
CICLO DE VIDA DAS ORGANIZAÇÕES E A CONTABILIDADE GERENCIAL*

Bruno Carlos de Souza

Doutorando em Controladoria e Contabilidade
no Departamento de Contabilidade e Atuária
da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade
da Universidade de São Paulo
bruno.c.souza@ig.com.br

George Anthony Necyk

Mestre em Controladoria e Contabilidade
pelo Departamento de Contabilidade e Atuária
da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade
da Universidade de São Paulo
gnecyk@uol.com.br

Fábio Frezatti

Livre-Docente
Professor Associado
do Departamento de Contabilidade e Atuária
da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade
da Universidade de São Paulo
frezatti@usp.br

RESUMO

O objetivo deste trabalho foi ampliar o conhecimento de como a Contabilidade Gerencial se desenvolve ao longo do tempo dentro de uma organização, tomando como base o modelo de ciclo de vida. Para este ensaio teórico, foi realizada uma revisão bibliográfica sobre o tema do ciclo de vida em geral e, especificamente, dos estudos de Contabilidade Gerencial que adotaram essa abordagem. Constatou-se que, ainda, são poucos os estudos específicos na área de Contabilidade Gerencial validados empiricamente. Contudo, esses poucos estudos comprovam que as características da Contabilidade Gerencial são influenciadas pelos estágios do ciclo de vida da organização, demonstrando o potencial que a abordagem oferece para ampliação do entendimento do desenvolvimento da Contabilidade Gerencial nas organizações. Comentam-se, também, alguns cuidados que devem ser considerados na operacionalização dessa abordagem, assim como a possibilidade da sua conjugação com outras perspectivas teóricas.

Palavras-chave: Ciclo de Vida; Contabilidade Gerencial.

THE LIFE CYCLE OF ORGANIZATIONS AND MANAGEMENT ACCOUNTING

ABSTRACT

The objective of this work was to expand the understanding of how Management Accounting develops through time within an organization, taking a life cycle model as reference. For this theoretical essay, a bibliographic survey was conducted on the theme of life cycles in general and, specifically, of management accounting studies that have adopted this approach. It was verified that there are still few specific studies in the field of management accounting that have been empirically validated. However, these few studies prove that the characteristics of management accounting are influenced by the life cycle of the organization. This demonstrates the potential of this approach for expanding the understanding of the development of management accounting within organizations. Additionally, some concerns that should be considered in this approach are discussed, as well as the possibility of allying this theory with other perspectives.

Keywords: Life Cycle; Management Accounting.

* Artigo apresentado no I Congresso ANPCONT, Gramado - RS, 2007

1 INTRODUÇÃO

Durante muito tempo, a pesquisa da Contabilidade Gerencial baseou-se apenas nas influências econômicas, ou seja, no modelo neoclássico, que buscava prescrições ideais para o controle e a tomada de decisão, dentro de uma perspectiva puramente racional. Nas últimas décadas, começaram a surgir pesquisas em Contabilidade Gerencial utilizando-se de teorias organizacionais e sociológicas para estudar o desenvolvimento, a manutenção e a mudança das práticas contábeis gerenciais nas organizações. (COVALESKI *et al.*, 1996; CHENHALL; LANGFIELD-SMITH, 1999; BURNS e SCAPENS, 2000).

Em especial, a adoção da abordagem contingencial para o estudo da Contabilidade Gerencial, em meados da década de 70, representou um avanço em relação à perspectiva neoclássica vigente até então. Sua premissa básica é a de que "não há um sistema contábil universalmente apropriado que possa ser igualmente aplicado a todas as organizações em todas as circunstâncias", assim, a abordagem contingencial "deveria identificar aspectos específicos do sistema contábil associado com certas circunstâncias identificadas e demonstrar um *matching* apropriado." (OTLEY, 1980, p. 413).

Seria, portanto, possível prever que características a contabilidade gerencial assumiria em dadas condições? Quais as mudanças esperadas quando o contexto variasse? Que diretrizes seguir na concepção dos sistemas de contabilidade gerencial? A contabilidade gerencial mudaria sempre que uma variável de contexto fosse alterada? Essas mudanças seriam de aspectos isolados ou do todo? Qual a relação com outros aspectos da estrutura organizacional? Teria a Teoria da Contingência oferecido respostas satisfatórias a estas questões de interesse?

Apesar da longa tradição acumulada no uso dessa abordagem, há críticas (OTLEY, 1980; FISHER, 1995; CHAPMAN, 1997; CHENHALL, 2003), especialmente, a respeito do método *cross-sectional* que é utilizado na maioria dos estudos. Geralmente, os estudos *cross-sectional* tendem a associar fatores contingentes a características do sistema de contabilidade gerencial em um determinado momento do tempo, para um grande número de empresas, o que possibilita o uso de métodos estatísticos e, conseqüentemente, a tentativa de generalização dos achados. No entendimento

desses autores, estudos longitudinais, em que a interação das variáveis ao longo do tempo pode ser observada, permitiriam melhor entendimento das relações causais, indo além da mera constatação das suas associações.

Outra crítica diz respeito ao conceito de *contingency fit* (ou *matching*). A maior parte dos estudos aborda um conjunto restrito de variáveis, muitas vezes sem relacioná-la ao desempenho da organização (DRAZIN e VAN DE VEN, 1985; SELTO, RENNER e YOUNG, 1995; DONALDSON, 1999). A profusão de estudos desse tipo termina por oferecer uma visão fragmentada da Contabilidade Gerencial. Otley (1980, p.421) argumenta que os sistemas de contabilidade gerencial são parte de um sistema de controle gerencial mais amplo, o qual, por sua vez, faz parte de um pacote de controles organizacionais, no qual estão incluídos diversos aspectos do desenho da organização. Conclui dizendo que "é impossível separar o efeito de um sistema de contabilidade gerencial dos outros controles organizacionais", pois agem dentro de um mesmo pacote, complementando um ao outro e, portanto, devem ser analisados e avaliados em conjunto.

