT ACCOUNTING RESEARCH

KARINE LIMA DE CARVALHO

*Doutoranda em Engenharia de Produção pela Escola Politécnica da Universidade de São Paulo (USP).
Pesquisadora do Grupo de Pesquisa em Economia da Produção e
Engenharia Financeira da Escola Politécnica da Universidade de São Paulo.
Avenida Professor Almeida Prado, 128, Travessa 2, Butantã – Cidade Universitária
São Paulo – SP – Brasil – CEP 05508-070
E-mail: karine28@gmail.com*

ABRAÃO FREIRES SARAIVA JÚNIOR

*Doutorando em Engenharia de Produção pela Escola Politécnica da Universidade de São Paulo.
Pesquisador do Grupo de Pesquisa em Economia da Produção e
Engenharia Financeira da Escola Politécnica da Universidade de São Paulo.
Avenida Professor Almeida Prado, 128, Travessa 2, Butantã – Cidade Universitária
São Paulo – SP – Brasil – CEP 05508-070
E-mail: abraaofsjr@gmail.com*

FÁBIO FREZATTI

*Doutor e Livre-Docente em Controladoria e Contabilidade pela Faculdade de
Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo (FEA-USP).
Professor da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.
Avenida Professor Luciano Gualberto, 908, Sala 113, Butantã – Cidade Universitária
São Paulo – SP – Brasil – CEP 05508-010
E-mail: frezatti@usp.br*

REINALDO PACHECO DA COSTA

*Doutor em Engenharia de Produção pela Escola Politécnica da Universidade de São Paulo (USP).
Professor da Escola Politécnica da Universidade de São Paulo.
Avenida Professor Almeida Prado, 128, Sala 206, Travessa 2, Butantã – Cidade Universitária
São Paulo – SP – Brasil – CEP 05508-070
E-mail: rpcosta@usp.br*

RESUMO

Este trabalho objetiva caracterizar, em uma perspectiva teórica, as contribuições das teorias do ciclo de vida organizacional sobre a pesquisa em contabilidade gerencial. Além disso, levanta os principais autores, as instituições e os países vinculados à pesquisa sobre ciclo de vida organizacional. É desenvolvida uma análise bibliométrica por meio da base de dados ProQuest®. De um total de 22 trabalhos sobre *ciclo de vida*, seis utilizam como base teórica o ciclo de vida organizacional e apresentam contribuição para a pesquisa em contabilidade gerencial. Conclui-se que o sistema de contabilidade gerencial sofre variações à medida que fatores configuracionais internos e externos da empresa se modificam ao longo das diferentes fases do ciclo de vida organizacional. É evidenciada a existência de uma concentração de trabalhos sobre as principais teorias de ciclo de vida organizacional em universidades do Canadá. Principalmente, em razão do elevado número de citações dos trabalhos desenvolvidos por Danny Miller (École des Hautes Etudes Commerciales) e Peter Friesen (Faculty of Management, MacGill University).

PALAVRAS-CHAVE

Teorias de ciclo de vida organizacional; Pesquisa em contabilidade gerencial; Análise bibliométrica; Configuração estrutural; Sistema de controle gerencial.

ABSTRACT

This work aims to characterize, in a theoretical perspective, the contributions of organizational life cycle theories in managerial accounting research. Besides it surveys the main authors, institutions and countries linked to the organizational life cycle research. It is developed a bibliometric analysis from the ProQuest® database. From a total of 22 papers about *life cycle*, six utilize the organizational life cycle as theoretical basis and present contributions to the research in managerial accoun-

ting. It is concluded that the management accounting system undergoes changes as internal and external company configuration factors modify along the different organizational life stages. It was evidenced a concentration of works about life cycle theories in universities in Canada. Mainly due to the high number of citations of the work developed by Danny Miller (École des Hautes Etudes Commerciales) and Peter Friesen (Faculty of Management, MacGill University).

KEYWORDS

Organizational life cycle theories; Managerial accounting research; Bibliometric analysis; Structural configuration; Management control system.

1 INTRODUÇÃO

O conceito de ciclo de vida foi desenvolvido inicialmente no campo das ciências biofisiológicas e tem sido aplicado em outras áreas, principalmente nas ciências sociais, por sua adaptação às questões referentes ao desenvolvimento e ao crescimento, sejam de civilizações, culturas, línguas, entre outras (QUINN; CAMERON, 1983; MILLER; FRIESEN, 1984; HANKS; CHANDLER, 1994). Esses estudos visam identificar uma lógica evolutiva e correlacionar mudanças e atributos específicos que caracterizam determinada unidade de análise em determinado momento.

Chandler (1962) é considerado um dos pioneiros da perspectiva da configuração e também é reconhecido como um dos precursores da abordagem teórica do ciclo de vida por discutir a mudança da estrutura das organizações em relação às variações estratégicas do negócio. Nesse caso, a eficiência organizacional não é atingida quando há um único e exclusivo modelo organizacional, já que as características da dimensão estratégica das organizações são significativamente diferentes.

Sob essa ótica, Otley (1980) argumenta que não há um sistema contábil universalmente apropriado, pois, à medida que as organizações evoluem, ocorrem mudanças não somente na complexidade do ambiente e nas tarefas administrativas, mas também nas abordagens da literatura. Assim, os estudos que enfocam essa perspectiva teórica para a organização enfatizam que o crescimento é considerado uma das principais variáveis estratégicas das organizações que enfrentam diversas alterações estruturais e processuais ao longo do tempo, caracterizando as diferentes fases do ciclo de vida (MILLER; FRIESEN, 1984).

Embora haja diversos autores destacados no campo dos modelos e das teorias que tratam o ciclo de vida organizacional, ainda há poucas pesquisas que enfatizam a influência dos sistemas de contabilidade gerencial no ciclo de vida das organizações e como a utilização desses sistemas pode ser demandada entre as diferentes fases do ciclo e da vida organizacional (MOORES; YUEN, 2001; DAVILA, 2005; AUZAIR; LANGFIELD-SMITH, 2005; GRANLUND; TAIPALLEENMAKI, 2005; KALLUNKI; SILVOLA, 2008). Dessa forma, ainda que poucos estudos empíricos relatem a importância do ciclo de vida no surgimento dos sistemas de controle gerencial, verifica-se importante a escolha de um modelo adequado para identificar diferentes configurações.

Essas pesquisas em relação às configurações de ciclo de vida das organizações têm ajudado a entender como padrões de estratégia, estrutura, liderança e tomada de decisão variam conforme os estágios evolutivos das organizações (MILLER; FRIESEN, 1984). Sendo a contabilidade gerencial um aspecto do desenho da organização, espera-se que também seja influenciada pelos estágios do ciclo de vida organizacional. Considerando que as configurações internas variam de acordo com as características de cada etapa do ciclo de vida, pode-se analisar o relacionamento internamente consistente de cada um dos padrões distintos dos sistemas de contabilidade gerencial e as implicações dessa relação na eficácia organizacional (MOORES; YUEN, 2001). Nesse contexto, para direcionar a condução do estudo, as seguintes perguntas de pesquisa são designadas: que tipo de contribuição as teorias de ciclo de vida podem trazer para a pesquisa em contabilidade gerencial? Quem são os destaques da pesquisa em ciclo de vida no cenário mundial (países e nomes)?

Sob esse enfoque, o objetivo do artigo é compreender como a teoria do ciclo de vida organizacional pode contribuir com a pesquisa em contabilidade gerencial, nesse âmbito. Para esse propósito, realizou-se uma análise bibliométrica a partir da base de dados *ProQuest*[®]. Esse método de investigação não apenas busca referências conceituais de modelos de ciclo de vida organizacional, mas também resgata os principais estudos no âmbito da contabilidade gerencial que exploram esses conceitos, a fim de avaliar o potencial de contribuição dessa abordagem para o entendimento da pesquisa em contabilidade gerencial.

Além disso, por meio de uma análise de citações em artigos internacionais na área de contabilidade gerencial, este estudo objetiva fazer um levantamento dos principais destaques (autores e obras) do campo teórico do ciclo de vida organizacional, junto com as instituições e os países nos quais são realizadas as pesquisas.

O artigo foi estruturado em cinco partes, incluindo esta introdução. A segunda parte corresponde à revisão da literatura, em que são apresentados os principais modelos de ciclo de vida organizacional e discutidos aspectos relacionados

aos conceitos e aos tópicos de pesquisa em contabilidade gerencial. Em seguida, é exposta a metodologia que estrutura o estudo. Na quarta seção, são apresentados e analisados os resultados obtidos. Na quinta e última seção, são expostas as considerações finais dos autores, as limitações da pesquisa e recomendações para trabalhos futuros.

2 REVISÃO DA LITERATURA

2.1 MODELOS DE CICLO DE VIDA DAS ORGANIZAÇÕES

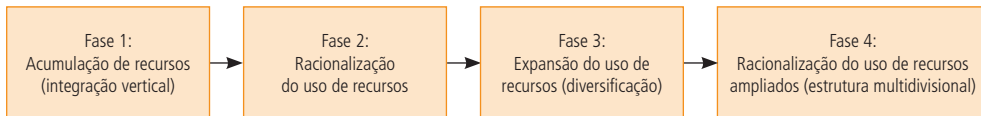
Os modelos de ciclo de vida caracterizam-se como fases ou etapas ao longo do desenvolvimento das organizações em que se verificam padrões distintos de características organizacionais, incluindo estratégia, estrutura, liderança e estilos de tomada de decisão (MILLER; FRIESEN, 1983; 1984). O arranjo de um padrão interno consistente dessas características organizacionais pode levar à melhoria do desempenho da organização (VAN DE VEM; DRAZIN, 1985). Os modelos de ciclo de vida são advindos da abordagem da configuração que, de acordo com Miller (1987), pode ser definida como o grau pelo qual os elementos organizacionais são orquestrados e conectados por um tema singular. Também conhecido como *arquétipo* ou *tipo genérico*, o conceito de configuração foi desenvolvido a partir das tipologias e taxonomias geradas por estudos organizacionais, a destacar o estudo realizado por Chandler (1962).

