

TEORÍA CONTINGENTE Y LA CONTABILIDAD DE GESTIÓN: ESTUDIO DE CASO EN ESPAÑA Y BRASIL

RESUMEN

Esta investigación tuvo como el objetivo específico identificar la estructura de gestión, mecánica o orgánica, y el ambiente de gestión, estable o inestable, teniendo como base la Teoría Contingente, desarrollada inicialmente por Woodward (1958, 1965); para lograr éxito, se utilizó de estudio cualitativo con estudio de dos casos, lo cual la coleta de datos fue con entrevistas con el coordinador de Instituciones de Enseñanza Universitaria de pequeño porte que tenían la carrera de Contabilidad en Brasil y Administración y Dirección de Empresas en España. Los principales resultados son la identificación de la estructura de gestión, que en ambos los casos son orgánica, con poca formalización y el Ambiente de gestión de características de inestabilidad en ambos los casos de estudio; concluyendo que los resultados obtenidos están en línea con los resultados de otras investigaciones ya hechas con esta Teoría.

Palabras clave: Contabilidad de gestión; Licenciatura de Contabilidad; Licenciatura en Administración y Dirección de Empresas; Estudio de caso; Teoría de la Contingencia.

INTRODUCCIÓN

En las últimas tres décadas, tanto en las ciudades europeas como no europeas se han realizado una serie de reformas organizativas masivas con la principal misión de evolucionar de acuerdo a las nuevas demandas y requerimientos de los stakeholders.

El éxito de las empresas en general, y de las facultades o centros privados en particular, no es diferente, depende de una serie de factores que las pueden afectar en mayor o menor grado, pues las mismas dependen de clientes, proveedores, trabajadores, dinero y estructura, entre otras. La gestión de un conjunto de indicadores es un factor que puede explicar por qué este tipo de instituciones llegan a lograr éxito (Kelm 2003).

La Universidad durante las últimas centurias ha estado transformándose y adaptándose de acuerdo con la evolución y la demanda del ambiente que la rodea. Este estudio centra su atención en identificar la estructura de gestión de las Licenciaturas de Ciencias Contables en Facultades privadas de Brasil y en las Licenciaturas de Administración y Dirección de Empresas en Centros privados en España, desde la óptica de la variable "Ambiente" de la Teoría Contingente.

En este sentido, académicamente, hay un amplio consenso sobre la importancia de la investigación empírica en Contabilidad de Gestión, la cual ha experimentado un significativo aumento en las últimas décadas (Luft y Shields 2003; Aparisi 2006) en el uso de las teorías basadas en la Teoría de la Organización. Especialmente la Teoría de la Contingencia ha sido una de las más utilizadas, desde mediados de los años 70 a mediados de los 80 (Otley, 1980; Chenhall, 2003) y es la que se utilizará como base para este trabajo.

En Brasil hay una gran oferta de Licenciaturas de Ciencias Contables presenciales¹, siendo un total de 922, de las cuales 144 son de carácter público y 778 son de carácter privado, tal y como se muestra en el cuadro n 01:

¹ También está la modalidad de enseñanza de Contabilidad a distancia con 17 Licenciaturas y 128.137 plazas disponibles.

Cuadro 01: Cantidad de Licenciaturas de Ciencias Contables en Brasil de acuerdo con los tipos de Instituciones de Enseñanza Superior (IES) y también de su carácter (público o privado)

Total de las Licenciaturas de Ciencias Contables en Brasil					
Total	IES Pública			IES Privada	
	Federal	Estadual	Municipal	Particular	Comun/ Confes/ Filant
922	60	59	25	552	226

Fuente: MEC Brasileño, (2009)

Al contrario de lo que ocurre en Brasil, en España la gran mayoría de Instituciones que ofrecen la licenciatura en Administración y Dirección de Empresas son Públicas, como se muestra en el cuadro 02.

Cuadro 02: Cantidad de Licenciaturas en Administración y Dirección de Empresas en España de acuerdo con el tipo de Instituciones de Enseñanza y también de su carácter (público o privado)

Universidad Pública	Universidad Privada	Total de las Universidad
116	28	144
Centros Públicos	Centros Privados	Total de los Centros
93	36	129

Fuente: MEC Español (2010).

Las organizaciones universitarias tienen una dimensión que va más allá de lo puramente comercial que tiene en cuenta los fines como son, contribuir al desarrollo del saber y de la sociedad, y en consecuencia a la felicidad de las personas, y por tanto es una institución con carácter imprescindible y permanente en la sociedad. En este sentido, Canic y McCarthy (2000) destacan que durante muchos años, las nociones de la calidad del servicio y la educación superior parecían casi tan compatibles como el aceite y el agua y las instituciones de décadas pasadas no se prestaban fácilmente a las iniciativas de la mejora de la calidad. Sin embargo, los acontecimientos que las rodean han hecho necesaria la introducción de un proceso de reorganización, que en palabras de Neumann y Guthrie (2002), les ha llevado a promocionar nuevos sistemas de gestión, típicamente caracterizados por reducciones de personal, re-ingeniería y reestructuración de las mismas. Este entorno les está llevando a introducir considerables cambios en el proceso de toma de decisiones, implementando sistemas de información renovados y nuevas metodologías, que les permitan reformar las estructuras organizativas y las estrategias de relación con los stakeholders.

En definitiva, los principales académicos sugieren que el papel de las instituciones académicas está cambiando como respuesta a presiones sociales, educativas y gubernamentales. Siguiendo la TC, la efectividad con la que actúa una organización se deriva de las situaciones y la estructura de la misma y por tanto necesitan adecuarse sistemáticamente adecuadas a las con las condiciones ambientales (Chiavenato, 1995). La interrelación entre las distintas variables ambientales y la organización es la que podrá hacer comprender como la misma influye y es influida.

Las Universidades del mundo se enfrentan al reto de ser centros de excelencia para la enseñanza y la investigación. Por un lado están cada vez más obligados a enseñar a una mayor cantidad de estudiantes en un número creciente de especialidades y disciplinas, y por el otro, se les pide que presten más atención a la calidad de la enseñanza y los programas educativos (Smeby, 2003). Esto es sinónimo, una vez más, de la necesidad de poner atención en como las instituciones de enseñanza superior han de ser gestionadas.

La gestión debe considerar las contingencias del día a día, donde conviven diversos grupos con diferentes ópticas, criterios y argumentos, por ello en la Universidad no hay una

realidad sobre la que desarrollar la gestión, sino que la práctica cotidiana debe tener en cuenta su complejidad y tratar de superarla. El artículo de Barnabé y Riccaboni (2007), pone claramente de manifiesto la importancia de la calidad seguridad y desempeño de los sistemas de medición, así como del comportamiento y el impacto que en la organización puedan tener.

El estudio tiene como objetivo, identificar la estructura de gestión de la Licenciatura de Ciencias Contables en Facultades privadas en Brasil y Administración y Dirección de Empresas en España, en relación con el “Ambiente”, basado en la Teoría Contingente (Burns y Stalker, 1961; Lawrence y Lorsch, 1967; Khandwalla, 1972; Gordon y Narayanan, 1984; Sharma, 2002; Hansen y Van der Stede, 2004; Pertusa et al., 2010).