Miller (1986, 1987 e 1996) advogou o conceito de configuração, que reúne um conjunto amplo de elementos organizacionais, interdependentes entre si, conectados por um tema comum. A abordagem é não só sistêmica, mas requer também a manutenção da consistência interna entre seus elementos. Assim, a mudança em uma das variáveis, como o controle, seria disfuncional, a não ser que outros elementos a acompanhassem. Tal alinhamento tem repercussões no desempenho organizacional. Uma das aplicações do conceito de configuração são os estágios do ciclo de vida das organizações, no qual cada estágio reflete um padrão distinto de elementos organizacionais coerentes entre si.

Até agora, os estágios 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 e 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. Assim, a questão que se coloca é: **quais as influências do estágio do ciclo de vida das empresas sobre a contabilidade gerencial?**

Pretende-se desenvolver um ensaio teórico, no qual

serão buscados referenciais conceituais de modelos de ciclo de vida organizacionais e resgatados os principais estudos no âmbito da Contabilidade Gerencial envolvendo o conceito de ciclo de vida organizacional, a fim de avaliar o potencial de contribuição dessa abordagem para o entendimento da prática da contabilidade gerencial nas empresas.

Este artigo é composto dos seguintes tópicos: Referencial Teórico, no qual será revisada a evolução dos modelos alternativos de ciclo de vida organizacional desde as origens, culminando no modelo de Miller e Friesen, baseado no conceito de configuração; em Estudos Empíricos em Contabilidade Gerencial serão feitos um levantamento e resumo dos trabalhos publicados nos principais periódicos na área de Contabilidade Gerencial que utilizaram a abordagem do ciclo de vida organizacional, Análise e Conclusões, em que se tecerão considerações críticas a respeito dessas contribuições.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Origem dos modelos de ciclo de vida das organizações

O estudo do ciclo de vida das organizações aborda a questão de como as organizações se desenvolvem no tempo. Autores que adotam essa abordagem defendem que as mudanças organizacionais ocorrem em padrões previsíveis caracterizados por estágios de desenvolvimento. Transições típicas são esperadas na medida em que as organizações simples, jovens e pequenas se tornam mais complexas, velhas e grandes.

Uma variedade relativamente grande de modelos foi desenvolvida ao longo do tempo. Quinn e Cameron (1983), em um dos primeiros levantamentos de modelos de ciclo de vida organizacional, identificaram e compararam nove exemplos. Constataram que esses modelos diferiam em termos da relação de estágios organizacionais e em termos dos atributos utilizados para caracterizar cada um desses estágios. Não obstante, os autores lograram integrar os modelos analisados em um conjunto comum de estágios organizacionais: (a) estágio empreendedor (inovação, formação de nichos e criatividade); (b) estágio coletivo (alta coesão, comprometimento); (c) estágio de formalização e controle (estabilidade e institucionalização) e (d) estágio de estruturação e adaptação (expansão dos domínios e descentralização). Alguns dos estudos analisados

subdividiam certos estágios em subestágios, enquanto outros ignoram o primeiro ou o último. Com uma única exceção, nenhum dos modelos considerava a fase de declínio e morte da organização, levando os autores a conjecturar que apenas os estágios que levam do nascimento à maturidade seriam previsíveis. O tempo que cada organização despense em um dado estágio também não é clarificado nos modelos analisados. Quinn e Cameron (1983), também, salientaram que há diferenças entre os modelos em termos do fenômeno organizacional que orienta o desenvolvimento (estrutura, mentalidade individual, problemas funcionais etc.).

Em uma revisão mais recente, Levie e Hay (1999) identificaram 63 modelos de ciclo de vida, sendo 29 genéricos, aplicáveis a qualquer organização, e 34 específicos, que tratam um subconjunto de estágios (estágios iniciais em organizações novas ou emergentes) ou organizações com características restritas (de um tamanho, organizações pequenas ou de um setor, tecnologia, por exemplo). A revisão da literatura abrangeu um período de 1962 a 1996, demonstrando uma proliferação de proposições de modelos. Da revisão identificaram três premissas comuns a todos os modelos de ciclo de vida: a) há estágios organizacionais distintos e identificáveis, b) os estágios ocorrem em seqüência e c) a seqüência é comum a todas as organizações no escopo do modelo. Por detrás dessas premissas estaria, segundo Levie e Hay (1999), uma metáfora comum das organizações, na qual elas teriam um desenvolvimento análogo ao dos organismos vivos. Apesar dessas semelhanças entre os modelos, os autores concluíram pelas mesmas diferenciações entre as distintas proposições de modelos analisadas, tal qual Quinn e Cameron (1983), anteriormente. Os modelos estudados diferem em termos da descrição detalhada dos estágios individuais e do número de estágios. Uma contribuição importante de Levie e Hay (1999) foi o de traçar as referências dos modelos de ciclo de vida a modelos anteriores. Com isso, puderam montar uma linhagem de modelos e determinar as fontes originais dos modelos existentes. Por ordem de influência, identificaram quatro modelos-fonte: Greiner (1972), Christensen e Scott (1964), Rhenman (1973) e Lippett e Schmidt (1967).

Idade e tamanho são duas variáveis-chave que emergem na abordagem de ciclo de vida das organizações. Segundo Greiner (1972, 1998), a história demonstra que as mesmas práticas organizacionais não são mantidas indefinidamente ao longo do horizonte de vida da entidade. Assim,

os problemas gerenciais e suas soluções teriam suas raízes no tempo. Por outro lado, a passagem do tempo contribuiria para a institucionalização das atitudes gerenciais, tornando mais difícil uma mudança. O tamanho, também, influiria nos problemas que a organização enfrenta e, conseqüentemente, nas soluções adotadas. Na medida em que cresce, a organização tende a apresentar maiores problemas de coordenação e comunicação.

Greiner (1972) teoriza que as organizações se desenvolvem em ciclos alternados de evolução e revolução cujas transições são marcadas por crises. Assim, após sobreviver a uma crise, a organização gozaria de um período de crescimento contínuo até que algum novo evento externo ou interno provoque outra ruptura. Nesses períodos, apenas pequenos ajustes seriam necessários às práticas gerenciais, sem alterar o padrão geral de gestão, com o objetivo de manter o crescimento. Nos períodos de revolução, as práticas gerenciais sofreriam grandes modificações para se ajustarem às novas características organizacionais. Aquelas companhias que insistissem nas práticas antigas estariam condenadas à estagnação ou declínio. O autor considera ainda que os períodos de evolução podem ser prolongados e a revolução postergada, quando os lucros são fáceis.