Além de ser considerado um dos pioneiros da perspectiva da configuração, o estudo de Chandler (1962) também é reconhecido como a base da abordagem teórica do ciclo de vida (MINTZBERG; AHLSTRAND; LAMPEL, 2000). O estudo de Chandler (1962) foi realizado para investigar o crescimento e a estrutura administrativa existente em grandes companhias dos Estados Unidos até a década de 60. Esse autor estruturou estudos de casos em quatro empresas: Du Pont, General Motors, Standard Oil e Sears e, com base nos resultados, realizou análises comparativas entre essas quatro grandes empresas americanas, em relação à *inovação organizacional*. Vale ressaltar que a pesquisa concentrou-se em empresas industriais, não abordando empresas financeiras e de transporte, por exemplo.

Dessa análise histórica, Chandler (1962) concluiu que a administração executiva das indústrias americanas segue um padrão identificável de aquisição e uso de recursos. No final da obra, o autor sintetizou o que chamou de fases ou capítulos (*chapters*) da história das grandes corporações industriais dos Estados Unidos, até o início da década de 1960. A Figura 1 esquematiza a classificação dada pelo autor:

FIGURA 1

FASES DA HISTÓRIA DAS GRANDES CORPORAÇÕES INDUSTRIAIS DOS ESTADOS UNIDOS



Fonte: Adaptada de Chandler (1962).

Após o trabalho seminal de Chandler (1962), reconhecido com um “clássico” por Miller (1986, p. 233) e validado por outros autores (por exemplo, CHANNON, 1973; RUMELT, 1974), vários modelos de ciclo de vida, também chamados de teorias de ciclo de vida organizacional (por exemplo, MOORES; YUEN, 2001), foram propostos. Quinn e Cameron (1983) realizaram uma compilação de nove modelos de ciclo de vida existentes até o final da década de 70 e geraram uma tipologia própria, denominada *modelo sumário* de ciclo de vida. Vale ressaltar que o modelo sumário não leva em consideração fases de declínio das organizações, pois poucos estudos a respeito tinham sido desenvolvidos até então. O modelo sumário é apresentado no Quadro 1:

QUADRO 1

MODELO SUMÁRIO DE CICLO DE VIDA

QUINN E CAMERON (1983): MODELO SUMÁRIO			
ESTÁGIO EMPREENDEDOR	ESTÁGIO DE COLETIVIDADE	ESTÁGIO DE FORMALIZAÇÃO E CONTROLE	ESTÁGIO DE FORMAÇÃO DE ESTRUTURA
<ul style="list-style-type: none"> • Organização de recursos • Muitas ideias • Atividades empreendedoras • Pouco planejamento e coordenação • Formação de nicho • Importância de ser o primeiro a chegar ao mercado 	<ul style="list-style-type: none"> • Comunicação e estruturas informais • Senso de coletividade • Muitas horas trabalhadas • Senso de missão • Inovação contínua • Alto comprometimento 	<ul style="list-style-type: none"> • Formalização das regras • Estrutura estável • Foco na eficiência • Conservadorismo • Instituição de processos 	<ul style="list-style-type: none"> • Elaboração da estrutura • Descentralização • Expansão do domínio • Adaptação • Renovação

Fonte: Adaptado de Quinn e Cameron (1983, p. 34-40).

A década de 1980 também foi marcada pelo surgimento de várias tipologias de ciclo de vida, além da proposta por Quinn e Cameron (1983). Entre os vários modelos de estágios de ciclo de vida propostos, o de Miller e Friesen (1983, 1984) se destaca não só por sua profundidade conceitual, mas também pelos testes empíricos realizados (NECYK, 2008) e pela abrangência de uma fase de declínio das organizações.

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.

A justificativa do trabalho residiu na ausência de estudos longitudinais que evidenciassem a sequência evolutiva entre os estágios do ciclo de vida. Até então, os estudos eram *cross-sectional*, identificando características estáticas de diferentes organizações em distintos estágios de vida, no mesmo momento histórico. Miller e Friesen (1983, 1984) definiram cinco estágios de desenvolvimento, cujas características estão apresentadas e comentadas no Quadro 2.

QUADRO 2

MODELO DE CICLO DE VIDA DE MILLER E FRIESEN (1984)

Fase de nascimento: a organização é caracterizada por uma estrutura simples e centralizada. Há poucos controles formais e sistemas de informação. A organização é dominada pelo fundador, o qual concentra as decisões, prescindindo de um *staff* especializado. Um estilo intuitivo de decisão predomina em lugar de um modelo analítico. Projetos não são detalhados nem alternativas são consideradas. Poucas opiniões são levadas em conta para a tomada de decisão importante.

SITUAÇÃO/AMBIENTE	ORGANIZAÇÃO	INOVAÇÃO E ESTRATÉGIA
<ul style="list-style-type: none">• Firma pequena• Jovem• Dominada pelo fundador• Ambiente homogêneo, plácido	<ul style="list-style-type: none">• Estrutura informal• Indiferenciada• Poder altamente centralizado• Métodos primitivos de processamento de informação e de tomada de decisão	<ul style="list-style-type: none">• Inovação considerável nas linhas de produto• Estratégia de nicho• Assume riscos substanciais

(continua)

QUADRO 2 (CONTINUAÇÃO)

MODELO DE CICLO DE VIDA DE MILLER E FRIESEN (1984)

Fase de crescimento: a linha de produtos da organização é ampliada, e mercados são abordados de forma segmentada. A estrutura se torna mais especializada, e a influência do dono na rotina administrativa diminui. Maior esforço é despendido na coleta e no processamento de informação a respeito do ambiente competitivo (monitoramento), para controle do desempenho financeiro dos diversos produtos e para facilitar a comunicação e coordenação entre os vários departamentos. O grau de ousadia das decisões ainda está presente, mas reduzido, uma vez que mais gerentes são envolvidos nas decisões, diminuindo o apetite a riscos e proatividade. As decisões tendem a ser mais analíticas, menos dependentes do palpite do dono e mais centradas nas discussões entre os gerentes.

SITUAÇÃO/AMBIENTE	ORGANIZAÇÃO	INOVAÇÃO E ESTRATÉGIA
<ul style="list-style-type: none"> • Firma com tamanho médio • Mais velha • Múltiplos acionistas • Ambiente mais heterogêneo e competitivo 	<ul style="list-style-type: none"> • Alguma formalização da estrutura • Base organizacional funcional • Diferenciação moderada • Algo menos centralizada • Desenvolvimento inicial de processamento formal de informações e métodos de tomada de decisão 	<ul style="list-style-type: none"> • Ampliação do escopo de produtos e mercados em áreas relacionadas • Inovações incrementais nas linhas de produto • Crescimento rápido

Fase de maturidade: a organização é caracterizada por uma diminuição do grau de inovação. Além disso, arranjos políticos são perseguidos para manter a estabilidade do ambiente, e a meta passa a ser a melhoria da eficiência e a lucratividade das operações. A estrutura é mais profissionalizada, e o fundador provavelmente já se retirou. Há maior ênfase na formalidade dos controles, orçamentos e indicadores de desempenho. O estilo de decisão é mais conservador, menos inclinado a assumir riscos e inovações. O nível de análise é similar ao da fase anterior.

SITUAÇÃO/AMBIENTE	ORGANIZAÇÃO	INOVAÇÃO E ESTRATÉGIA
<ul style="list-style-type: none"> • Firma maior • Continua velha • Propriedade dispersa • Ambiente ainda mais heterogêneo e competitivo 	<ul style="list-style-type: none"> • Estrutura formal e burocrática • Base organizacional funcional • Diferenciação moderada • Centralização moderada • Processamento de informações e tomada de decisão como na fase de crescimento 	<ul style="list-style-type: none"> • Consolidação da estratégia de produtos e mercados • Foco no suprimento de mercados bem definidos de forma eficiente • Conservadorismo • Crescimento menor

(continua)

QUADRO 2 (CONCLUSÃO)

MODELO DE CICLO DE VIDA DE MILLER E FRIESEN (1984)

Fase de renascimento: há mais inovações do que em qualquer outro período do ciclo de vida da organização. A diversidade de produtos e mercados leva a uma estrutura divisionalizada. A direção da organização utiliza controles sofisticados para monitorar o desempenho de suas divisões, a fim de orientar suas decisões estratégicas. A maior complexidade exige outros tipos de controle de monitoramento ambiental e de coordenação interna, além daqueles comuns à fase anterior. O estilo de decisão volta a privilegiar a inovação e o risco para gerar crescimento. A ousadia renovada, no entanto, é equilibrada por uma abordagem mais analítica e participativa de decisão. Há uma tentativa consciente de formular uma estratégia para orientar o curso futuro da organização.