Tal y como destacan Eisenhardt (1989) e Yin (1994) una investigación debe fijar las cuestiones de investigación; así, como la base de la misma llevada a cabo en artículos de la literatura precedente. En este sentido se plantean las siguientes cuestiones:

C.1 ¿Cómo influye el ambiente sobre la estructura de gestión de las Licenciaturas de Ciencias Contables en Facultades Privadas de Brasil?

C.2 ¿Cómo influye el ambiente sobre la estructura de gestión en las Licenciaturas de Administración y Dirección de Empresas en Centros Privados en España?

TEORÍA DE LA CONTINGENCIA Y LA CONTABILIDAD DE GESTIÓN

Con el objetivo de comprender una de las teorías utilizadas para la investigación en la contabilidad de gestión, en este apartado se propone examinar conceptualmente la Teoría Contingente. Esta teoría servirá también como base para la definición de las proposiciones del presente estudio.

La teoría contingente fue marcada por un cambio de paradigma, cuando la escuela clásica de administración fue sustituida por el nuevo paradigma de la teoría de la contingencia. La escuela clásica de administración defendía la idea que existía apenas una única estructura organizacional que sería efectiva para todos los tipos de organizaciones (Donaldson, 1999). Esta escuela se caracterizaba por la centralización del poder, donde la toma de decisiones y la planificación se realizaba solamente en la alta dirección.

A partir de la década de los 30, la escuela de las relaciones humanas inició un movimiento, donde se ponía de manifiesto la importancia de la participación de los empleados de niveles más bajos en el proceso de toma de decisiones. Este movimiento fue importante para el surgimiento y desarrollo de las teorías contingentes entre los años 50 y 60 (Donaldson, 1999).

El estudio de la Teoría de la Contingencia se inició con el trabajo de Woodward (1958), en el que se analizaban las relaciones entre estructura y tecnología. En los años 70, Khandwalla ya apuntó que el éxito de una empresa no dependía del uso de un determinado parámetro (la formalización, la centralización y otros), y sí de la combinación de los parámetros más adecuados (Escobar y Lobo, 2002).

Las premisas de Burns y Stalker (1961) defendían la idea de que organizaciones que se encontraban en ambiente estable podrían utilizar una estructura menos flexible, con alta centralización del poder, sin embargo las organizaciones inmersas en un ambiente de incerteza deberían adoptar equipos flexibles y participativos, estimulando la involucración de los empleados en los diferentes niveles de la organización.

Seguidamente desde esta perspectiva se abordaran las principales investigaciones donde se pone de manifiesto, con más detalle, la evolución de la Teoría Contingente.

Investigaciones desde la Teoría Contingente

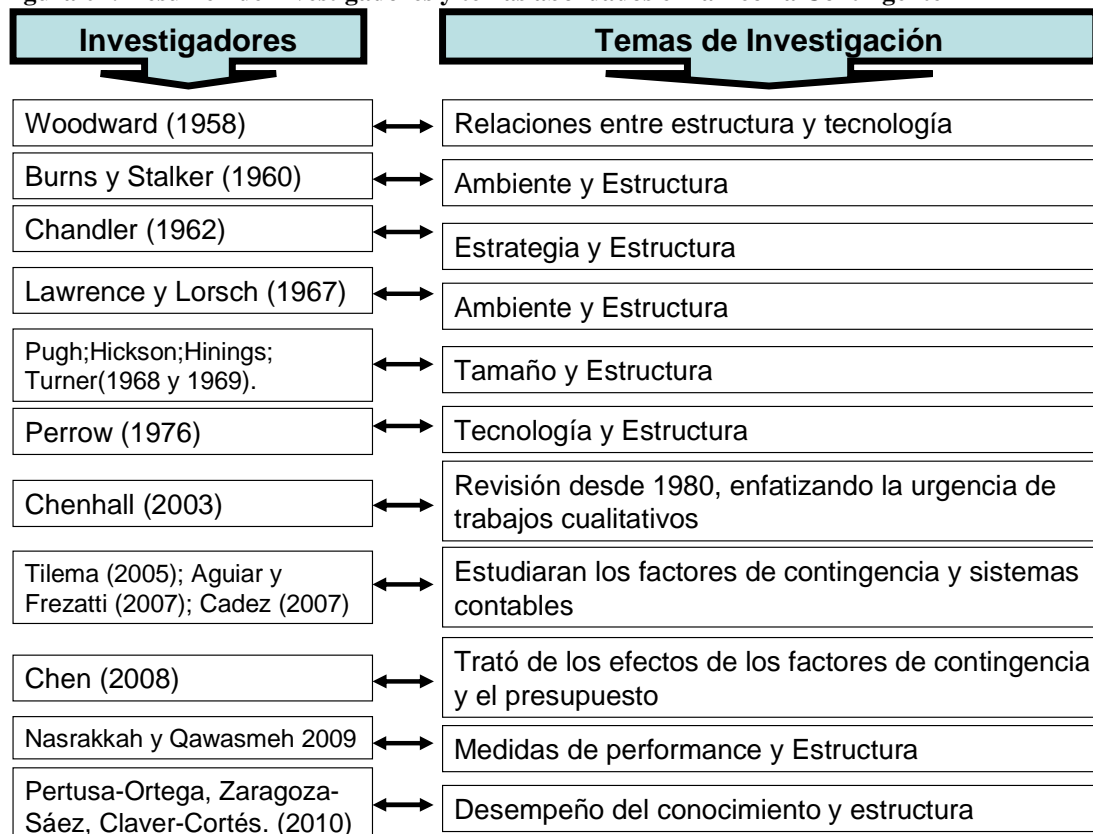
La investigación sobre la base de la Teoría de la Contingencia ha sido desarrollada por diversos investigadores, entre ellos Escobar y Lobo (2002) los cuales afirman que la Teoría

Contingente se inició con el trabajo de Woodward (1958), al estudiar las relaciones entre la estructura y la tecnología; por otro lado, Khandwalla, en los años 70, investigó la relación entre el éxito de una empresa y el conjunto de unos determinados parámetros estructurales, como la formalización, la centralización y otros.

Varios investigadores han realizado importantes contribuciones sobre la Teoría de la Contingencia, entre ellos Burns y Stalker (1961) y Lawrence y Lorsch (1967) los cuales estudiaron la relación entre el ambiente y la estructura – mecánica u orgánica; Chandler (1962) relacionó la estrategia y la estructura; Perrow (1976) trató sobre la tecnología y la estructura; Chenhall (2003) realizó una revisión sobre los estudios que habían empleado esta teoría desde 1980, resaltando la necesidad de desarrollar en futuros trabajos un abordaje de investigación cualitativa; Tilema (2005), Aguiar y Frezatti (2007) y Cadez (2007) estudiarán los factores de Contingencia relacionados con sistemas contables; Chen (2008) analizó los efectos de los factores de Contingencia en las cuestiones presupuestarias; y Nasrallah y Qawasmeh (2009) estudiarán la estructura, el ambiente y los beneficios y Petursa et. al. (2010) analizan la relación entre el desempeño del conocimiento y la estructura.