Christensen e Scott (1964) inspiraram-se, conceitualmente, em modelos de estágios de desenvolvimento e empiricamente nos estudos de Chandler (1962) sobre a história de quatro grandes empresas ícones da história americana, tomando o que fora comum ao desenvolvimento delas como descrição dos estágios e de sua caracterização. São três os estágios preconizados pelo modelo:

- 1) estrutura informal, produto único, controle pessoal e recompensas paternalísticas;
- 2) especialização funcional, procedimentos institucionalizados e avaliação de desempenho impessoal e
- 3) múltiplas linhas de produtos, mercados diversificados, estrutura divisionalizada. O questionamento a essa abordagem está na generalização a partir de um número restrito de exemplos, tirados de um determinado

contexto, assumindo sua validade para toda e qualquer situação.

Rhenman (1973), embora não, integralmente, defensor da metáfora do organismo vivo para o desenvolvimento da organização, entendia o fenômeno como um processo de aprendizagem em que os padrões similares de organizações seriam o produto de condições ambientais similares. Como será visto adiante, essa abordagem se aproxima mais das perspectivas evolutivas nos estudos mais recentes de desenvolvimento organizacional.

Lippett e Schmidt (1967) geraram um dos primeiros modelos de ciclo de vida para o setor privado, tendo por base a analogia com organismos vivos, contemplando os seguintes estágios:

- 1) nascimento, em que a preocupação é se tornar viável;
- 2) juventude, quando se busca a estabilidade e desenvolver uma reputação no mercado e
- 3) maturidade cuja ênfase é a adaptabilidade, ao mesmo tempo em que os domínios continuam a se expandir.

2.2 O modelo de estágios de ciclo de vida de Miller e Friesen

Entre os vários modelos de estágios de ciclo de vida existentes, o de Miller e Friesen (1984) destaca-se não só por sua profundidade conceitual, como também pelos testes empíricos realizados. O objetivo dos pesquisadores foi o de estabelecer uma tipologia que pudesse ser utilizada para prever diferenças entre características ambientais e organizacionais em distintos estágios de desenvolvimento. A justificativa residia na ausência de estudos longitudinais, que evidenciassem a seqüência 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.

Com base em estudos anteriores, Miller e Friesen (1984) definiram cinco estágios de desenvolvimento cujas características estão reproduzidas no Quadro 1.

Estágio	Situação	Organização	Inovação e Estratégia
Nascimento	<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
Crescimento	<ul style="list-style-type: none"> • 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
Maturidade	<ul style="list-style-type: none"> • maior • mais velha ainda • 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 mercados bem definidos de forma eficiente • conservadorismo • crescimento menor
Rejuvenescimento	<ul style="list-style-type: none"> • 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
Declínio	<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 baixo

Quadro 1 - Estágios do Ciclo de Vida

Fonte: Adaptado de Miller e Friesen (1984, p.1163)

O tema central desse modelo é como a organização responde à crescente complexidade da tarefa administrativa à medida que progride em seu ciclo de vida. Seus achados comprovaram que os desafios são respondidos por meio de soluções estruturais, de estilo de decisão e de estratégia crescentemente complexos.

Os estudos dos autores basearam-se em relatos históricos registrados de diversas organizações. Eles desenvolveram um método para classificar as organizações, segundo esses relatos, nos distintos estágios de ciclo de vida teorizados. As características apresentadas nessas fases foram comparadas para comprovar ou não aderência das configurações teorizadas.

O caráter de configuração dos estágios do ciclo de vida fica mais bem evidenciado quando se analisam as características por cada fase. Em especial, destacam-se aquelas que são relacionadas à contabilidade gerencial, nossa área de interesse.

No nascimento (*birth*) as estruturas são simples e centralizadas. Há poucos controles formais e sistemas de informação. A firma 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 consideradas, poucas opiniões são levadas em conta em uma decisão-chave.

Na fase de crescimento (*growth*) a linha de produtos é ampliada e mercados são abordados de forma segmentada. A estrutura torna-se mais especializada e a influência do dono na rotina administrativa diminui. Maior esforço é despendido na coleta e 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 serem mais analíticas, menos dependentes do palpite do dono e mais centradas nas discussões entre os gerentes.

Ao atingir a maturidade (*maturity*) o grau de inovação diminui, 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 tenha se retirado. 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 a inovações. O nível de análise é similar ao da fase anterior.

Na fase de rejuvenescimento (*revival*) há mais inovações do que em qualquer outro período do ciclo de vida. A diversidade de produtos e mercados leva a uma estrutura divisionalisada. A direção da empresa 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, de modo a 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.

No declínio (*decline*), as organizações reagem tornando-se estagnadas. O foco é interno. Há uma ausência marcante de sistemas de controle internos ou externos. A comunicação entre áreas e níveis hierárquicos é deficiente, diminuindo a capacidade de reação aos desafios. A tomada de decisão é caracterizada por extremo conservadorismo e centralização. A gestão das crises deixa pouco tempo para a direção se dedicar à análise. A organização regride para soluções simples aos graves problemas que enfrenta.

Os autores constataram que a seqüência das fases não segue exatamente os modelos encontrados na literatura. Não existe uma seqüência que seja irreversível, única e definitiva, portanto, a progressão nas fases do ciclo de vida não seria determinística. A tendência maior observada é a de se manter na mesma fase, já o tempo, em cada fase, varia imensamente.

Interessante observar que o estudo de Miller e Friesen (1984) faz referência a três dos modelos-fonte citados anteriormente: Greiner (1972), Scott (1964) e Lippett e Schmidt (1967). A própria denominação dos estágios organizacionais adotadas por Miller e Friesen (1984) segue a tradição da metáfora dos organismos vivos (nascimento, crescimento etc.). A construção teórica do modelo, também, sugere uma seqüência crescente de complexidade organizacional ao longo dos estágios organizacionais, como sendo o caminho esperado em geral. No entanto, a

conclusão do estudo empírico não confirma a seqüência nem um padrão único de desenvolvimento para todas as organizações, se aproximando mais, sem citá-lo em seu estudo, do modelo de Rhenman (1973).