SITUAÇÃO/AMBIENTE	ORGANIZAÇÃO	INOVAÇÃO E ESTRATÉGIA
<ul style="list-style-type: none"> • Firma muito grande • Ambiente muito heterogêneo, competitivo e dinâmico 	<ul style="list-style-type: none"> • Base organizacional divisional • Alta diferenciação • Controles, monitoramento, comunicação e processamento de informação sofisticados; análise mais formal na tomada de decisão 	<ul style="list-style-type: none"> • Estratégia de diversificação de produtos e mercados, movimentação para algumas áreas não relacionadas • Alta propensão a riscos e planejamento • Inovação substantiva • Crescimento rápido

Fase de declínio: as organizações diminuem as reações aos estímulos do ambiente externo, tornando-se estagnadas e passando a enfatizar os processos internos, mesmo sem a presença relevante de um sistema de controle. A comunicação entre áreas e níveis hierárquicos é deficiente, diminuindo a capacidade de reação aos desafios. A tomada de decisão é caracterizada por um alto nível de conservadorismo e centralização. A gestão das crises deixa pouco tempo para a direção se dedicar à análise. A organização regride para soluções simples dos graves problemas que enfrenta.

SITUAÇÃO	ORGANIZAÇÃO	INOVAÇÃO E ESTRATÉGIA
<ul style="list-style-type: none"> • Tamanho de mercado • Ambiente homogêneo e competitivo 	<ul style="list-style-type: none"> • Estrutura formal e burocrática • Base organizacional funcional na maioria • Diferenciação e centralização moderadas • Sistemas de processamento de informação e métodos de tomada de decisão menos sofisticados 	<ul style="list-style-type: none"> • Baixo nível de sofisticação • Corte de preços • Consolidação de produtos e mercados • Liquidação de subsidiárias • Aversão a risco e conservadorismo • Crescimento lento

Fonte: Adaptado de Miller e Friesen (1983, p. 340; 1984, p. 1163) e Neczyk (2008, p. 31-33).

Com base no modelo de ciclo proposto, Miller e Friesen (1984) realizaram um estudo longitudinal empírico em 36 organizações, abrangendo 161 períodos históricos para caracterizar quatro características ou atributos (situação/ambiente, estrutura, estilo de tomada de decisão e estratégia) em cada fase do ciclo de vida. Os resultados obtidos por Miller e Friesen (1984) são sumarizados por Moores e Yuen (2001, p. 356), como mostra o Quadro 3. Vale ressaltar que Moores e Yuen (2001) não apresentam os resultados obtidos em relação à característica de *situação organizacional*.

QUADRO 3

CARACTERÍSTICAS ORGANIZACIONAIS E AS FASES DO CICLO DE VIDA DE MILLER E FRIESEN (1984)

SITUAÇÃO ORGANIZACIONAL/AMBIENTE				
	TAMANHO/IDADE	PROPRIEDADE	INFLUÊNCIA NA TOMADA DE DECISÃO	MERCADO
NASCIMENTO	<ul style="list-style-type: none"> Firma pequena tanto em termos absolutos como também relativos (concorrentes) Firma jovem 	<ul style="list-style-type: none"> Concentrada na mão de uma ou poucas pessoas 	<ul style="list-style-type: none"> Forte influência da alta direção e do(s) acionista(s) 	<ul style="list-style-type: none"> Não competitivo e não hostil Uniforme e restrito
CRESCIMENTO	<ul style="list-style-type: none"> Firma maior que na fase anterior tanto em termos absolutos como também relativos (concorrentes) Firma mais velha que nas fases anteriores 	<ul style="list-style-type: none"> Mais dispersa que na fase anterior 	<ul style="list-style-type: none"> Menor influência da alta direção e dos acionistas em relação à fase anterior 	<ul style="list-style-type: none"> Competitivo e hostil Heterogêneo

(continua)

QUADRO 3 (CONTINUAÇÃO)

CARACTERÍSTICAS ORGANIZACIONAIS E AS FASES DO CICLO DE VIDA DE MILLER E FRIESEN (1984)

SITUAÇÃO ORGANIZACIONAL/AMBIENTE				
	TAMANHO/IDADE	PROPRIEDADE	INFLUÊNCIA NA TOMADA DE DECISÃO	MERCADO
MATURIDADE	<ul style="list-style-type: none"> Firma maior que nas fases anteriores tanto em termos absolutos como também relativos (concorrentes) Firma mais velha que nas fases anteriores 	<ul style="list-style-type: none"> Mais dispersa que nas fases anteriores 	<ul style="list-style-type: none"> Menor influência da alta direção e dos acionistas em relação às fases anteriores 	<ul style="list-style-type: none"> Mais competitivo e hostil que nas fases anteriores Menos heterogêneo que na fase anterior
RENASCIMENTO	<ul style="list-style-type: none"> Firma maior e mais velha que nas demais fases tanto em termos absolutos como também relativos (concorrentes) 	<ul style="list-style-type: none"> Mais dispersa que nas fases anteriores 	<ul style="list-style-type: none"> Influência moderada da alta direção e dos acionistas 	<ul style="list-style-type: none"> Mais competitivo e dinâmico que nas demais fases Mais heterogêneo que nas demais fases Mais hostil que na fase anterior
DECLÍNIO	<ul style="list-style-type: none"> Firma com tamanho e idades similares aos da fase de maturidade 	<ul style="list-style-type: none"> Menos dispersa que na fase anterior 	<ul style="list-style-type: none"> Maior influência da alta direção e dos acionistas em relação à fase anterior 	<ul style="list-style-type: none"> Nível de restrição do mercado maior que na fase de nascimento e menor que na fase de crescimento Dinamismo e heterogeneidade semelhantes aos da fase de crescimento Mais hostil que nas demais fases

(continua)

QUADRO 3 (CONTINUAÇÃO)

CARACTERÍSTICAS ORGANIZACIONAIS E AS FASES DO CICLO DE VIDA DE MILLER E FRIESEN (1984)

ESTRATÉGIA			
	NÍVEL DE INOVAÇÃO DE PRODUTOS		ESCOPO DO PRODUTO/MERCADO
NASCIMENTO	• Considerável		• Restrito
CRESCIMENTO	• Incremental		• Amplo
MATURIDADE	• Baixo		• Consolidado
RENASCIMENTO	• Substancial		• Diversificado
DECLÍNIO	• Baixo		• Consolidado
ESTRUTURA			
	ESTRUTURAÇÃO DAS ATIVIDADES		CONCENTRAÇÃO DA AUTORIDADE
NASCIMENTO	• Informal e não diferenciada		• Altamente descentralizada
CRESCIMENTO	• Moderadamente formal e diferenciada		• Descentralizada
MATURIDADE	• Formal e moderadamente diferenciada		• Moderadamente descentralizada
RENASCIMENTO	• Formal e altamente diferenciada		• Descentralizada nas divisões (táticas), mas altamente centralizada nas decisões estratégicas
DECLÍNIO	• Muito formal e moderadamente diferenciada		• Moderadamente descentralizada
ESTILO DE TOMADA DE DECISÃO			
	ESTILO	QUANTIDADE DE INFORMAÇÃO UTILIZADA	NÍVEL DE FOCO NO USO DE DADOS
NASCIMENTO	• Decisivo	• Informal e não diferenciada	• Solução única
CRESCIMENTO	• Integrativo	• Moderadamente formal e diferenciada	• Soluções múltiplas

(continua)

QUADRO 3 (CONCLUSÃO)

CARACTERÍSTICAS ORGANIZACIONAIS E AS FASES
DO CICLO DE VIDA DE MILLER E FRIESEN (1984)

ESTILO DE TOMADA DE DECISÃO			
	ESTILO	QUANTIDADE DE INFORMAÇÃO UTILIZADA	NÍVEL DE FOCO NO USO DE DADOS
MATURIDADE	• Hierárquico	• Formal e moderadamente diferenciada	• Solução única
RENASCIMENTO	• Flexível	• Formal e altamente diferenciada	• Soluções múltiplas
DECLÍNIO	• Decisivo	• Muito formal e moderadamente diferenciada	• Solução única

Fonte: Adaptado de Moores e Yuen (2001, p. 356) e Miller e Friesen (1983, p. 340; 1984, p. 1170-1174).

Além de enquadrarem as diversas características em cada fase do ciclo de vida das organizações, Miller e Friesen (1984) constataram que a sequência das fases não segue exatamente os modelos encontrados na literatura. Não existe uma sequência que seja irreversível, única e definitiva, portanto, a progressão nas fases do ciclo de vida não seria determinística. Além disso, o tempo em cada fase varia consideravelmente.

Todavia, para Miller (1987, p. 698), há uma sequência histórica entre imperativos, isto é, para cada estágio do ciclo de vida de uma organização existe um elemento que exerce influência preponderante. Assim, na fase de nascimento, o elemento predominante é a liderança: “o imperativo da liderança pode caracterizar a fase de nascimento do ciclo de vida em que as firmas geralmente são pequenas e geridas pelos próprios donos que tomam as principais decisões e dominam através de seus objetivos e métodos”.

Na fase de crescimento, no entanto, a competitividade e a turbulência dos mercados induzem as firmas a se tornarem mais adaptativas, e o ambiente se torna o fator de influência preponderante. Na fase de maturidade, os incrementos adicionais de escala, os mercados estabilizados, as barreiras à entrada e a oligopolização (MILLER, 1987, p. 698) “encorajam o modo de operação insular e burocrático, introduzindo o imperativo estrutural”, ou seja, a estrutura se torna o fator de influência dominante. Mas a rigidez da burocracia (tolerada pelas eficiências da produção em massa em um ambiente de menor ameaça) imobiliza a evolução da estratégia, deixando-a atrasada e inapropriada até que o declínio econômico ou a desregulamentação exija a reformulação estratégica. Então, na fase de renovação, a estratégia se converte no fator imperativo, seguida pela liderança e pelo ambiente.