En la figura 01 se muestra un resumen de estos trabajos así como de los temas abordados desde la Teoría Contingente. Una descripción de cada uno de ellos se realizará en epígrafes posteriores.

Figura 01: Resumen de investigadores y temas abordados en la Teoría Contingente



Fuente: elaboración propia.

Las masivas reformas están implicando un cambio en el modus operandi y en los objetivos principales de las Universidades, ahora favorecen el tipo de empresas orientadas al cliente y al mantenimiento de los beneficios. Esta situación tiene un impacto significativo en el proceso de toma de decisiones en las Universidades, requiriendo la adopción de nuevas

tecnologías y técnicas. Si dicha gestión está basada sólo en información financiera, cuantitativa y con una visión a corto plazo, la misma tiene pocas posibilidades de éxito, entendido éste como la consecución de los objetivos institucionales. Y más, es necesario un proceso de mejora continua basado en la capacidad de rediseñar los sistemas de gestión en general, de forma que ofrezcan información válida y oportuna para el proceso de toma de decisiones.

La Teoría Contingente (TC) estudia, entre otras, la relación entre el entorno y los sistemas de información. Los estudios realizados bajo esta teoría, entienden que existe un sistema particular y diferente para cada tipo de entorno (Larrinaga, 1999). Tal y como señalan Escobar y Lobo (2002), la premisa básica de esta teoría es que no existe una forma óptima de gestionar las organizaciones, pues ésta dependerá del entorno que les engloba. Así, las características de un Sistema Contable de Gestión dependerán de factores como: la tecnología, la estrategia, el tamaño, etc., de modo que, a mayor acople entre ambas, mayor eficiencia y eficacia de dicho sistema.

Desde esta perspectiva, los sistemas de Contabilidad de Gestión son vistos como una herramienta pasiva, diseñada para ayudar al gestor en el proceso de toma de decisiones, que suministran desde información económico-financiera hasta información acerca del mercado, clientes, competencia, etc. (Chenhall, 2003).

Según destaca Belkaoui (1989), desde la Teoría de la Contingencia se trata de encontrar la combinación entre el desarrollo de los sistemas contables y de las Contingencias específicas. Tal combinación es capaz de auxiliar al gestor para obtener éxito en los objetivos de la empresa y los mejores resultados (Haldma y Laats, 2002). Por lo tanto, no hay una estrategia administrativa general aplicable en todas las organizaciones, pues los sistemas contables son desarrollados en base a una combinación de factores externos y características internas de las empresas.

La TC es una perspectiva teórica del comportamiento organizacional que enfatiza la manera por la cual las contingencias, como la tecnología y las presiones del entorno, pueden afectar el desarrollo y funcionamiento de las organizaciones. Además, dichas contingencias influyen en la estructura de las organizaciones, en los niveles de formalización, especialización, diferenciación y burocratización (Covaleski et al., 1996).

Los estudios, citados anteriormente ponen de manifiesto que la Teoría de la Contingencia puede ser utilizada en diversas áreas del estudio de la gestión empresarial, pues una Contingencia representa una circunstancia del ambiente externo al cual la organización precisa adaptarse para garantizar su continuidad y conseguir sus objetivos. O sea, una Contingencia es algo que no puede ser influido por la organización, sin embargo es capaz de influir en la misma.

Llegados a este punto realizamos la siguiente proposición: *Proposición 1. Cuanto más incierto, hostil y turbulento, es decir inestable, es el ambiente, más orgánica es la estructura de las Licenciaturas y cuanto menos incierto, hostil y turbulento, es decir estable, es el ambiente, más mecánica es la estructura de las Licenciaturas.*

METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN

A través del estudio de caso de corte exploratorio, con observación directa, análisis documental y entrevista (Yin, 1994, Ryan et al 2004) con el gestor (coordinador) de la carrera se realizó la coleta de los datos.

En nuestro caso, la elección ha sido de una metodología cualitativa, dado que los problemas y cuestiones planteados en los objetivos, son aspectos dinámicos, difíciles de estudiar mediante metodología estrictamente cuantitativa Scapens (1994).

Para resolver el problema de investigación y responder a los objetivos ya propuestos, es necesario determinar las variables de estudio (Yin 1994). En función de la revisión de la

literatura y de la necesidad de dar respuesta a las cuestiones a investigar, se han considerado las siguientes variables: (V1). “Ambiente”. Propuesta por Burns y Stalker (1961) y Lawrence y Lorsch (1967); Claver et al. (2006); Guerra y Frezatti (2007); (V2) “Estructura”. Propuesta por el Grupo de Investigación de Aston; Burns y Stalker (1961); Claver et al. (2006);

Las *variables* de primer orden hacen referencia a los aspectos generales involucrados en las proposiciones del estudio, y son el eslabón superior de la codificación realizada. En el nivel inferior, están las *variables de segundo orden*, éstas van desplegando el contenido de las variables de primer orden, en temas o aspectos más concretos que permitirán realizar un análisis de resultados más detallado. El desarrollo de este desdoblamiento, se ha apoyado en los conceptos y relaciones establecidas en el marco teórico de este estudio.

La variable “Ambiente” (V1) esta subdivida en variables de 2º grado: V.1.1 Ambiente Estable; V.1.2 Ambiente Inestable

Los factores que permitirán medir estas variables son los siguientes: F.1.1. Cambios bruscos y continuos o cambios suaves e infrecuentes. F1.2. Preocupación por la organización o más centrada en el ambiente que rodea a la organización. F1.3. Problemas ambientales rutinarios, o bien nuevos. F1.4. Permanencia y certeza o variación e incerteza.

La variable “estructura” (V2) puede ser subdividida en dos variables de 2º grado: V.2.1 Estructura mecánica; V.2.2 Estructura orgánica.

Para medir estas variables de 2º grado se consideraron cuatro factores: F2.1 Formalización: Elevada o baja. Se refiere a si los trabajos están estipulados y las normas y procedimientos se encuentran escritos y guían el comportamiento de los empleados, si existe una descripción de los puestos de trabajo, instrucciones operativas, etc. Cuanto más formalizado menor discrecionalidad sobre lo que hay que hacer, cómo y cuándo. F2.2 Especialización: Elevada o Baja. Trata del grado en que las tareas de las Licenciaturas de Ciencias Contables son divididas en cargos distintos, o sea, si tiene cargos bien definidos o son más generalistas con baja especialización. F2.3 Estandarización: Elevada o Baja. La extensión en que las actividades similares del trabajo son realizadas de manera uniforme, actividades rutinarias y estables, o actividades innovadoras y no-estables. F2.4 Centralización y proceso de toma de decisiones: Alto grado de centralización en el proceso de toma de decisiones o bien descentralización. El nivel jerárquico es rígido o existe flexibilidad en la comunicación jerárquica.