2.3 Conceito de configuração

Subjacente à abordagem de ciclo de vida das organizações de Miller e Friesen (1984) jaz o conceito de configuração, conforme proposto e desenvolvido por Miller (1986, 1987 e 1996): "o grau pelo qual os elementos organizacionais são orquestrados e conectados por um tema singular." Também conhecida como 'gestalt', 'arquétipo' ou 'tipo genérico', o conceito de configuração foi desenvolvido a partir das tipologias e taxonomias geradas pelos primeiros estudos organizacionais, principalmente, da teoria da contingência, os quais se concentravam no relacionamento de um número restrito de variáveis ambientais, estratégicas e estruturais.

A premissa básica é a de que os elementos da estrutura, da estratégia e do ambiente se combinam em um número finito de formas alternativas comuns, as quais têm alto valor preditivo. A detecção da presença de certos elementos pode apoiar uma predição confiável dos elementos remanescentes, caracterizando a configuração.

Miller e Friesen (1980) citam três argumentos a favor do conceito:

- a) a ecologia organizacional defende a tese de que o ambiente realiza uma 'seleção natural' das diversas formas organizacionais existentes e que apenas algumas 'sobrevivem', ou seja, prosperam às custas de outras formas concorrentes;
- b) os atributos organizacionais são inter-relacionados em formas complexas e um tema central dá ordem e harmonia aos elementos organizacionais individuais e
- c) as organizações tendem a mudar seus atributos de forma a aprofundar as características de uma dada configuração ou a mover-se rapidamente para uma nova configuração que, então, é preservada por um longo período de tempo.

Uma explicação para a dinâmica das mudanças organizacionais, também, é oferecida, considerando que mudanças em elementos da organização isolados são, normalmente, evitadas ou malsucedidas na medida em que destroem as

complementaridades entre os vários elementos da configuração.

No máximo, dentro de uma mesma configuração, os elementos evoluem, aperfeiçoando ou aprofundando as mesmas características, compatíveis com o modelo adotado (ex: uma ênfase burocrática em padronização e formalidade favorece o desenvolvimento de novos controles).

Somente quando uma mudança é absolutamente necessária ou altamente vantajosa é que ocorrem mudanças revolucionárias, levando a organização de uma configuração à outra diferente. Teoriza-se que tais mudanças deveriam ocorrer rapidamente para encurtar o período de transição e de incoerência entre os elementos organizacionais.

Essas revoluções seriam caras e arriscadas e, portanto, não aconteceriam freqüentemente. Conseqüentemente, as organizações privilegiariam a manutenção de suas configurações por longos períodos. A evolução configuraria uma mudança de magnitude, enquanto a revolução seria uma mudança de padrão.

Meyer *et al.* (1993) resgatam a história do pensamento a respeito de configurações desde de os primórdios das ciências sociais, com as noções de Weber sobre carisma, tradicionalismo e burocracia, para caracterizar as tentativas de classificação das organizações. Relembra a polêmica em torno de tipologias, com sua ênfase teórica e dedutiva, em contraposição às taxonomias, com ênfase empírica e indutiva, para concluir que tipologias e taxonomias "são igualmente valiosas abordagens complementares para a representação de configurações organizacionais."

Segundo esses autores a abordagem por meio de configurações tem o potencial de sintetizar os conceitos fragmentados da teoria da contingência em padrões que contêm um amplo conjunto de elementos. Essa perspectiva, leva em conta as contribuições de décadas de pesquisa, as quais demonstram que a interação de um conjunto limitado de características organizacionais com um conjunto limitado de características situacionais dá-se em um contexto restrito de formas organizacionais válidas. No entanto, ressaltam que o enfoque em configurações representa um novo conjunto de premissas de estudo, resumidas e comparadas no Quadro 2.

Premissas	Teoria da Contingência	Teoria da Configuração
Modo dominante de pesquisa Sistema de coesão e restrições Relacionamento entre atributos Equilíbrio Modo principal de mudança Distribuição temporal da mudança Efetividade	Análise reducionista Agregados de componentes fracamente restringidos Unidirecional e linear Quase estacionário Incremental Progressão contínua Determinado pelo contexto situacional	Síntese holística Configurações de componentes fortemente restringidos Recíproco e não-linear Pontual Ruptura Impulsos episódicos Equifinalidade

Quadro 2 - Premissas da Teoria da Contingência e da Configuração

Fonte: Meyer *et al.* (1993)

A visão holística da abordagem de configuração baseia-se na premissa de que parte da entidade social sob estudo não pode ser entendida isoladamente, sem considerar o todo, enquanto a abordagem contingencial admite entender o funcionamento da organização analisando suas partes constituintes.

Realidades sociais para a Teoria da Configuração formam amálgamas de aspectos interdependentes, sendo que esses componentes não podem ser alterados independentemente dos demais. Assim, as organizações alterariam estados de equilíbrio e desequilíbrio, com períodos de descontinuidade separando períodos de estabilidade.

Já na Teoria da Contingência assumem um equilíbrio quase permanente, em que as mudanças podem acontecer de forma gradual e contínua ao longo do tempo. Finalmente, a perspectiva de configuração admite que para uma mesma situação, formas diferentes podem ser igualmente válidas, isto é, há equifinalidade. Já para os teóricos da Contingência, cada contexto tenderia a determinar uma resposta organizacional específica.

3 ESTUDOS EMPÍRICOS EM CONTABILIDADE GERENCIAL

Com base no referencial teórico levantado acima, para ilustrar o que está sendo escrito no meio acadêmico sobre esse assunto, especificamente, na Contabilidade Gerencial, foram selecionados estudos a partir dos artigos publicados nos principais periódicos internacionais voltados para a Contabilidade Gerencial.