Alguns modelos de ciclo de vida foram desenvolvidos para auxiliar empreendedores e empresas nascentes de base tecnológica (ENBT's). Após realizar uma compilação de vários modelos de desenvolvimento de organizações, Hanks e Chandler (1994) propõem um agrupamento em quatro fases de desenvolvimento, a saber: concepção e desenvolvimento do negócio, comercialização, expansão e consolidação. Hanks e Chandler (1994) elencam os principais problemas a serem superados em cada fase do modelo, como mostra o Quadro 4:

QUADRO 4

**PROBLEMAS A SEREM SUPERADOS EM
 CADA FASE DO CICLO DE VIDA**

	FASE DE CONCEPÇÃO E DESENVOLVIMENTO DO NEGÓCIO	FASE DE COMERCIALIZAÇÃO	FASE DE EXPANSÃO	FASE DE CONSOLIDAÇÃO
DODGE E ROBINS (1992)	<ul style="list-style-type: none"> Transformar ideia em um negócio 	<ul style="list-style-type: none"> Estabilizar produção e confiabilidade Atender demanda Gerenciar fluxo de caixa Desenvolver estrutura organizacional 	<ul style="list-style-type: none"> Desenvolver controles Desenvolver capacidades de venda 	<ul style="list-style-type: none"> Ter vantagem competitiva Iniciar melhorias Eliminar ineficiências surgidas durante o período de crescimento
FLAMHOLTZ (1986)	<ul style="list-style-type: none"> Identificar e definir um mercado 	<ul style="list-style-type: none"> Desenvolver produtos e serviços 	<ul style="list-style-type: none"> Obter recursos Desenvolver capacidade de gestão Aprender a delegar 	<ul style="list-style-type: none"> Desenvolver sistema gerencial
GALBRAITH (1982)	<ul style="list-style-type: none"> Inventar e criar protótipo 	<ul style="list-style-type: none"> Fazer bem o produto e testá-lo 	<ul style="list-style-type: none"> Produzir e distribuir os produtos em volumes Transferir poder de engenharia para a gestão 	<ul style="list-style-type: none"> Tornar o negócio lucrativo

(continua)

QUADRO 4 (CONCLUSÃO)

**PROBLEMAS A SEREM SUPERADOS EM
 CADA FASE DO CICLO DE VIDA**

	FASE DE CONCEPÇÃO E DESENVOLVIMENTO DO NEGÓCIO	FASE DE COMERCIALIZAÇÃO	FASE DE EXPANSÃO	FASE DE CONSOLIDAÇÃO
GREINER (1972)	<ul style="list-style-type: none"> Desenvolver produto e mercado 	<ul style="list-style-type: none"> Superar a "crise de liderança" com a contratação de um gestor de negócios capacitado 	<ul style="list-style-type: none"> Superar a "crise de autonomia" com o aumento da delegação de tarefas 	<ul style="list-style-type: none"> Superar a "crise de controle" com o aumento da coordenação
KAZANJIAN (1988) KAZANJIAN E DRAZIN (1990)	<ul style="list-style-type: none"> Desenvolver tecnologia Construir protótipo Vender ideia para financiadores 	<ul style="list-style-type: none"> Desenvolver um produto que funcione perfeitamente Produzir em quantidades maiores Formular estrutura de trabalho Desenvolver iniciativas de marketing 	<ul style="list-style-type: none"> Produzir, vender e distribuir em quantidades maiores Resolver crise funcional Gerenciar problemas com pessoas Evitar problemas de interferência 	<ul style="list-style-type: none"> Manter crescimento e evolução da participação de mercado Desenvolver controles internos
SCOTT E BRUCE (1987)	–	<ul style="list-style-type: none"> Obter clientes Produzir com eficiência Gerenciar vendas e despesas 	<ul style="list-style-type: none"> Gerenciar e financiar o crescimento Garantir recursos Manter controle 	<ul style="list-style-type: none"> Controlar despesas Aumentar produtividade
SMITH, MITCHEL E SUMMER (1985)	–	<ul style="list-style-type: none"> Manter empresa funcionando 	<ul style="list-style-type: none"> Gerenciar demandas da expansão 	<ul style="list-style-type: none"> Obter apoio para suportar reestruturação que permita novos crescimentos

Fonte: Hanks e Chandler (1994, p. 27).

Outros modelos de ciclo de vida foram propostos não caracterizando as organizações como um todo, mas abordando como as organizações evoluem em relação aos sistemas de produção. Como exemplo, pode-se citar o modelo de Victor e Boynton (1998), que considera o desenvolvimento dos sistemas produtivos em cinco estágios: trabalho artesanal, produção em massa, trabalho de melhoria da produção (utiliza conceitos de Gestão da Qualidade Total e do sistema Toyota de Produção), customização em massa e, finalmente, sistema de produção adaptativo.

Em virtude da existência de vários modelos ou teorias de ciclo de vida distintos, alguns pesquisadores realizam simplificações para caracterizar determinada fase do ciclo de desenvolvimento das organizações que pretendem estudar. Como exemplo podemos citar o trabalho de Baker e Cullen (1993), que utilizou três características básicas para classificar o estágio de vida da organização: idade, tamanho e situação (crescimento ou declínio).

2.2 CONTABILIDADE GERENCIAL

Os termos *contabilidade gerencial* (*management accounting*) algumas vezes são utilizados de forma intercambiável com *sistemas de contabilidade gerencial* (*management accounting systems*), *sistemas de controle gerenciais* (*management control systems*) e *controles organizacionais* (*organizational controls*). No entanto, esses termos possuem significados distintos. A contabilidade gerencial refere-se ao conjunto de práticas, tais como orçamentação e custeamento de produtos, enquanto os sistemas de contabilidade gerencial referem-se ao uso sistemático das práticas de contabilidade gerencial para que se atinja algum objetivo.

Os sistemas de controle gerenciais são mais amplos e englobam os sistemas de contabilidade gerencial, incluindo, por exemplo, controles pessoais e de clãs. Os controles gerenciais são normalmente referenciados como controles construídos em processos e atividades, tais como: controle estatístico do processo (CEP), sistema de produção *just in time* (JIT), entre outros (CHENHALL, 2003).

A pesquisa em contabilidade gerencial ganhou força a partir da década de 80, com a abertura de novos canais internacionais de divulgação dos estudos teóricos e empíricos que apresentam uma perspectiva multidisciplinar e, em muitos casos, com uma multiplicidade de métodos aplicados na análise dos problemas (FREZZATTI; AGUIAR; GUERREIRO, 2007; HESFORD et al., 2007). Vale destacar que, diferentemente da contabilidade financeira, que é normativa e dedicada ao público externo à organização, tal como acionistas, credores e autoridades fiscais (ATKINSON et al., 1997), a contabilidade gerencial se dedica ao fornecimento de informações para auxiliar o processo decisório dos usuários internos da organização (HANSEN; MOWEN, 1997; GARRISON; NOREEN; BREWER, 2006).

Em relação à pesquisa acadêmica, Shields (1997) apresenta uma taxonomia dos tópicos da pesquisa em contabilidade gerencial, como mostra o Quadro 5.

QUADRO 5

TAXONOMIA DOS TÓPICOS DE PESQUISA EM CONTABILIDADE GERENCIAL

TÓPICOS DE PESQUISA EM CONTABILIDADE GERENCIAL
SISTEMAS DE CONTROLE GERENCIAL <ul style="list-style-type: none">• Incentivos• Orçamentos ou orçamentação (<i>budgeting</i>)• Mensuração de desempenho• Preços de transferência• Contabilidade por responsabilidade (<i>responsibility accounting</i>)• Controle internacional
CONTABILIDADE DE CUSTOS <ul style="list-style-type: none">• Contabilidade total de custos (<i>cost accounting overall</i>)• Alocação de custos• Custeio baseado em atividades• Custeio de produtos• Variação de custos
GESTÃO DE CUSTOS <ul style="list-style-type: none">• Qualidade• <i>Just in time</i>• Utilização de custos para tomada de decisão• <i>Benchmarking</i>• História
Direcionadores de custos
Contabilidade gerencial, informação e sistemas
Métodos de pesquisa e teorias
Orçamento de capital e decisões de investimento

Fonte: Adaptado de Shields (1997).

Os tópicos apresentados por Shields (1997) foram utilizados para caracterizar o estado da pesquisa em contabilidade gerencial, em relação aos artigos publicados por pesquisadores dos Estados Unidos, durante os sete primeiros anos da década de 1990. Outras classificações da pesquisa em contabilidade

gerencial foram propostas. Podemos citar como exemplo o trabalho de Hesford et al. (2007), os quais ampliam o estudo de Shields (1997) para o período entre 1981 e 2000, apresentando uma nova taxonomia dos tópicos de pesquisa em contabilidade gerencial.

Outro trabalho, o de Mensah, Hwang e Wu (2004), apresentou uma taxonomia abreviada e correlacionada com os tópicos propostos por Shields (1997) para caracterizar em que campos teóricos (economia, sociologia, psicologia, entre outros) a pesquisa em contabilidade gerencial estava posicionada no período de 1986 a 2000.

Mesmo sendo mais recentes, as taxonomias propostas por Mensah, Hwang e Wu (2004) e Hesford et al. (2007) de alguma forma tomaram como base os tópicos de pesquisa apresentados por Shields (1997). Vale ressaltar que os tópicos destacados por Shields (1997) fazem parte da metodologia utilizada neste estudo, apresentada a seguir.