En el cuadro 03, tenemos un resumen de la vinculación existente entre las cuestiones, proposiciones propuestas, variables a investigar y factores de medición definidos para estas variables.

Cuadro 03: Proposiciones, cuestiones, variables y factores

Proposiciones	Cuestiones	Variables 1º grado	Variables 2º grado	Factores de medición
P.1 Cuanto más incierto, hostil o turbulento el ambiente, es decir, inestable, más orgánica es la estructura de la Licenciatura y cuanto menos incierto, hostil o turbulento el ambiente, es decir, inestable más mecánica es la estructura de la Licenciatura.	C.1	V1	V.1.1 V.1.2	F1.1 hasta F1.4
	y C.2	V2	V.2.1 V.2.2	F2.1 hasta F2.4

El trabajo que presentamos son dos casos exploratorios, donde se pretende identificar en una Licenciatura de Contabilidad en Brasil y una Licenciatura de Administración y Dirección de Empresas en España, la estructura y el ambiente de gestión sob la óptica del coordinador de estas licenciaturas. Se trata de un estudio de caso múltiple en la medida en que engloba más de un caso, o sea, dos casos. Esto aporta ventajas ya que, por un lado, son considerados más completos y robustos que los simples, siempre que las cuestiones

seleccionadas en el estudio no obliguen a utilizar estudios de caso simples, y permiten realizar comparaciones entre los diferentes “experimentos” para contrastar la proposición expuestas (Yin, 1994, 1998; Martins, 2008).

RESULTADOS

Aquí se presenta los resultados del estudio de dos casos de Instituciones de Enseñanza en Brasil y en España, los cuales fueran identificados la estructura y el ambiente de gestión.

Caso 1

El Caso 1 se trata de una Licenciatura de Ciencias Contables con más de 40 años de existencia y dependiente de una Institución de Enseñanza con más de 60 años de antigüedad, que actualmente tiene 6 licenciaturas de licenciatura. En la Licenciatura de Ciencias Contables hay 500 alumnos matriculados correspondiente al 30% del total de alumnos matriculados en todas las Licenciaturas de las Licenciaturas correspondientes a la Institución de Enseñanza. El coordinador de la Licenciatura de Ciencias Contables es licenciado en Ciencias Contables y Máster en Contabilidad, trabaja 3 años en la IES y desarrolla la actividad de Coordinador el mismo tiempo.

Con el objetivo de dar respuesta a las cuestiones de investigación se analizaron las siguientes variables.

La variable de contingencia “Ambiente” (Burns e Stalker, 1960 y Lawrence e Lorsch, 1967), es la que siguiendo a la teoría contingente permitirá establecer, segregando los factores de Contingencia del Ambiente si este es Estable o Inestable, tal como se observa en el cuadro 04.

En este caso, la variable ‘Ambiente’ reveló ser Inestable, con cambios abruptos, rápidos y continuos, principalmente sobre tres aspectos: el mercado, leyes del MEC y las leyes Profesional/fiscal. Donde las leyes del MEC y el mercado producen cambios rápidos; las reglas gubernamentales tributarias y profesionales son abruptas y todos estos cambios son además continuos.

Cuadro 04: Variable “Ambiente”

Ambiente Inestable
Cambios rápidos principalmente sobre dos puntos: <ul style="list-style-type: none"> • el mercado (competencias) • leyes del MEC
Cambios abruptos principalmente en las <ul style="list-style-type: none"> • leyes Profesional y las • leyes del gobierno/fiscal.
Cambios continuos, principalmente sobre los tres puntos: <ul style="list-style-type: none"> • el mercado, • leyes del MEC y • las leyes Profesional/fiscal.

Respecto a la variable “Estructura” tras analizar los factores empleados para medirla y valorarla, se pone de manifiesto en el Cuadro 05 que se trata de una estructura de gestión Orgánica.

Cuadro 05: Variable “Estructura de gestión”

Factores	Estructura orgánica
F.2.1 Formalización;	Bajo nivel de formalización.
F.2.2 Especialización;	Se da una especialización en el sentido de la diferencia en las funciones de personal docente y administrativo pero no dentro de cada uno de estos cuerpos. Existe una relativa división del trabajo con segregación informal de funciones, pero con estructuras flexibles en función de las necesidades.
F.2.3 Estandarización;	A pesar de existir un patrón de funcionamiento se van generando actividades nuevas y creativas con cambios de acuerdo a las necesidades.
F.2.4 Centralización y proceso de toma de decisiones;	Baja complejidad vertical (pocos niveles jerárquicos), y con una importante descentralización en el proceso de decisiones.

El próximo apartado está dedicado al análisis de las proposiciones de estudio de este caso.

Análisis de las Proposiciones del caso 1

De acuerdo con los resultados obtenidos en los cuadros n. 04 y n.05, se pone de manifiesto que la proposición 1, la cual indicaba que existía una relación entre el Ambiente hostil, turbulento e inestable y una estructura orgánica, así como entre un Ambiente Estable, no hostil y tranquilo con una estructura mecánica, se cumple. En este caso, es posible afirmar que con un Ambiente Inestable, con cambios rápidos, abruptos y continuos, la Estructura es Orgánica.

Una vez más se pone de manifiesto la “máxima” de la Teoría de la Contingencia, respecto a que no existe una mejor forma de administrar una entidad, pues depende de los factores de contingencia a los que tenga que hacer frente. En este sentido, queda la duda y tal vez para futuras investigaciones de: si el gestor de esta Licenciatura eligiese otra forma de estructura de gestión (mecánica o orgánica), ¿mejorarían los resultados financieros de la Licenciatura? ¿Mejorarían los resultados de los académicos? ¿Mejoraría la satisfacción de sus colaboradores? Otras Teorías alineadas a la Teoría de la Contingencia podrían ser aplicadas para buscar tales respuestas.

Caso 2

El Caso 2 se trata de una Licenciatura de Administración y Dirección de Empresas con más de 18 años de existencia, actualmente tiene 10 licenciaturas de licenciatura.

En esta Licenciatura hay 100 alumnos matriculados, correspondiendo al 20% del total de alumnos matriculados en todas las Licenciaturas correspondientes a la Institución de Enseñanza. La coordinadora de la Licenciatura de Dirección de Empresas trabaja hace 15 años en la Institución y desarrolla la actividad de Coordinadora hace 11 años.

También en este caso de estudio la variable “ambiente” reveló ser Inestable, con cambios abruptos, rápidos y continuos, principalmente sobre los aspectos de la “crisis económica”, “los planes de estudio” y “la nueva ley del espacio europeo de educación” como se puede ver en el cuadro 06.