O objetivo é fornecer uma revisão crítica dos principais resultados dos estudos que examinam o

impacto do ciclo de vida no desenvolvimento da contabilidade gerencial. Os artigos foram pesquisados na base de dados de sete dos principais periódicos na área de Contabilidade Gerencial: *Management Accounting Research* (MAR), *Journal of Management Accounting Research* (JMAR), *Accounting, Organizations and Society* (AOS), *Journal of Applied Management Accounting Research* (JAMAR), *Managerial Auditing Journal* (MAJ) e *Journal of Accountig Bussiness and Management* (JABM). Dentre os periódicos incluídos dois não foram possíveis de serem acessados por meio das bases de dados examinadas - Proquest e Science Direct.

A busca de estudos nestes periódicos foi realizada por meio da palavra chave: *life cycle*. Dentro das pesquisas foram encontrados diversos artigos, incluindo artigos de outras áreas de conhecimentos, como biologia, medicina etc. Dentro dessa primeira chave na pesquisa foram subselecionadas outras palavras para itens de pesquisa, tentando encontrar artigos que estavam condizentes com o estudo em questão, como: *enterprise, management, accounting*.

Foram identificados quatro artigos que se adequaram ao proposto neste estudo. Em cada um dos artigos incluídos neste estudo foram analisados os objetivos, metodologia, questão de pesquisa, hipóteses e contribuições. Os comentários de cada artigo estão descritos a seguir:

(a) **MOORES, Ken e YUEN, Susana - Management accounting systems and organizational configuration: a life-cycle perspective**

O artigo em questão estudou o enfoque de configuração organizacional, interpretando o

relacionamento de elementos organizacionais (estratégia, estrutura, liderança e estilo de decisão) com o Sistema de Contabilidade Gerencial (SCG).

O principal objetivo desse artigo foi identificar se as diferentes configurações durante o ciclo de vida de uma empresa ajudam a explicar as variações dos sistemas de contabilidade gerenciais. Para base dessa pesquisa foi utilizado o modelo de ciclo de vida criado por Miller e Friesen (1980, 1984), o qual é estruturado e dividido em cinco estágios: nascimento, crescimento, maturidade, rejuvenescimento e declínio. O objetivo principal é identificar se SCG difere durante os estágios do ciclo de vida, verificando se existem padrões semelhantes, identificando a natureza das diferenças entre os SCG.

Um estudo exploratório realizado por meio de questionários distribuídos a 49 respondentes, na Austrália, no setor de vestuário e calçadista. As empresas possuíam entre 8 e 83 anos de operação e com tamanho de 0 a 600 empregados. Por intermédio de uma análise de *cluster*, divididas pelos estágios organizacionais dos ciclos de vida, comparando os atributos dos SCG entre os estágios dos ciclos de vida e entre os estágios consecutivos. São levantadas duas hipóteses:

- 1) a formalização do SCG (em termos de seleção e apresentação das informações), ao longo de todos os estágios de ciclo de vida das organizações, apresenta características distintas e
- 2) as empresas nos estágios de crescimento e maturidade confiam mais nas informações das ferramentas dos sistemas de contabilidade gerencial, em termos de seleção das informações, do que as firmas que se encontram nos estágios de nascimento, rejuvenescimento e declínio.

A grande contribuição desse estudo foi reforçar os benefícios de se aplicar o enfoque da configuração para examinar os atributos do SCG. Os resultados indicaram que a formalização do sistema de contabilidade gerencial muda para se adaptar às características organizacionais específicas durante cada estágio do ciclo de vida. Isso quer dizer que os atributos do sistema contábil gerencial mudam quando uma companhia transita de um estágio para o próximo. Em particular, o estágio de crescimento domina outros estágios no que diz respeito à formalidade do desenho do SCG. Além disso, o estudo chega à conclusão de que a seleção da ferramenta da contabilidade gerencial é muito mais importante do que a apresentação da informação

em vários níveis de formalização do SCG em cada estágio do ciclo de vida. A formalização SCG aumenta, do nascimento até o crescimento, e, da maturidade para o rejuvenescimento, mas decresce, nos momentos mais significantes, quando as firmas transitam do crescimento para maturidade e do rejuvenescimento para o declínio.

Os autores realçam algumas limitações do estudo, entre elas, que as informações foram obtidas principalmente dos CEOs e que eles têm seus próprios construtos criados. A maioria das empresas que participaram da pesquisa desse estudo não são grandes em tamanho e os CEOs das empresas participantes têm, portanto, um razoável conhecimento de vários aspectos das características organizacionais e dos atributos do SCG. Eles, também, têm a habilidade de influenciar as configurações do ciclo de vida e os atributos do SCG durante os estágios.

(b) **GRANLUND, Markus e TAIPALEENMAKI, Jani - Management control and controllership in new economy firms- a life cycle perspective**

O propósito desse artigo é descrever e explicar as correntes práticas de controles gerenciais nas empresas da nova economia (NEF - *New Economy Firms*) buscando uma perspectiva dentro do ciclo de vida organizacional.

Na definição dos autores para as NEF estão as empresas que pertence a negócios de rápido crescimento, que operam na área de tecnologia de informação ou comunicação, como, também, empresas de biotecnologia. São caracterizadas por serem companhias que necessitam desenvolver intensivamente áreas de conhecimento, pesquisa e desenvolvimento, e, igualmente, muitas vezes, financiadas por capital de risco.

Os autores escolheram o modelo de evolução do ciclo de vida empresarial dos autores Victor e Boyton, como, também, fizeram uma comparação com o modelo genérico de ciclo de vida baseado nos modelos de capital de risco do Foster e Kaplan. Estudo exploratório que contou com uma triangulação de métodos. Iniciaram com leitura de artigos, logo após realizaram questionário com 9 empresas, e, por fim, entrevistas com 7 pessoas (*controllers e chief executives*).

Não está clara, na leitura do artigo, qual é a questão de pesquisa a ser respondida pelos autores, entretanto, no final de sua leitura e analisando o

objetivo proposto, entende-se que a questão é se é possível explicar a evolução do modelo de SCG com base em um modelo de ciclo de vida para a NEF.

Os autores contribuem, primeiramente, dando um panorama geral sobre os principais conceitos e definições a serem explorados e analisados (NEF, ciclo de vida e capital de risco). As observações indicam que existe diferença notável entre a contabilidade gerencial e as práticas de controles nas NEF comparando com empresas operando nos ambientes tradicionais. Mas a principal contribuição foi o reconhecimento da necessidade de se utilizarem modelos de ciclo de vida específicos para o tipo de organização (NEF). Similarmente aos demais estudos, dentro da caracterização específica do setor, constataram que o grau de formalidade do SCG cresce com o desenvolvimento da empresa.