3 METODOLOGIA

As práticas de mensuração da informação ao longo dos anos ganharam diversos formatos metodológicos, com apoio tecnológico para facilitar a recuperação, transferência e organização da informação (BUFREM; PRATES, 2005). Assim, a tarefa de localizar e mapear estudos viabiliza o desenvolvimento de novas pesquisas, dada a facilidade em identificar tendências e a evolução do conhecimento científico. Nesse ínterim, o presente estudo, com caráter descritivo nos termos de Vergara (1997), consistiu em uma análise bibliométrica ou na bibliometria, seguida de uma análise de citação.

Segundo Fonseca (1986), a bibliometria consiste na aplicação da estatística à bibliografia. O primeiro estudo de bibliometria ocorreu em 1917, e seu conceito pode ser encontrado em Spinak (1996, p. 34), como “aplicação de análises estatísticas para estudar as características do uso e criação de documentos”.

De acordo com Castro (1997, p. 13), dentre os métodos quantitativos utilizados para medir e avaliar o conhecimento científico, encontra-se a bibliometria. Ele afirma que as vantagens desse método de avaliação consistem em amenizar os elementos de julgamento e produzir resultados quantitativos que tendem a ser a soma de muitos pequenos julgamentos e apreciações realizados por várias pessoas.

Pesquisas científicas têm utilizado a bibliometria em diversas áreas e para diversos fins, tais como medida de produtividade de autores mediante distribuição de frequência, medida de frequência do aparecimento de palavras ou expressões em textos sobre um assunto específico, medidas de desempenho, estabelecendo núcleo e áreas de dispersão sobre determinado assunto (CARDOSO et al.,

2005, p. 35). Com a aplicação de análise de citações, podem ser levantadas tendências de concentração em campos, em instituições, em países e no uso de determinados periódicos (MOREL; MOREL, 1977). Dessa forma, os estudos ou análises de citação verificam-se fundamentais para o entendimento da comunicação científica (ROUSSEAU, 1998).

Tal como preconiza a questão de pesquisa, o corrente estudo visa analisar que tipo de contribuição as teorias ou os modelos de ciclo de vida das organizações trazem para a construção da pesquisa acadêmica em contabilidade gerencial, no âmbito internacional. A pesquisa, por ser uma amostragem intencional e não probabilística, tem suas limitações ao âmbito da fonte mencionada, o que descaracteriza o caráter de inferência deste estudo para outros periódicos, anais, dissertações e teses, por exemplo.

O estudo foi aplicado em três etapas. Na primeira delas, realizou-se um levantamento bibliométrico sobre os trabalhos científicos da contabilidade gerencial construídos sob a ótica das teorias do ciclo de vida das organizações. Na segunda etapa, fez-se uma análise de parte da primeira pesquisa que identificou trabalhos sobre contabilidade gerencial relacionados com as teorias do ciclo de vida organizacional. Na terceira e última etapa, foi utilizada a mesma base de dados da segunda etapa, foram identificados os autores e as obras mais citados nesses trabalhos e os respectivos países nos quais as pesquisas publicadas foram originadas. Uma estrutura geral da metodologia usada no estudo é apresentada no Quadro 6:

QUADRO 6

ESTRUTURA DA METODOLOGIA UTILIZADA NO ESTUDO

PRIMEIRA ETAPA	<ol style="list-style-type: none">1. Acesso a 12 periódicos internacionais via ProQuest®.2. Busca e seleção de artigos que contenham os termos <i>life cycle</i> no título, resumo ou palavras-chave.3. Análise de cada artigo selecionado em relação aos tópicos de pesquisa em contabilidade gerencial de Shields (1997).
SEGUNDA ETAPA	<ol style="list-style-type: none">4. Análise e caracterização dos artigos relacionados com os tópicos de pesquisa em contabilidade gerencial de Shields (1997), em termos de: objetivo do estudo e principais contribuições para a pesquisa em contabilidade gerencial.
TERCEIRA ETAPA	<ol style="list-style-type: none">5. Realização de análise de citações para identificar os principais autores e obras do campo teórico do ciclo de vida organizacional relacionados com a pesquisa em contabilidade gerencial, além das instituições das quais esses autores são filiados.

Fonte: Elaborado pelos autores.

3.1 A PRIMEIRA ETAPA DA PESQUISA

Primeiramente, buscou-se no portal de trabalhos científicos ProQuest® (2009) uma base de artigos que continham no título, no resumo ou nas palavras-chave os termos *life cycle*. Para tal, foram visitados, individualmente, 12 periódicos internacionais relevantes para a área de contabilidade gerencial. A lista dos periódicos analisados e o horizonte de pesquisa são apresentados no Quadro 7. Vale ressaltar que o horizonte de pesquisa analisado limitou-se às publicações acadêmicas realizadas até o ano de 2008.

QUADRO 7

PERIÓDICOS E HORIZONTE DE PESQUISA ANALISADOS

PERIÓDICO INTERNACIONAL	HORIZONTE DE PESQUISA ANALISADO	
	PRIMEIRA EDIÇÃO	ÚLTIMA EDIÇÃO
<i>Behavioral Research in Accounting</i>	1991; v. 3	2008; v. 20, n. 2
<i>Contemporary Accounting Research</i>	1991; v. 8, n. 1	2008; v. 25, n. 4
<i>Management Accounting Research</i>	1993; v. 4, n. 1	2008; v. 19, n. 4
<i>Accounting, Organizations and Society</i>	1976; v. 1, n. 1	2008; v. 33, n. 7-8
<i>Journal of Accounting and Economics</i>	1979; v. 1, n. 1	2008; v. 46, n. 2-3
<i>Journal of Accounting Literature</i>	1982; v. 1	2008; v. 27
<i>Journal of Accounting Research</i>	2001; v. 39, n. 1	2008; v. 46, n. 5
<i>Journal of Management Accounting Research</i>	1992; v. 4	2008; v. 20
<i>Review of Accounting Studies</i>	1996; n. 1	2008; v. 13, n. 4
<i>The Accounting Review</i>	1971; v. 46, n. 4	2008; v. 83, n. 6
<i>Management Accounting</i>	1968; v. 50, n. 1	1986; v. 68, n. 2
<i>Management Accounting Quarterly</i>	2003; v. 5, n.1	2008; v. 10, n.1

Fonte: Elaborado pelos autores.

Todos os artigos extraídos da pesquisa foram analisados para verificar se a teoria de ciclo de vida em discussão relacionava-se com a organização e se realmente o estudo possuía aderência com algum tópico de pesquisa da contabilidade gerencial, conforme taxonomia de Shields (1997). A escolha dessa taxonomia decorre do fato de esta ter sido recorrentemente utilizada como base para a pro-

posição de outras classificações de tópicos de pesquisa em contabilidade gerencial. Os artigos que versavam sobre teorias de ciclo de vida, mas que não estavam relacionados com a organização como um todo foram segregados e classificados quanto ao tipo de teoria de ciclo de vida que abordavam. Já os artigos que versavam sobre alguma teoria ou modelo de ciclo de vida organizacional foram analisados detalhadamente, conforme procedimento apresentado na etapa a seguir.

3.2 A SEGUNDA ETAPA DA PESQUISA

Dos artigos presentes em periódicos internacionais relacionados com a contabilidade gerencial e tratados sob a égide das teorias do ciclo de vida organizacional, foram analisados e explicitados alguns itens, como: objetivo(s) do estudo e as principais contribuições para a pesquisa em contabilidade gerencial.

3.3 A TERCEIRA ETAPA DA PESQUISA

Esta etapa caracterizou-se pela busca dos principais destaques em termos de autores e obras, no campo teórico do ciclo de vida organizacional relacionados com a pesquisa em contabilidade gerencial, além da identificação dos países e das instituições das quais esses autores são filiados. Para tal, realizou-se uma análise de citações na base de artigos examinada na segunda etapa. Vale ressaltar que, para um autor ou obra ser contabilizado, estabeleceram-se dois critérios. De acordo com o primeiro critério, os autores e as obras citadas, cujo título continha os termos *life cycle* ou *configuration* foram contabilizados. De acordo com o segundo critério, todos os autores e as obras citados presentes na seção de *introdução* ou em qualquer outra seção que continha os termos *life cycle* ou *configuration* foram também contabilizados.

Para analisar as citações contabilizadas, foram projetadas tabelas que continham as frequências absolutas e relativas de autores e obras citados. Para facilitar a visualização dos resultados obtidos, os destaques (autores e obras) foram projetados por meio de gráficos de barras das frequências relativas calculadas.

4 RESULTADOS

4.1 PRIMEIRA ETAPA DA PESQUISA

Por meio da análise dos resumos dos artigos que continham os termos *life cycle* no resumo, título ou palavras-chave, foram revelados dois trabalhos que versavam sobre ciclo de vida comportamental (*behavioral life cycle*), 11 trabalhos

que versavam sobre ciclo de vida de produtos (*product life cycle*) e um trabalho que tratava de ciclo de vida de projetos (*project life cycle*). Os resumos dos artigos que tratavam de teorias de ciclo de vida organizacional totalizaram oito. No entanto, ao se analisar o conteúdo dos artigos, constatou-se que dois deles não possuíam relação direta com a pesquisa em contabilidade gerencial, sendo um focado em pesquisa e desenvolvimento (P&D) e outro voltado para a investigação de como o mercado acionário reage às mudanças no crescimento das vendas e despesas de capital, levando em consideração as etapas do ciclo de vida.