Cuadro.06: Variable "Ambiente"

Ambiente Inestable	
Cambios rápidos, brusco y continuos:	
<ul style="list-style-type: none"> • Cambio de los gestores • Situación Económica adversa • Cambio de los valores personales, ética de los nuevos alumnos • Innovación del desarrollo tecnológico • Incertidumbre en las leyes y políticas • Inestabilidad en la estrategia para buscar nuevos alumnos • Competencia brutal • Poca mano de obra especializada (profesores no tiene doctorado) • <i>Turnover</i> de la mano de obra de nivel operativo. 	

Centrándonos en la variable "Estructura" (Cuadro 07), se observó que la mayoría de los factores de contingencia apuntan a una Estructura Orgánica, con algunas actividades mecánicas, principalmente de la secretaria y de prácticas y proyectos.

Cuadro 07: Variable "Estructura"

Factores	Estructura orgánica
F.2.1 Formalización	Las tareas académicas o docentes no están formalizadas
F.2.2 Especialización	Existe escasa división del trabajo, con profesores de la plantilla acumulando actividades académicas y administrativas, el control de las actividades es realizada por quien la desarrolla y en otros casos, o por alguien que está por encima.
F.2.3 Estandarización	Están tratando de estandarizar, los gestores tiene cierto margen de maniobra para innovar, pues las actividades son más variadas actualmente.
F.2.4 Centralización y proceso de toma de decisiones	Hay 2 niveles jerárquicos verticales y 6 horizontales. Con proceso de toma de decisiones compartida. Con decisiones tomadas y generalizadas (patrón) para todas las licenciaturas.

El próximo apartado está dedicado al análisis de las proposiciones de estudio de este caso.

Análisis de las Proposiciones del caso 2

De acuerdo con los resultados obtenidos en los cuadros n. 06 y n.07, se pone de manifiesto que la proposición 1, la cual indicaba que existía una relación entre el Ambiente hostil, turbulento e inestable y una estructura orgánica, así como entre un Ambiente estable, no hostil y tranquilo con una estructura mecánica, se cumple. En este caso, es posible afirmar que con un Ambiente Inestable, con cambios rápidos, abruptos y continuos, la Estructura de la organización es Orgánica.

CONCLUSIONES DEL ESTUDIO

Después de realizar el análisis de cada uno de los casos de estudio, donde se ha determinado el Ambiente, la Estructura y los Indicadores de Gestión utilizados, pasamos a exponer las siguientes conclusiones.

La estructura y el funcionamiento de la organización así como los efectos que pueden generar en el sistema de información de la misma dependerán de un conjunto de factores o contingencias (Pfeffer, 1987; Ramio y Ballart, 1993; Schweikart Tarter y Wayne, 1998; Sambamurthy y Zmud, 1999; Child et al., 2003; Chenhall, 2003; Cadez, 2007; Nasrallah y Qawasmeh, 2009).

La Teoría de la Contingencia, en la que se basa este trabajo, ha sido adoptada por investigadores de diversas áreas del conocimiento relacionadas con el estudio del control, la estructura y el ambiente o la estructura y el tamaño (Woodward,1958, 1965; Burns y

Stalker,1960; Chandler,1962; Lawrence y Lorsch,1967; Perrow, 1976; Claver et al., 2006; Semensato, 2010). Más recientemente otros estudios han relacionado esta teoría y la Contabilidad de Gestión como sistema de información (Molinari y Guereiro, 2004; Chen et al.,2006; Plothow, 2006; Aguiar y Frezzati, 2007; Espejo y Frezzati, 2008; Laitinen, 2009, Woods, 2009) así como la relación entre variables contingentes y el uso de indicadores para la gestión (Guerra y Frezzati, 2007; Silva, 2007; Callado et al, 2008; Chen, 2008; Nasrallah y Qawasmeh, 2009, Petursa et al., 2010).

Los casos analizados en este trabajo de investigación son Licenciaturas de Ciencias Contables pertenecientes a pequeñas Instituciones de Enseñanza privada en Brasil y Licenciaturas de Administración y Dirección de Empresas también en centros privados de pequeño tamaño en España.

En el Cuadro 08 se pone de manifiesto que estas Instituciones tienen una antigüedad mínima de 8 años, por lo que podemos decir que están bastante consolidadas y con una experiencia importante. Por otro lado, también los gestores llevan como mínimo tres años ejerciendo dicha función, lo cual les da una perspectiva de conocimiento pleno de la organización, así como del funcionamiento de la misma.

Cuadro 08: Variable “Indicadores de Gestión”

Casos	Antigüedad	Nº Matriculados	Antigüedad coordinador en la institución	Antigüedad coordinador en el cargo	Porcentaje matriculados respecto al total
Caso 1	40 años	500 alumnos	3 años	3 años	30%
Caso 2	18 años	100 alumnos	11 años	11 años	20%

Otro aspecto que consideramos interesante destacar es el porcentaje que representan los matriculados de las Licenciaturas en el total de la Institución de Enseñanza a la que pertenecen. En el menor de los casos (caso 2), ya refleja más del 10% de matrícula respecto al total, siendo en el caso 4 donde los matriculados en la Licenciatura representan el mayor porcentaje suponiendo más del 30%.

En definitiva, en los dos casos presentados tienen una experiencia considerable para conocer como les están afectando los cambios que se están produciendo en el entorno que las rodea, así como haber desarrollado un sistema de indicadores y conocer aquellos que los gestores utilizan en el proceso de toma de decisiones. En este sentido Tariq (2007) realizó un estudio donde se pone de manifiesto, que todas las compañías encuestadas tenían más de cinco años de experiencia y que el nivel de la misma está positivamente relacionado con la responsabilidad en el desarrollo de medidas de evaluación de gestión relacionados con los objetivos estratégicos.

En los casos descritos destacamos que, en la actualidad, se mueven en un “Ambiente” Inestable caracterizado por cambios importantes que les llegan desde distintos frentes. No obstante, como se observa en el cuadro 09, esta inestabilidad tiene origen diferente cuando se trata de las Instituciones de Enseñanza en Brasil y en España.

Cuadro 09: Variable “Indicadores de Gestión”

MOTIVOS DE INESTABILIDAD	
BRASIL (Caso 1)	ESPAÑA (Caso 2)
Competencia Universidades Privadas Competencia Universidades Públicas Competencia Universidad a distancia	Competencia Universidades Públicas
Leyes del Ministerio de Educación	Crisis Económica
Cambios en las leyes gubernamentales, tributarias y contables	Nuevos planes de estudios Bolonia
	Cambios en las Instituciones de Enseñanza

En el caso brasileño, el ambiente está caracterizado por cambios abruptos, rápidos y continuos, principalmente centrados en tres factores. En primer lugar, la elevada competencia a la que tienen que enfrentarse derivada de la cantidad de Licenciaturas Privadas, y también Públicas, existentes en Brasil; así como la que genera la enseñanza a distancia, la cual se ve justificada por los ahorros financieros que esta supone para los estudiantes. En segundo lugar, estos cambios también están presentes en las leyes del MEC, que en ocasiones son poco claras y difíciles de interpretar. Y por último se alude a los continuos cambios que se generan en las leyes gubernamentales tributarias y profesionales, coincidiendo con el trabajo de Woods (2009), en el que se pone de manifiesto que una de las variables más influyente en los sistemas de control interno, son las políticas gubernamentales.