(c) **AUZAIR, Sofia Md. e LANGFIELD-SMITH, Kim - The effect of service process type, business strategy and life cycle stage on bureaucratic MCS in service organizations**

Esse estudo investigou a influência de algumas variáveis contingenciais no *design* do SCG nas organizações de serviço. O arcabouço usado nesse artigo reconhece que o tipo de serviço (*mass service* ou *professional service*), a estratégia de negócio (custo ou diferenciação) e o estágio organizacional do ciclo de vida da empresa (formação, crescimento e maturidade) influenciam a escolha do modelo de SCG dentro de uma organização.

Estudo exploratório, realizado por meio de um questionário para os *controllers* de empresas que operam na Austrália (foram analisadas 121 respostas). O artigo é feito com base em quatro hipóteses:

- 1) *mass service* imputam maior ênfase em um modelo burocrático de SCG do que *professional service*;
- 2) as empresas de serviços que procuram a estratégia de liderança pelo custo dão uma maior ênfase no SCG do que as empresas que escolhem a estratégia de liderança pela diferenciação;
- 3) as empresas, no estágio de maturidade, dão uma maior ênfase no SCG do que as empresas no estágio de crescimento;
- 4a) uma empresa do tipo *mass service*, que adota a estratégia de custo e que está na fase de maturidade está, provavelmente, adotando um SCG mais burocrático, e, conseqüentemente,
- 4b) uma companhia do tipo *professional service*, que adota a estratégia de diferenciação e que

está em fase de crescimento, provavelmente, adota um SCG menos burocrático.

A grande contribuição desse estudo foi estudar a interação do estágio do ciclo de vida organizacional e a estratégia de negócio da companhia numa empresa prestadora de serviço, demonstrando a influência significativa que essas variáveis causam sobre o modelo de SCG adotado pela companhia.

Os resultados indicaram que empresas que são *mass service*, estão na fase de maturidade e apresentam estratégia de custo têm uma grande ênfase em formalidade nos SCG, comparados com empresas de serviço, em crescimento e que utilizam estratégia de diferenciação.

Como limitações de estudo os autores acrescentam que não foram utilizadas todas as variáveis que poderiam influenciar na escolha do SCG, como, por exemplo, os aspectos institucionais. Além disso, a baixa taxa de respostas não permitiria que os resultados desse estudo fossem generalizados para a população de empresas de serviços, resumindo que esse estudo foi uma contribuição descobrindo o topo do *iceberg* e de uma base para pesquisas futuras.

(d) **DAVILA, Tony - An exploratory study on the emergence of management control systems: formalizing human resource in small growing firms**

O objetivo desse artigo foi estender a teoria de ciclo de vida, que identifica normalmente o relacionamento entre os estágios de ciclo de vida das empresas com o papel do SCG, examinando empiricamente variáveis (idade, tamanho, troca do CEO e capital de risco) que possam ser associadas com o aparecimento do SCG.

Nesse artigo está sendo demonstrado que o gerenciamento do recurso humano é, provavelmente, um dos maiores desafios das pequenas empresas em crescimento e que o sistema de controle gerencial pode ter um papel cedo e muito importante. Um dos principais motivos do foco em empresas de pequeno porte, jovens e alta tecnologia é que, possivelmente, estariam em transição para um estágio, o qual, SCG seria necessário.

É um estudo exploratório focado no sistema associado com gerenciamento de recursos humanos em empresas de alta tecnologia. A amostra desse estudo foi feita com 95 pequenas e jovens

empresas de tecnologias situadas no Vale do Silício na Califórnia (EUA). As empresas tinham pelo menos 10 anos de projetos começados, pelo menos com 10 funcionários, para excluir firmas pequenas demais que não têm nenhum processo formal, e as amostras deveriam incluir pelo menos 10 anos de informações por companhia, no mínimo 45 observações em 10 anos. As informações foram coletadas por meio de entrevistas com diferentes gestores de cada empresa, incluindo os fundadores, CEOs e gerentes esclarecidos sobre as práticas de recursos humanos da empresa.

No artigo não está claro qual é a questão de pesquisa a ser respondida, entretanto, com a sua leitura, depreende-se que a questão a ser respondida é saber se algumas variáveis (idade, tamanho, troca do CEO e capital de risco) podem ser prognosticadas como influenciadoras do surgimento ou mudanças do SCG.

Como principais resultados, o autor chega à conclusão de que o entendimento do aparecimento do SCG é importante para gerenciar empresas em fase de crescimento. Nos primeiros estágios de crescimento de uma organização, o tamanho é considerado uma "key driver" para o surgimento do SCG. Como evidencia o trabalho, a idade é uma variável relevante na explicação do surgimento do SCG. Adicionalmente, a troca do fundador por um CEO tem um positivo impacto no surgimento do SCG, porém, esse efeito somente é significativo em empresas pequenas, que precisam de um sistema.

Por último, um similar efeito ocorre na presença do capital de risco, isso sugere que o investidor pode transferir experiência para a companhia investida. O autor comenta sobre as limitações do estudo, que o artigo prestou ao entendimento do SCG para gerenciamento de recursos humanos em empresas de alta tecnologia, ou seja, não tem informações de empresas fora das áreas tecnológicas ou em outras partes da companhia, em particular a alta administração.

Além disso, esse artigo revela a importância das variáveis, idade e tamanho, entretanto, reconhece não identificar como essas variáveis agem na organização, como, também, em identificar de onde provém o conhecimento do *design* do SCG surge. Por fim, o estudo ignora *performance*, uma tradicional variável da pesquisa contingencial.