Como resultado, obteve-se o total de seis artigos que continham os termos *life cycle* no resumo, título ou palavras-chave, que versavam sobre alguma teoria de ciclo de vida organizacional e que possuíam inerência com a pesquisa em contabilidade gerencial. O Quadro 8 apresenta os artigos extraídos para posterior análise:

QUADRO 8

ARTIGOS EXTRAÍDOS DA ANÁLISE DE PERIÓDICOS INTERNACIONAIS DA ÁREA DE CONTABILIDADE GERENCIAL

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

AUZAIR, S. M.; LANFIELD-SMITH, K. The effect of service process type, business strategy and life cycle stage on bureaucratic MCS in service organizations. *Management Accounting Research*, Manchester, v. 16, p. 399-421, 2005.

DAVILA, T. An exploratory study on the emergence of management control systems: formalizing human resources in small growing firms. *Accounting, Organizations and Society*, London, v. 30, n. 3, p. 223-48, 2005.

GRANLUND, M.; TAIPALEENMAKI, J. Management control and controllership in new economy firms - a life cycle perspective. *Accounting, Organizations and Society*, Londres, v. 16, p. 21-57, 2005.

SILVOLA, H. Design of MACS in growth and revival stages of the organizational life-cycle. *Qualitative Research in Accounting & Management*, Auckland, v. 5, n. 1, p. 27-47, 2008.

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

Fonte: Elaborado pelos autores.

4.2 SEGUNDA ETAPA DA PESQUISA

De cada um dos seis artigos publicados em periódicos internacionais extraídos da etapa anterior, foram projetados o objetivo do estudo e as principais contribuições para a pesquisa em contabilidade gerencial, como mostra o Quadro 9.

QUADRO 9

ANÁLISE DOS ARTIGOS

MOORES, K.; YUEN, S. (2001)	
OBJETIVO	Explorar as relações entre as variações no sistema de contabilidade gerencial (MAS) e ciclos de vida organizacional.
PRINCIPAIS CONTRIBUIÇÕES	Os sistemas de controle gerencial tornam-se mais formais à medida que as características organizacionais e gerencias tornam-se mais complexas. Por isso, destacam os benefícios da aplicação da abordagem de ciclo de vida para analisar a configuração do MAS.
AUZAIR, S. M.; LANGFIELD-SMITH, K. (2005)	
OBJETIVO	Investigar a influência de diversas variáveis contingenciais sobre a concepção dos sistemas de controle gerencial nas organizações de serviços.
PRINCIPAIS CONTRIBUIÇÕES	As empresas com estratégia em custos optam por MAS mais burocrático que as empresas com estratégia de diferenciação. Além disso, as empresas em fase de maturidade priorizam a utilização de um MAS mais burocrático que as empresas em fase de crescimento.
DAVILA, T. (2005)	
OBJETIVO	Identificar a relação entre os estágios do ciclo de vida da organização associados ao surgimento dos sistemas de controle gerencial.
PRINCIPAIS CONTRIBUIÇÕES	As variáveis dimensão e idade são relevantes, porém não há como identificar sua influência na organização. A variável fundamental para explicar o surgimento de novos sistemas de controle gerencial nas diferentes fases do ciclo de vida é a estrutura organizacional.
GRANLUND, M.; TAIPALEENMAKI, J. (2005)	
OBJETIVO	Descrever e explicar as práticas de controle gerencial nas empresas pertencentes à corrente da nova economia empresarial. Essa corrente inclui empresas em rápido crescimento ou empresas com segmentação de crescimento rápido, já que atuam em áreas ligadas à tecnologia da informação e da comunicação empresarial e biotecnologia e são caracterizadas por seus investimentos em P&D e conhecimentos.
PRINCIPAIS CONTRIBUIÇÕES	As organizações devem utilizar modelos de ciclo de vida específico que requerem sistemas de controle gerencial específicos, pois a estratégia de gerenciamento e a cultura corporativa diferem entre os estágios.

(continua)

QUADRO 9 (CONCLUSÃO)

ANÁLISE DOS ARTIGOS

KALLUNKI, J. P.; SILVOLA, H. (2008)	
OBJETIVO	Investigar se o uso do custeio baseado em atividades (ABC) e dos sistemas de contabilidade gerencial varia entre as empresas em seus diferentes estágios de ciclo de vida
PRINCIPAIS CONTRIBUIÇÕES	O uso do ABC é mais comum entre empresas em fase de maturidade e renascimento do que entre empresas em fase de crescimento, ou seja, a utilização do ABC aumenta à medida que a dimensão da empresa aumenta.
SILVOLA, H. (2008)	
OBJETIVO	Descrever e explicar o <i>design</i> dos sistemas de contabilidade e de controle gerencial nas fases de crescimento e renascimento do ciclo de vida da organização. Além disso, analisar como os investidores de capital influenciam no <i>design</i> dos sistemas de contabilidade e de controle gerencial no caso de a firma encontrar-se nas fases de crescimento e renascimento.
PRINCIPAIS CONTRIBUIÇÕES	Diferentemente da fase de crescimento, a firma na fase de renascimento desenvolve sistemas de contabilidade e controle gerencial com propósitos organizacionais e de controle internos, pois os investidores priorizam informações gerenciais contábeis mais detalhadas para avaliarem os retornos sobre seus investimentos.

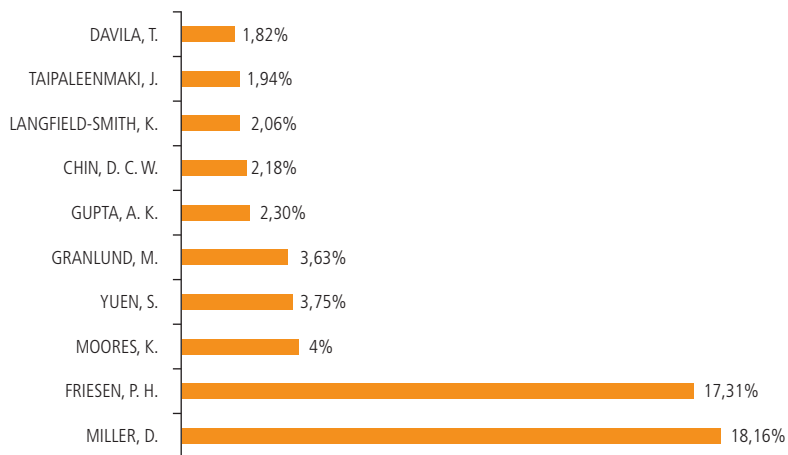
Fonte: Elaborado pelos autores.

4.3 TERCEIRA ETAPA DA PESQUISA

Considerando os critérios estabelecidos na terceira etapa da metodologia, a Figura 2 expõe os principais autores na literatura sobre ciclo de vida, com base na análise das citações extraídas das obras analisadas na etapa anterior. O universo da análise encontrou 826 citações de autores, das quais 150 se referem a Dany Miller e 143, a Peter Friesen. Somente esses dois autores representam 35,47% de todas as citações e reforçam os resultados a seguir, pois trabalhos relativamente velhos como de Miller e Friesen (1983, 1984) ainda são considerados o ponto de partida para embasar pesquisas futuras, sendo suas obras citadas na grande maioria dos estudos atuais relacionados com contabilidade gerencial e teorias de ciclo de vida organizacional.

GRÁFICO 1

ANÁLISE DOS AUTORES MAIS CITADOS ENTRE OS
ENCONTRADOS NA PESQUISA

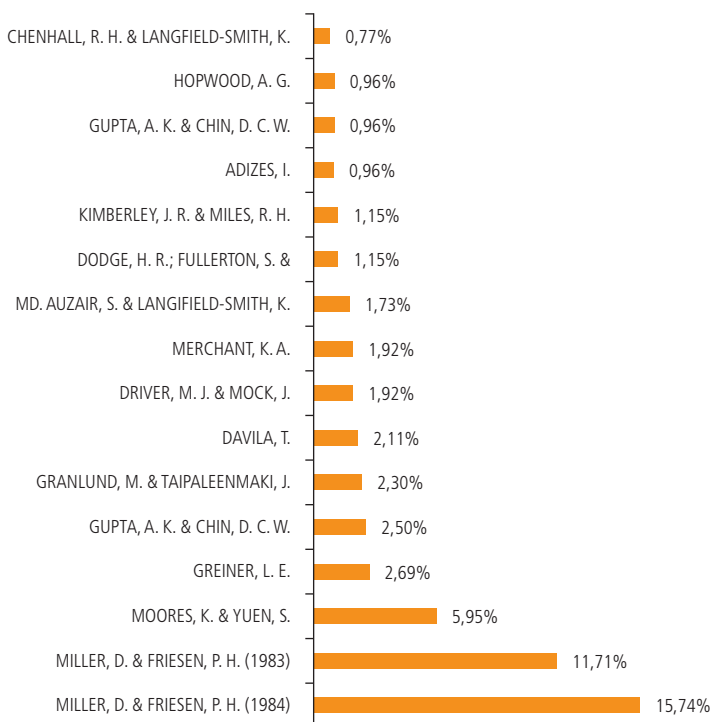


Fonte: Elaborado pelos autores.

Com base no Gráfico 1, é possível identificar as principais obras utilizadas como base na produção científica internacional da contabilidade gerencial que empregam os modelos de ciclo de vida organizacional. Miller e Friesen (1983, 1984), entre os trabalhos analisados durante a pesquisa, foram as obras que mais se destacaram, representando 27,46% do total. Posteriormente, observa-se o trabalho de Moores e Yuen (2001), com 5,95% do total. Essas três obras conjuntamente correspondem a 33,41% da amostra analisada. O comportamento dos gráficos representados nos Gráficos 1 e 2 apresentam resultados semelhantes e comprovam a importância e a influência desses dois autores para o desenvolvimento de pesquisas futuras sobre a abordagem de ciclo de vida.