En este ambiente de inestabilidad existe cierta confianza en la continuidad de Licenciaturas de Ciencias Contables, derivada de la demanda existente por las plazas en las mismas, debido al amplio mercado de trabajo para los Contables en Brasil.

En el caso de estudio de Administración y Dirección de Empresa en España la inestabilidad del ambiente viene caracterizada por los cambios abruptos, rápidos y continuos sobre los siguientes aspectos: la crisis económica que asola España y el Mundo, los nuevos planes de estudio centrados en Bolonia con la nueva ley del espacio europeo de educación y cambios estructurales en las propias Instituciones de Enseñanza, así como la competencia que le generan otras universidades, principalmente las Públicas.

En esta línea, Parker (2002:615) reconoce que los cambios en la Universidad son continuos, no lineales, con procesos dinámicos, llenos de imprevistos. Importantes cambios a largo plazo en las prácticas de una organización hace que estos sean inevitablemente complejos, desordenados inquietantes y estresantes para los miembros de la misma. Por ello, la empatía, la sensibilidad y la resistencia se requieren de todas las partes.

En cuanto a la estructura, en el caso brasileño (caso 1) así como en el caso 2 (español) se aprecia una estructura Orgánica caracterizada por la sistematización y reglamentación de algunas tareas, aunque, en general se trabaja de acuerdo con las necesidades diarias. Por ello se aprecia, un bajo grado de formalización, con pocas normas escritas, así como también una estandarización baja justificada por los constantes cambios de mercado, legales y la técnica contable, entre otros.

La división del trabajo es mínima por lo que las tareas en cada cuerpo de trabajo (personal docente y administrativo) son intercambiables entre los individuos, lo que fomenta la comunicación y coordinación.

En estos casos se trata de estructuras flexibles, pues, a todo momento surgen situaciones nuevas donde el personal de un mismo departamento puede desempeñar diversas tareas distintas a las habituales, para adaptarse a las necesidades propias de la organización. Debido a las características de la jerarquía de estas Licenciaturas, existe un ápice estratégico, que es el Coordinador, el núcleo operativo son los profesores para las cuestiones académicas y los administrativos para el resto de las operaciones. Se favorece la capacidad para innovar, siendo la mayor ventaja la flexibilidad y adaptación al entorno. Esto supone que el Coordinador toma decisiones importantes que pueden afectar al conjunto de la organización, sin embargo existe una gran participación y poder de decisión de los demás profesionales de la entidad. De hecho, la toma de decisiones por parte del Coordinador se da en cuestiones más estratégicas dentro de la Licenciatura y las decisiones rutinarias son tomadas en niveles inferiores, principalmente en el Caso 1, dado que en el segundo caso analizado existe una mayor centralización del proceso de toma de decisiones. Esta Licenciatura (caso 2) es de menor tamaño y al igual que ocurría en el estudio realizado por Semensato (2010), aquellas empresas con una estructura orgánica y de menor tamaño la toma de decisiones se encuentra más centralizada.

En los dos casos de estudio se configuró poca formalización en las tareas docentes o académicas, permitiendo que las personas que trabajan en estos puestos puedan innovar en el desempeño de sus actividades, también con pocas divisiones de trabajo y acumulo de actividades o funciones para los profesores de plantilla, con actividades variadas, en general y con un mínimo de Estandarización.

Los resultados obtenidos en este estudio, respecto a que en un ambiente inestable las estructuras de gestión son orgánicas, están en la línea de los resultados de trabajos como los de Burns y Stalker (1961), Lawrence y Lorsch (1967), Ventura (1999), Simon (1999) Daft (2005), Nasrallah y Qawasmeh (2009), Semensato (2010). En este sentido, al igual que ocurría en el estudio realizado por Guerra y Frezati (2007) y Silva (2007), hemos encontrado algunas características en el Caso 2, en concreto la centralización del proceso de toma de decisiones, es más propia de una estructura mecánica.

En definitiva estos resultados son congruentes con la literatura previa (Burns y Satlker, 1961; Robbins, 1990, 2003, García Gómez, 2003; Claver et al., 2006, Semensato, 2010) dado que una estructura orgánica se caracteriza por una escasa formalización y un elevado grado de descentralización, dando libertad a los niveles inferiores para actuar; al contrario de que ocurre en las mecánicas donde tanto la formalización como el grado de centralización es elevado.

Cuadro 10: Ambiente y Estructura de Gestión

CASOS	AMBIENTE	ESTRUCTURA
Caso 1	Inestable	Orgánica
Caso 2	Inestable	Orgánica

Es interesante destacar que, las Instituciones que forman parte de este estudio, son pequeñas empresas con una estructura orgánica (en tres de los casos), al igual que ocurría en el estudio realizado por los investigadores de la Universidad de Aston, donde las organizaciones de pequeño tamaño cuentan con una estructura orgánica dada la mayor flexibilidad para adaptarse a los cambios.

Las limitaciones de la metodología empleada no permiten generalizar o extrapolar nuestros resultados a una población determinada, en la medida en que sólo permiten añadir conocimiento sobre las relaciones analizadas. Por otro lado, los estudios de caso posibilitan la profundidad de la investigación, de tal modo que se obtiene una mayor comprensión del fenómeno analizado. El proceso de comparación de los resultados de este estudio de caso con los de otros anteriores y futuros aumenta la capacidad de generalización de las teorías o encuentros obtenidos en el mismo, fenómeno llamado de generalización teórica o analítica. Tal y como afirman Ryan *et al.* (2004) el verdadero valor de un estudio de caso es su capacidad de expresar generalizaciones teóricas a partir del uso de la lógica de repetición y extensión.

Estamos de acuerdo con Woodside y Wilson (2003), Modell (2005), Vaivio (2008) los resultados de un estudio, pueden ser utilizados para generar una hipótesis que puede ser testadas por estudios posteriores.

Otra limitación con la que cuentan los estudios de caso es que, en ocasiones, los resultados pueden estar distorsionados por la subjetividad de las interpretaciones realizadas de las entrevistas. Para subsanar este problema se ha recurrido a la triangulación de diferentes fuentes: las entrevistas, las grabaciones, el análisis de documentos y la observación directa.

A pesar de las limitaciones, los resultados de la investigación indican que el método elegido puede ser válido para obtener conocimiento en profundidad de la estructura de gestión, del ambiente de gestión y de los indicadores de gestión en la Licenciatura de Ciencias

Contables en Institución de Enseñanza de carácter privado en Brasil y en Administración y Dirección de Empresas en España. En esta línea de acuerdo con las clasificaciones de Woodside y Wilson (2003), Modell (2005) y Vavio (2008) los resultados de este estudio pueden ser utilizados para generar hipótesis las cuales pueden ser testadas con una encuesta posterior. En esta línea hay la posibilidad de elaborar otras investigaciones relacionadas con la gestión de Licenciaturas Privadas o en estructuras distintas de Institución de Enseñanza, o sea, Centros Universitarios, Universidades Comunitarias, Universidades Privadas, Universidades Públicas entre otras; considerando las variables contingentes ‘Ambiente’ y ‘Estructura’ y así, verificar las posibles igualdades o diferencias de los factores de medición de las variables entre los casos analizados.