4 ANÁLISE

O referencial teórico demonstra que o conceito de estágios de ciclo de vida tem suporte empírico, tornando-se potencialmente uma forma válida para operacionalizar o conceito da Teoria da Contingência de *system matching* ou *fit* (DRAZIN e VAN DE VEN, 1985; SELTO, RENNER e YOUNG, 1995; DONALDSON, 1999), que analisa a consistência interna entre múltiplas variáveis organizacionais: variáveis de contexto, organizacionais (incluindo controle gerencial) e desempenho organizacional. Em cada estágio haveria uma consistência interna dos elementos organizacionais, conforme a premissa do conceito de configuração. Isso não só tem potencial explicativo, como preditivo. Isto é, algumas características ambientais, de estratégia e estruturais podem ajudar a prever as características de controle em um dado estágio, por exemplo.

O uso de estágios de ciclo de vida, subentendendo o conceito de configuração, teria o potencial de responder a muitas das críticas que a aplicação da Teoria da Contingência ao estudo da Contabilidade Gerencial tem sofrido, quanto à abordagem reducionista e conseqüente contradições dos achados. Poderia trazer, também, uma visão longitudinal, de como as sucessivas mudanças organizacionais e ambientais impactariam a concepção e transformação da Contabilidade Gerencial. Enfim, de como a contabilidade gerencial se desenvolveria nas organizações.

Os modelos que foram testados, no entanto, sugerem que as transições entre os estágios não seguem uma ordem predeterminada. Assim, caracterizar a empresa em um estágio não é suficiente para dizer para qual estágio irá migrar, nem quando. De fato, na revisão bibliográfica, Miller e Friesen (1984) foram os únicos a analisar empiricamente os padrões de transição e constataram que na maioria dos casos as organizações tendem a permanecer no mesmo estágio. Quando mudam, há várias possibilidades de transição. Assim, por exemplo, uma organização no estágio de maturidade pode passar ao estágio de crescimento, rejuvenescimento ou declínio. O prazo que a empresa passa em cada estágio varia e a transição para outro período é determinada por uma conjugação de eventos cuja resposta organizacional pode ou não significar a migração para um outro estágio.

Quanto aos casos empíricos, primeiramente, destaca-se o baixo número de estudos publicados nos periódicos que são "topo de linha" no campo da Contabilidade Gerencial. Embora, reconheça-se o potencial que a abordagem de estágios de ciclo de vida possa trazer, ainda são poucos os estudos que a utilizam. A seqüência cronológica de publicações a partir do artigo de Moores e Yuen (2001) já demonstra um aumento consistente de interesse pela abordagem, sendo que a maioria dos trabalhos subseqüentes cita esse trabalho, bem como o modelo de Miller e Friesen (1984).

Nos modelos de ciclo de vida organizacionais revisados na literatura, o atributo 'controle' é geralmente tratado pelo seu grau de formalização, sem maior detalhamento, como foi o observado no estudo de Miller e Friesen (1984). Moores e Yuen (2001) tiveram o mérito de expandir essa variável para detalhar as características da informação gerencial nos seus aspectos de seleção e apresentação. Nas suas conclusões, esses autores sugerem que em futuros estudos a variável 'controle' seja tratada também nos seus aspectos de uso, ampliando a caracterização da Contabilidade Gerencial.

Moores e Yuen (2001) inovam, também, ao tratarem os dados de sua amostra com técnicas multivariadas, como a análise de *clusters*, o que concretiza o estudo de múltiplas contingências com base na abordagem de configuração, representada por um modelo de estágio de ciclos de vida. Tal tratamento pode sinalizar um caminho válido e promissor para futuros estudos de Contabilidade Gerencial, os quais, atualmente, sofrem com as limitações que muitos pesquisadores têm apresentado, conforme a revisão realizada.

Vale ressaltar que Moores e Yuen (2001) chegam a uma conclusão distinta de Miller e Friesen (1984) quanto ao sentido da evolução do grau de formalização dos controles ao longo dos estágios do ciclo de vida. Para Moores e Yuen (2001), o grau de formalização da contabilidade gerencial aumenta do estágio de nascimento para o de crescimento, diminui do crescimento para o de maturidade, volta a crescer, ligeiramente, daí para o de rejuvenescimento e cai, novamente, no estágio de declínio. Para Miller e Friesen (1984) o grau de formalidade cresce continuamente do nascimento ao rejuvenescimento, só caindo no declínio. Intuitivamente, essa conclusão parece mais consistente com o grau de complexidade crescente ao longo dos quatro primeiros estágios. Não obstante, uma possível explicação poderia ser a forma diferente

de operacionalização da variável controle e a mensuração do seu grau de formalidade. O mesmo, aplica-se às demais variáveis do contexto ambiental, estratégico e estrutural. Isto é, ao operacionalizar a variável estratégia, por exemplo, pode ter sido captado um sentido diferente daquele objetivado pelos autores originais. Outra possibilidade estaria relacionada a características específicas do setor de vestuário e calçadista estudado por Moores e Yuen (2001), enquanto Miller e Friesen (1984) trabalharam empresas de setores diversos.

Granlund e Taipaleenmaki (2005) ao estudarem nove empresas emergentes (Nova Economia) não encontraram suporte para o achado de Moores e Yuen (2001) de uma maior formalização dos controles no estágio de crescimento, embora ressalvem que seu estudo foi restrito aos dois primeiros estágios consoante a amostra utilizada. O estudo de Auzai e Langfield-Smith (2005), por sua vez, confirma, como Miller e Friesen, um maior grau de burocratização dos sistemas de controle gerencial no estágio de maturidade em relação ao estágio de crescimento nas firmas de serviço.

O que os estudos *cross-sectional*, mesmo utilizando o conceito de estágios de ciclo de vida, não evidenciam, são os fatores que provocam a mudança de estágio. Davila (2005) explora o surgimento de controles gerenciais (de RH) em firmas pequenas, acrescentando em seu modelo de regressão, além do tamanho e idade, os eventos relativos à troca de comando ou à participação de capital de risco (*venture capital*). Possivelmente, estudos longitudinais tenham maiores chances de evidenciar essas relações de causa-e-efeito, quanto à mudança de estágios.

5 CONCLUSÕES

Em resposta à questão que motivou esta pesquisa, constata-se que a contabilidade gerencial é influenciada pelo estágio do ciclo de vida da organização, em especial, quanto à sua formalização. Contudo, não é claro qual o grau de formalização em cada estágio do ciclo de vida, pois distintas operacionalizações de modelos de ciclo de vida podem apontar efeitos diferentes.