GRÁFICO 2

ANÁLISE DAS CITAÇÕES DAS PRINCIPAIS OBRAS QUE ABORDAM
O TEMA CICLO DE VIDA ORGANIZACIONAL NOS ARTIGOS
INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE GERENCIAL



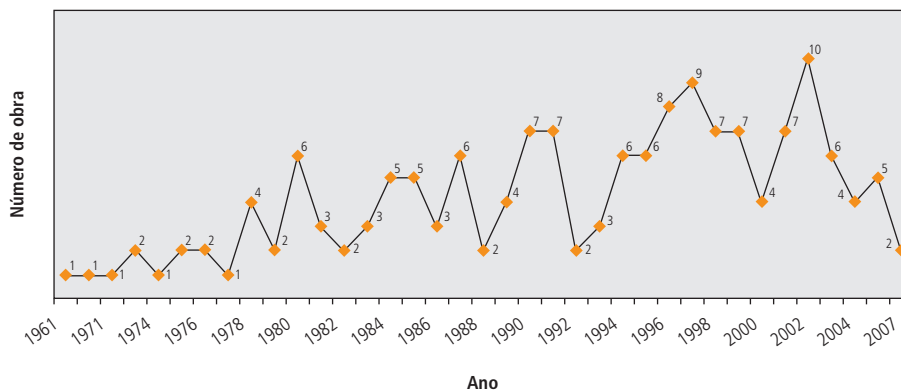
Fonte: Elaborado pelos autores.

A partir do levantamento dos trabalhos que abordam o tema ciclo de vida organizacional, pode-se traçar uma perspectiva histórica das obras e autores considerados em nossa análise (Gráfico 3). Embora os principais autores da teoria do ciclo de vida organizacional tenham publicado suas obras em 1983 e 1984, respectivamente, nota-se que houve um aumento singular no número de trabalhos publicados no início da década de 1990 e em 2002. Entretanto, as obras mais recentes da abordagem sobre ciclo de vida na pesquisa em contabilidade gerencial ainda são pouco exploradas e, quando o são, baseiam-se em modelos desenvolvidos anteriormente. Esse resultado reforça que o ciclo de vida, apesar de desempenhar um papel importante na análise e explicação da evolução dos sistemas de controle gerencial, ainda é considerado uma variável recente e, por isso, há poucos trabalhos empíricos.

GRÁFICO 3

ANÁLISE ANUAL DAS PUBLICAÇÕES (OBRAS CONTABILIZADAS)
UTILIZADAS NAS PESQUISAS EM CONTABILIDADE GERENCIAL
COM BASE NAS TEORIAS DO CICLO DE VIDA ORGANIZACIONAL

Produção científica com base nos achados sobre ciclo de vida



Fonte: Elaborado pelos autores.

Analisando o Quadro 10, pode-se verificar que, embora haja uma concentração de publicações científicas na América do Norte, especialmente nos Estados Unidos, os autores mais citados e cujas obras são de grande contribuição para a pesquisa em ciclo de vida são filiados a instituições canadenses (Ecole des Hautes Etudes Commerciales e MacGill University, Faculty of Management), principalmente em razão da relevante citação dos trabalhos desenvolvidos por Dany Miller e Peter Friesen. O importante dessa análise é notar que há uma grande heterogeneidade de instituições preocupadas com as questões que envolvem a contabilidade gerencial e as etapas do ciclo de vida. Esse ponto pode ser considerado decisivo para desenvolvimento de futuras pesquisas nesse campo.

QUADRO 10

**ANÁLISE DAS PRINCIPAIS INSTITUIÇÕES E DOS PAÍSES
QUE ESTUDAM A ABORDAGEM CICLO DE VIDA**

AUTOR	UNIVERSIDADE DE FILIAÇÃO	PAÍS
MILLER, D.	<i>Ecole des Hautes Etudes Commerciales</i>	Canadá
FRIESEN, P. H.	<i>MacGill University, Faculty of Management</i>	Canadá
MOORES, K.	<i>Bond University</i>	RU
YUEN, S.	<i>Hong Kong Polytechnic University</i>	Hong Kong
GREINER, L. E.	<i>USC Marshall School of Business, Los Angeles</i>	Estados Unidos
GUPTA, A. K.	<i>University Louisville</i>	Estados Unidos
CHIN, D. C. W.	<i>University Louisville</i>	Estados Unidos
GRANLUND, M.	<i>Turku School of Economics</i>	Finlândia
MD. AUZAIR, S.	<i>Universiti Kebangsaan Malaysia</i>	Malásia
DAVILA, T.	<i>Stanford University</i>	Estados Unidos
MERCHANT, K. A.	<i>USC Marshall School of Business, Los Angeles</i>	Estados Unidos
MD. AUZAIR, S.	<i>Universiti Kebangsaan Malaysia</i>	Malásia
LANGIFIELD-SMITH, K.	<i>Monash University</i>	Austrália
KALLUNKI, J. P.	<i>University of Vaasa</i>	Finlândia

Fonte: Elaborado pelos autores.

4.4 DISCUSSÃO DOS RESULTADOS OBTIDOS

A análise bibliométrica realizada permite concluir que, apesar de os estudos sobre o ciclo de vida organizacional terem suas origens remetidas ao início da década de 1960, com o trabalho de Chandler (1962), apenas recentemente a pesquisa acadêmica em contabilidade gerencial tem dedicado atenção à evolução dos sistemas gerenciais ao longo do ciclo de vida das organizações, pois somente seis publicações de periódicos internacionais foram extraídas. Dessa forma, apesar da importância e do longo período de estudos sobre os modelos de ciclo de vida, ainda há uma quantidade pequena de periódicos com fator de impacto relevante que exploram as influências dos ciclos de vida organizacionais na contabilidade gerencial.

Entre os modelos de ciclo de vida organizacional, destaca-se o proposto por Miller e Friesen (1983, 1984), que contribuiu significativamente para a aplicação das abordagens do ciclo de vida organizacional na pesquisa em contabilidade gerencial, pois permitiu que os sistemas de contabilidade gerencial fossem analisados de acordo com as características organizacionais e gerenciais, segundo as variações do próprio ciclo de vida, tal como fizeram Moores e Yuen (2001).

Os artigos analisados remetem à conclusão de que as pesquisas desenvolvidas se propõem a investigar e examinar, principalmente, variações na utilização dos sistemas de contabilidade gerencial em diferentes fases do ciclo de vida, dedicando menos enfoque ao efeito do ciclo de vida na concepção dos sistemas de controle gerencial. Além disso, verifica-se necessário o desenvolvimento de modelos específicos de ciclo de vida para descrever e explicar as práticas de controle gerencial de empresas em rápido crescimento que atuam em áreas ligadas, por exemplo, à tecnologia da informação e à comunicação empresarial, cujas questões estratégicas estão vinculadas a sistemas de controle gerenciais idiossincráticos (GRANLUND; TAIPALEENMAKI, 2005).

Com as contribuições de Auzair e Langfield-Smith (2005), pode-se concluir que a importância da análise do ciclo de vida da organização em relação à contabilidade gerencial reside no entendimento de como as atividades e estruturas organizacionais mudam ao longo do tempo. Dessa forma, a estrutura organizacional verifica-se como uma variável fundamental para explicar o surgimento de novos sistemas de controle de gestão nas diferentes fases do ciclo de vida.

Além disso, a pesquisa realizada por Davila (2005) traz à tona que a concepção dos sistemas de controle gerencial pode ser investigada por meio do relacionamento direto entre a estratégia de negócios e a fase do ciclo de vida da organização. Dessa forma, para o autor, apesar de as variáveis como tamanho, idade e troca de CEO serem relevantes, não há ainda uma comprovação científica de como essas variáveis atuam na organização e, principalmente, se os sistemas de controle gerencial fornecem complementações às teorias de ciclo de vida existentes.

Sob essa perspectiva, Kallunki e Silvola (2008) concluem que os sistemas de contabilidade gerencial variam entre as empresas em seus diferentes estágios de ciclo de vida, assim como o uso do custeio baseado em atividade (ABC) aumenta à medida que a dimensão da empresa aumenta. Os resultados desse estudo convergem em determinados aspectos com o trabalho de Silvola (2008), pois permite concluir que, independentemente da fase de crescimento, a firma na fase de renascimento desenvolve sistemas de contabilidade e controle gerencial com propósitos essencialmente organizacionais e de controle internos. Em contrapartida, na fase de renascimento, os empreendedores necessitam de informações gerenciais contábeis mais detalhadas para saberem como obter melhores retornos sobre seus investimentos.

A análise desse achados permite concluir que, em cada fase do ciclo de vida, diferentes sistemas de contabilidade gerencial são utilizados, pois, à medida que as organizações evoluem no modelo de ciclo de vida (tamanho e tempo), há um aumento na complexidade do ambiente e das tarefas administrativas que gera a necessidade de as empresas aprimorarem seus sistemas de contabilidade gerencial para apoiar o processo de tomada de decisão. Em outras palavras, à medida que as empresas evoluem, elas necessitam de informações mais detalhadas para saber o melhor retorno de seus investimentos e se os resultados estão em consonância com os objetivos estratégicos de curto e longo prazos.