También, percibimos la posibilidad de otros estudios y comparaciones entre Licenciaturas brasileñas, españolas y de otros países. Otra recomendación sería ampliar la investigación, utilizando otras variables de contingencia, como por ejemplo, la tecnología (Woodward, 1958 y Perrow, 1976), el tamaño (investigadores de la universidad de Aston), o la estrategia (Chandler, 1962), entre otros.

REFERENCIAS

- AGUIAR Andson Braga de; FREZATTI Fábio. (2007) Sistema de controle gerencial e contextos de processo de Estratégia: Contribuições da TC – ANPCONT.
- BELKAOUI, A. (1989): *The coming crisis in accounting: the context of the contemporary accounting profession*. New York. Quorum Books.
- BURNS, T.; STALKER, G.M. (1961). *The management of innovations*, Oxford University Press. Oxford.
- CADEZ, Simon. (2007) A Configuration Form of fit in Management Accounting Contingency Theory: An Empirical investigation. *The Business Review, Cambridge*; Summer; 7, 2; ABI/INFORM Global pg. 220
- CALLADO, Antônio André Cunha; CALLADO, Aldo Leonardo Cunha; ALMEIDA, Moisés Araújo; HOLANDA, Fernanda Marques de Almeida. (2008). *Relacionando Factores Contingenciais com o Uso de Indicadores de Desempenho em Empresas do Porto Digital*. XXXII ANPAD 2008
- CANIC, M.J., MCCARTHY, P.M. (2000), “Service Quality and Higher Education do Mix: A Case Study”, *Quality Progress*, vol.33, n. 09, pp. 41-46.
- CHANDLER, A. D. (1962). *Strategy and structure—chapters in the history of American industrial enterprise*. Cambridge: MIT Press.
- CHEN, Shimin. (2008) DCF Techniques and Nonfinancial Measures in Capital Budgeting: A Contingency approach analysis. *Behavioral Research in Accounting*; 20, 1; pg. 13-29
- CHEN, S-H; Yang C-C. & SHIAU, J-Y, (2006): “The application of balanced scorecard in the performance evaluation of higher education”, *The TQM Magazine*, vol.18, nº 2, pág. 190-205.
- CHENHALL, Robert. H. (2003) Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future. *Accounting, Organizations and Society* 28, 127–168
- CHENHALL, Robert. H. (2008). Accounting for the horizontal organization: A review essay. *Accounting, Organizations and Society* 33. pp.517–550
- CHIAVENATO, Idalberto. (1995). *Introducción a la Teoría General de la Administración*. McGraw-Hill. Pp 813-994.
- CHILD, J.; CHUNG, L.; DAVIES, H. (2003) The performance of cross-border units in China: a test of natural selection, strategic choice and contingency theories. *Journal of International Business Studies*, 34, Washington.

- CLAVER, E.; PERTUSA, E.M.; MOLINA, J.F. (2006). Caracterización de las Estructuras mecánica y orgánica a partir de las principales Dimensiones estructurales" , Investigaciones Europeas de Dirección y Economía de la Empresa. , vol. 12, pp. 187–204.
- COVALESKI, M.A.; DIRSMITH, M.W., y SAMUEL, S. (1996) Managerial accounting research: the contributions of organizational and sociological theories, *Journal of Management Accounting Research*, 8, pp.1-35.
- DAFT, Richard. (2004) Teoría y diseño organizacional. Edição: 8. Publicado por Cengage Learning Editores, 2005. 612 p Translation of: Organizational theory and design, 8th ed.
- DONALDSON, Lex. (1999) Teoria da contingência estrutural. In: CLEGG, S., HARDY, C. e NORD, W. Handbook de Estudos Organizacionais: modelos de análise e novas questões em estudos organizacionais. São Paulo: Atlas, v1, p. 105-133.
- EISENHARDT, K. M.: (1989) Building Theories from Case Study Research. *Academy of Management. The Academy of Management Review*, 14(4), pp.532-549.
- ENMANUEL, C. et al. (1990): Accounting for Management Control, 2nd Ed., London, Chapman & Hall
- ESCOBAR PÉREZ, Bernabé; LOBO GALLARDO, Antonio. (2002) Implicaciones Teóricas y metodológicas de la evolución de la investigación en Contabilidad de Gestión. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, vol.31 n. 111, pp-245-286.
- ESPEJO, Márcia Maria dos Santos Bortolucci; FREZATTI, Fábio (2008). A Contabilidade Gerencial sob a Perspectiva Contingencial: a Influência de Fatores Contingenciais no Sistema Orçamentário Modelada por Equações Estruturais. XXXII ENAMPAD. Rio de Janeiro
- GORDON, L. y D. A. MILLER (1976) “Contingency Framework for the Design of Accounting Information Systems, *Accounting, Organizations and Society*, núm. 1, p. 59-69.
- GORDON, L. A.e NARAYANAN, V. K (1984). Management accounting systems, perceived environmental uncertainty and organization structure: an empirical investigation. *Accounting, Organizations and Society*. v. 9, n. 1, p. 33-47.
- GUERRA, Almir. (2007). Arranjos entre fatores situacionais e sistema de contabilidade gerencial sob a ótica da teoria da contingência. FEA - USP.
- HALDMA, T., y LÄÄTS, K. (2002). Contingencies influencing the management accounting practices of Estonian manufacturing companies. *Management Accounting Research*, 13(4), pp.379-400.
- HANSEN, S.C. y VAN DER STEDE, W.A. (2004). Múltiple facets of budfeting: an exploratory analysis. *Management Accounting Research*, 15, pp. 415-439.
- KELM, M. L. (2003) Indicadores de performance em uma instituição universitária autogerida – uma contribuição à gestão por resultados. Tese (Doutorado em Engenharia de Produção) - Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis.
- KHANDWALLA, P.. (1972) The effects of different types of competition on the use of management controls. *Journal of Accounting Research*, Autumn, pp.275–285.
- LAITINEN, E. (2008), “Value drivers in Finnish family-owned firms: profitability, growth and risk”, *Int. J. Accounting and Finance*, 1 (1): 1-41.
- LARRINAGA, C. (1999). Perspectivas alternativas de Investigación en Contabilidad: una revisión. *Revista de Contabilidad*, Vol. 2, nº 03.
- LAWRENCE, P.R.; LORSCH, J.W. (1976) Organization and Environment. Managing Differentiation and Integration. Versión castellana: Organización y Ambiente, labor, Barcelona.
- LUFT y SHIELDS. (2003). Mapping Management Accounting: Graphics and Guidelines for Theory-Consistent Empirical Research. *Accounting, Organizations and Society* 28: 169-249.