Os estudos apresentados sugerem que a aplicação de um modelo de ciclo de vida ao estudo da Contabilidade Gerencial requer alguns cuidados especiais, a começar pela escolha do modelo: genérico ou específico, validado empiricamente ou não. Na seqüência, há que se considerar a operacionalização dos atributos do modelo.

Diferenças entre uma operacionalização adaptada e a original podem descaracterizar as conclusões anteriores.

Finalmente, reconhecendo que todo e qualquer modelo por definição seria uma simplificação da realidade, é possível que uma explicação mais completa do fenômeno do desenvolvimento organizacional (incluindo do SCG) exija a conjugação de outras perspectivas teóricas, para complementá-lo. Por exemplo, por que uma organização muda ou não de estágio.

Outros aspectos da contabilidade gerencial, como o seu 'uso', não foram, ainda, estudados segundo essa abordagem. Futuramente, espera-se que novos estudos *cross-sectional* e longitudinais com base na abordagem do ciclo de vida das organizações, eventualmente combinando outras perspectivas de desenvolvimento organizacional, venham a ampliar os achados desses estudos iniciais, aumentando a capacidade explicativa e preditiva da abordagem dos estágios organizacionais.

REFERÊNCIAS

- AUZAIR, S. M.; LANGFIELD-SMITH, K. *The effect of service process type, business strategy and life cycle stage on bureaucratic MCS in service organizations*. **Management Accounting Research**, v. 16, p.399-421, 2005.
- BURNS, J.; SCAPENS, R. W. *Conceptualizing management accounting change: an institutional framework*. **Management Accounting Research**, v.11, p.3-25, 2000.
- CHANDLER JUNIOR, A. D. **Strategy and structure: chapters in the history of the industrial enterprise**. Cambridge, MA: MIT Press, 1962.
- CHAPMAN, C. S. *Reflections on a contingent view of accounting*. **Accounting, Organizations and Society**, v.22, n.2, p.189-205, 1997.
- CHENHALL, R. H. *Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future*. **Accounting, Organizations and Society**, v.28, p.127-168, 2003.
- _____; LANGFIELD-SMITH, K. *The implementation of innovative management accounting systems*. **Australian Accounting Review**, v. 9, n.3, p.37-46, 1999.
- CHRISTENSEN, C.R.; SCOTT, B.R. **Summary of course activities**. IMEDE, Lausanne. In: Scott, B.R. 1971. *Stages of corporate development - part 1*. Case note n. 9-371-294. Boston: HBS Case Services, 1964.
- COVALESKI, M. A.; DIRSMITH, M. W.; SAJAY, S. *Managerial accounting research: the contribution of organizational and sociological theories*. **Journal of Management Accounting**, v.8, p.1, 1996.
- DAVILA, T. *An exploratory study on the emergence of management control systems: formalizing human resources in small growing firms*. **Accounting, Organizations and Society**, v.30, p.223-248, 2005.
- DONALDSON, L. **Teoria da contingência estrutural**. In: CLEGG, S. R.; HARDY, C.; NORD, W. R. *Handbook de estudos organizacionais: modelos e novas questões em estudos organizacionais*. São Paulo: Atlas, p. 105-133, 1999.
- DRAZIN, R.; VAN DE VEN, A. H. *Alternative forms of fit in contingency theory*. **Administrative Science Quarterly**, v.30, p.514-539, 1985.
- FISHER, J. *Contingency-based research on management control systems: categorization by level of complexity*. **Journal of Accounting Literature**, 14, p. 24, 1995.
- GRANLUND, M. e TAIPALEENMAKI, J. *Management control and controllership in new economy firms - a life cycle perspective*. **Accounting, Organizations and Society**, v. 16, p. 21-57, 2005.
- GREINER, L. E. *Evolution and revolution as organizations grow*. **Harvard Business Review**, July-August, 1972.
- _____. *Evolution and revolution as organizations grow*. **Harvard Business Review**, May-June, 1998.
- LEVIE, J.; HAY, M. **Progress or just proliferation? A historical review of stages models of early corporate growth**. Working Paper, 1999.
- LIPPETT, G.L.; SCHMIDT, W.H. *Crises in a developing organization*. **Harvard Business Review**, Nov./Dec., p.102-112, 1967.
- MEYER, A. D.; TSUI, A. S.; HININGS, C. R. *Configu-*

rational approaches to organizational analysis. **Academy of Management Journal**. Dec, v.36, n.6, p.1175-1195, 1993.

MILLER, D. *Configurations of strategy and structure: towards a synthesis*. **Strategic Management Journal**, May/June, v.7, n.3, p.233, 1986.

_____. *The genesis of configurations*. **Academy of Management**, Oct, v.12, n.4, p.686, 1987.

_____. *Configurations revisited*. **Strategic Management Journal**, Jul, v.17, n.1, p.505, 1996.

_____; FRIESEN, P. H. *Archetypes of organizational transition*. **Administrative Science Quarterly**, June, v.25, p.268, 1980.

_____; _____. *Momentum and revolution in organization adaptation*. **Academy of Management Journal**, v.23, n.4, p.591-614, 1980.

_____; _____. *A Longitudinal Study of the Corporate Life Cycle*. **Management Science**, v. 30, n.10, p.1161-1183, 1984.

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

OTLEY, D. T. *The contingency theory of management accounting: achievement and prognosis*. **Accounting, Organizations and Society**, v.5, n.4, p.413-428, 1980.

RHENMAN, E. *Organization theory for long-range planning*. London: Wiley, 1973.

SELTO, F. H.; RENNER, C. J.; YOUNG, S. M. *Assessing the organizational fit of a just-in-time manufacturing system: testing selection, interaction and systems models of contingency theory*. **Accounting, Organizations and Society**, v.20, n.7/8, p.665-684, 1995.

QUINN, R. E.; CAMERON K. *Organizational life cycles and shifting criteria of effectiveness: some preliminary evidence*. **Management Science**, v.29, n.1, January, 1983.

Endereço dos autores:

Universidade de São Paulo
Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade
Av. Prof. Luciano Gualberto, 908
Cidade Universitária
São Paulo - SP
05508-900