Outra conclusão importante relaciona-se ao fato de a literatura discorrer que, no estágio de nascimento, algumas empresas não dedicam esforços na aquisição de sistemas gerenciais em decorrência de aspectos relacionados, como *inviabilidade financeira*, o que pode ser uma importante razão para as altas taxas de mortalidade prematura de micro e pequenas empresas. No entanto, independentemente do tamanho, do ambiente empresarial e da estrutura organizacional, as empresas precisam conhecer seus pontos fortes e fracos para garantir eficiência interna. Dessa forma, os sistemas de controle gerencial exercem um importante papel de auxílio aos gestores na tomada de decisão, assegurando que as informações geradas para tal sejam relevantes e precisas, o que pode favorecer uma transição de um estágio do ciclo de vida para outro, sem perda de competitividade para a empresa.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este trabalho atingiu seus objetivos, pois proporcionou a visualização das contribuições das teorias do ciclo de vida organizacional para a pesquisa em contabilidade gerencial. Além disso, este estudo identificou quem são os autores de maior destaque na teoria do ciclo de vida organizacional no cenário mundial, incluindo suas instituições de pesquisa e países nos quais foram desenvolvidas as publicações.

As seis publicações acadêmicas levantadas por meio da base de dados e analisadas sugerem que as características das empresas afetam a utilização dos sistemas de contabilidade gerencial nas diferentes fases do ciclo de vida, além de revelar que as empresas em fases de maturidade e renascimento se preocupam em implantar sistemas de gestão e de informação sofisticados que atendam suas perspectivas estratégicas, já que a própria estrutura organizacional, por ser mais consolidada, possibilita que elas invistam em infraestrutura para formalizar, burocratizar e melhorar continuamente a qualidade das informações para a tomada de decisão.

Dessa forma, pôde-se concluir que os modelos de ciclo de vida organizacional, juntamente com outras variáveis, como tamanho e idade, influenciam diretamente a composição e a complexidade dos sistemas de contabilidade gerencial.

As limitações deste trabalho se assentam, principalmente, na base de dados utilizada (portal ProQuest®), não por sua ineficácia, e sim pelo fato de esta pesquisa ter focalizado artigos de periódicos no âmbito internacional, tornando limitada a inferência deste estudo para outros universos de pesquisa que não se incluem na fonte de dados utilizada, tais como anais de congressos, dissertações e teses, por exemplo.

Entende-se que este trabalho colaborou para a pesquisa em contabilidade gerencial, na medida em que revela que as teorias de ciclo de vida organizacional têm contribuído nesse campo teórico, principalmente em relação aos fatores configuracionais internos e externos que podem afetar as diversas práticas de contabilidade gerencial e os sistemas de controle gerencial. Essa revelação oferece ao pesquisador de contabilidade gerencial novas possibilidades de estudos, vinculando ambas as correntes de pensamento.

Para futuras pesquisas, sugere-se a realização de uma análise focalizando outras fontes de dados de produção científica para ratificar ou complementar os resultados apresentados por esta pesquisa.

REFERÊNCIAS

- ATKINSON, A. A. et al. *Management accounting*. 2. ed. London: Prentice-Hall Inc., 1997.
- AUZAIR, S. M.; LANGFIELD-SMITH, K. The effect of service process type, business strategy and life cycle stage on bureaucratic MCS in service organizations. *Management Accounting Research*, Manchester, v. 16, p. 399-421, 2005.
- BAKER, D. D.; CULLEN, J. B. Administrative reorganization and configurational context: the contingent effects of age, size, and change in size. *Academy of Management Journal*, Briarcliff Manor, v. 36, n. 6, p. 1251-1277, 1993.
- BUFREM, L.; PRATES, Y. O saber científico registrado e as práticas de mensuração da informação. *Ciência da Informação*, Rio de Janeiro, v. 34, n. 2, p. 9-25, 2005.
- CARDOSO, R. L. et al. Pesquisa científica em contabilidade entre 1990 e 2003. *Revista de Administração de Empresas – RAE*, São Paulo, v. 45, n. 2, p. 34-45, 2005.
- CASTRO, C. M. *Ciência e universidade*. Rio de Janeiro: Zahar, 1997. 56 p.
- CHANDLER, A. D. *Strategy and structure: chapters in the history of the industrial enterprises*. Cambridge, Mass.: MIT Press, 1962.
- CHANNON, D. *Strategy and structure of British enterprise*. Boston: Havard Business School, 1973.
- CHENHALL, R. H. Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future. *Accounting, Organization and Society*, Londres, v. 28, n. 2-3, p. 127-168, 2003.

- DAVILA, T. An exploratory study on the emergence of management control systems: formalizing human resources in small growing firms. *Accounting, Organizations and Society*, London, v. 30, n. 3, p. 223-248, 2005.
- FONSECA, E. N. *Bibliometria: teoria e prática*. São Paulo: Cultrix, 1986. 141 p.
- FREZATTI, F.; AGUIAR, A. B.; GUERREIRO, R. Diferenciações entre a contabilidade financeira e a contabilidade gerencial: uma pesquisa empírica a partir de pesquisadores de vários países. *Revista de Contabilidade e Finanças da USP*, São Paulo, v. 18, n. 44, p. 9-22, 2007.
- GARRISON, R. H.; NOREEN, E. W.; BREWER, P. C. *Managerial accounting*. 11. ed. New York: McGraw Hill, 2006.
- GRANLUND, M.; TAIPALEENMAKI, J. Management control and controllership in new economy firms – a life cycle perspective. *Accounting, Organizations and Society*, Londres, v. 16, n. 1, p. 21-57, 2005.
- HANKS, S. H.; CHANDLER, G. N. Patterns of functional specialization in emerging high tech. *Journal of Small Business Management*, Washington, v. 32, n. 2, p. 23-36, 1994.
- HANSEN, D. R.; MOWEN, M. M. *Cost management*. 2. ed. Cincinnati, Ohio: South-Western College Publications, 1997.
- HESFORD, J. W. et al. Management accounting: a bibliographic study. In: CHAPMAN, Christopher; HOPWOOD, Anthony G.; SHIELDS, Michael (Org.). *Handbook of management accounting research*. Amsterdam: Elsevier, 2007. 1 v. cap. 1. p. 3-26.
- KALLUNKI, J.; SILVOLA, H. The effect of organizational life cycle stage on the use of activity-based costing. *Management Accounting Research*, Manchester, v. 19, n. 1, p. 62-79, 2008.
- MENSAH, Y.; HWANG, R.; WU, D. Does managerial accounting research contribute to related disciplines? An examination using citation analysis. *Journal of Management Accounting Research*, Sarasota, v. 16, p. 163-181, 2004.
- MILLER, D. Configurations of strategy and structure: towards a synthesis. *Strategic Management Journal*, West Lafayette, v. 7, n. 3, p. 233-249, 1986.
- _____. The genesis of configurations. *Academy of Management*, New York, v. 12, n. 4, p. 686-701, 1987.
- MILLER, D.; FRIESEN, P. Successful and unsuccessful phases of the corporate life cycle. *Organizations Studies*, Frederiskberg, v. 4, n. 3, p. 339-356, 1983.
- _____. A longitudinal study of corporate life cycle. *Management Science*, Hanover, v. 30, n. 10, p. 1161-1183, 1984.
- MINTZBERG, H.; AHLSTRAND, B.; LAMPEL, J. *Safári de estratégia: um roteiro pela selva do planejamento estratégico*. Porto Alegre: Bookman, 2000.
- MOORES, K.; YUEN, S. Management accounting systems and organizational configuration: a life-cycle perspective. *Accounting, Organizations and Society*, London, v. 26, p. 351-389, 2001.
- MOREL, R. L.; MOREL, C. M. Um estudo sobre a produção científica brasileira, segundo os dados do Institute for Scientific Information (ISI). *Ciência da Informação*, Rio de Janeiro, v. 6, n. 2, p. 99-109, 1977.
- NECYK, A. G. O. *Desenvolvimento da contabilidade gerencial nas empresas: uma perspectiva de ciclo de vida*. 2008. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis)–Universidade de São Paulo, São Paulo, 2008.

- OTLEY, D. T. The contingency theory of management accounting: achievement and prognosis. *Accounting, Organizations and Society*, London, v. 5, n. 4, p. 413-428, 1980.
- PROQUEST®. *Base de dados*, 2009. Disponível em: <<http://proquest.umi.com/login>>. Acesso em: 22 mar. 2009.
- QUINN, R.; CAMERON, K. Organizational life cycles and shifting criterias of effectiveness: some preliminary evidence. *Management Science*, Hanover, v. 29, p. 33-51, 1983.
- ROSSEAU, R. Indicadores bibliométricos e econométricos para a avaliação de instituições científicas. *Ciência da Informação*, Rio de Janeiro, v. 27, n. 2, p. 149-158, 1998.
- RUMELT, R. P. *Strategy, structure and economic performance*. Boston: Harvard Business School, 1974.
- SHIELDS, M. D. Research in management accounting by North Americans in the 1990s. *Journal of Management Accounting Research*, Sarasota, v. 9, p. 3-61, 1997.
- SILVOLA, H. Design of MACS in growth and revival stages of the organizational life-cycle. *Qualitative Research in Accounting & Management*, Auckland, v. 5, n. 1, p. 27-47, 2008.
- SPINAK, E. *Diccionario enciclopédico de bibliometría, cienciometría y informetría*. Caracas: Unesco, 1996.
- VAN DE VEN, A. H.; DRAZIN, R. Alternative forms of fit in contingency theory. *Administrative Science Quarterly*, Ithaca, v. 30, n. 4, p. 514-539, 1985.
- VERGARA, S. C. *Projetos e relatórios de pesquisa em administração*. São Paulo: Editora Atlas, 1997.
- VICTOR, B.; BOYNTON, A. C. *Invented here: maximizing your organization's internal growth and profitability*. Boston, MA: Harvard Business School Press, 1998.