- MARTINS, Gilberto de Andrade. (2008): Estudo de Caso – uma estratégia de pesquisa. São Paulo, 2ª edição. Ed. Atlas.
- MEC, Ministerio de Educación Español, (2010). disponible en: <https://www.educacion.es/notasdecorte/jsp/busquedaDo.do?opcionMenu=BusquedaSimple&codTipoUniversidad=T&nomTipoUniversidad=Todas&codUniversidad=T&nomUniversidad=Todas&nomTitulo=Licenciado en Administración y Dirección de Empresas&codRama=T&nomRama=Todas&codAut=00&codProv=00&tipoEnsenanza=CICLO, 29/06/2010>.
- MEC, Ministerio de Educación Brasileño, (2009). disponible en <http://www.inep.gov.br/superior/censosuperior>, 18/03/09.
- MODELL, S. (2005), Triangulation between case study and Surrey methods in Management accounting research: an assessment of validity implications. *Management Accounting Research*, vol. 16, pp.231-254.
- MOLINARI, Sarah Kuwano Rodrigues; GUERREIRO, Reinaldo. (2004). Teoria da contingência e contabilidade gerencial: um estudo de caso sobre o processo de mudança na Controladoria do Banco do Brasil
- NASRALLAH, Walid F., OAWASMEH, Suleiman J. (2009). Comparing multi-dimensional contingency fit to financial performance of organizations. *European Journal of Operational Research* 194, pp 911-921.
- NEUMANN, R.; GUTHRIE, J. (2002), “The corporatisation of research in Australian higher education”, *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 13, pp. 721-41.
- OTLEY, D. (1980): The contingency theory of management accounting: Achievement and prognosis. *Accounting, Organizations and Society*, vol. 5, nº 4, pp 413-428.
- PARKER, John. (2002). Framework for sustainable organzaional best practice. *Internaional Conference on Spatial Information for Sustainable Development*. Nairobi, Kenya. 2 – 5.
- PERTUSA-ORTEGA, Eva M.; ZARAGOZA-SÁEZ, Patrocinio; CLAVER-CORTÉS, Enrique (2010). Can formalization, complexity, and centralization influence knowledge performance? *Journal of Business Research* 63. pp310–320
- PERROW, C. (1976). *Organizational analysis: a sociological view*. California: Wadsworth Publishing Company.
- PLOTHOW, Célia Bueno de André. (2006). Fatores Contingenciais à estratégia de remuneração da força de vendas. Dissertação. FEA/USP.
- PUGH, D., HICKSON, D., HININGS, C., TURNER, C. (1968). Dimensions of organisational structure. *Administrative Science Quarterly*, 13, 65–105.
- PUGH, D., HICKSON, D., HININGS, C., TURNER C. (1969). The context of organizational structures. *Administrative Science Quarterly*, 14, 91–114.
- RAMASWAMI, S. N. (1996): Marketing controls and dysfunctional employee behaviors: A test of traditional and contingency theory postulates. *Journal of Marketing* 60, Chicago: Apr.
- REID, G.C., y SMITH, J.A. (2000) The impact of contingencies on management accounting system development, *Management Accounting Research*, 11, pp.427-450.
- RYAN, B.; SCAPENS, R.W., y THEOBALD, M. (2004): *Metodología de la investigación en Finanzas y Contabilidad*. Barcelona: Deusto.
- SAMBAMURTHY, V.; ZMUD, R. W. (1999): Arrangements for information technology governance: A theory of multiple contingencies. *MIS Quarterly* 23, Minneapolis: Jun.

- SAUDAGARAN, S. M.; DIGA, J. G. (1999): Evaluation of the contingency-based approach in comparative international accounting: A case for alternative research paradigms. *Journal of Accounting Literature* 18, Gainesville.
- SCAPENS, R.W. (1994): Never mind the gap: towards an institutional perspective on management accounting practice. *Management Accounting Research*, 5, pp.301-321.
- SCHWEIKART, James A.(1992): Cognitive-contingency theory and the study of ethics in accounting. *Journal of Business Ethics (JBE)*, 11, 471 - 8.
- SHARMA, D. S.(2002) The differential effect on environmental dimensionality, size and structure on budget system characteristics in hotels. *Management Accounting Research*, 13, pp. 101- 130.
- SEMENSATO, Barbara I (2010). Estrutura Organizacional e Pequena Empresa: estudo de caso no setor metal-mecânico de São Carlos – SP. 137p Mestrado – Escola de Engenharia de São Carlos, Universidade de São Paulo, São Carlos.
- SILVA, Lucilene Pereira da.(2007). Estudo de fatores que influenciam a mudança na contabilidade gerencial com enfoque na implementação do BSC – multicaso. USP-RP
- SIMON, C. (1999) A. Public school administration: Employing Thompson's structural contingency theory to explain public school administrative expenditures in Washington State. *Administration & Society* 31, Beverly Hills: Sep.
- SMEBY, J.-C. (in press) Connecting to professional knowledge, *Studies in Higher Education*.
- TARIQ H. Ismail. (2007); “Performance evaluation measures in the private sector: Egyptian practice” *Managerial Auditing Journal*. Bradford:. Tomo 22, Nº 5; pg. 503
- TAKEUCHI, H.; NONAKA, E. (1998): Criação de conhecimento na empresa. Como as empresas japonesas geram a dinâmica da inovação. Rio de Janeiro: Campus,.
- TARTER, C. J.; HOY, W. K. (1998): Toward a contingency theory of decision making. *Journal of Educational Administration* 36, Armidale:.
- TILEMA, Sandra. (2005): Towards an integrated contingency framework for MAS sophistication Case studies on the scope of accounting instruments in Dutch power and gas companies. *Management Accounting Research* 16 101–129.
- VAIVIO, J. (2008): “Qualitative management accounting research: rationale, pitfalls and potential”; *Qualitative Research in Accounting & Management*, Vol. 5, nº 1, pp. 64-86.
- VENTURA, Teodoro (1999). Sistema de Información para el seguimiento de Proyecto de Agua. Tesis Licenciatura. Ingeniería en Sistemas Computacionales. Universidad de las Americas – Puebla.
- WOODS, Margaret (2009). A contingency theory perspective on the risk management control system within Birmingham City Council. *Management Accounting Research* 20 pp 69–81
- WOODWARD, J. (1965). *Industrial Organization, Theory and Practice*, Oxford University Press, Nueva York.
- WOODWARD, J. (1958), *Management and Technology*, London: H.M.S.O.
- WOODSIDE, Arch G.; WILSON, Elizabeth J. (2003), “Case Study Research for Theory-Building, *Journal of Business & Industrial Marketing*, 18 (6/7), 493-508.
- YASSAY-ARDEKANI, M.; NYSTROM, P. C (1996). Designs for environmental scanning systems: tests of a contingency theory. *Management Science* 42:
- YIN, R. K. (1994): *Case Study Research. Design and Methods*, Applied Social Research Methods Series, Vol. 5, Second Edition, Sage Publications, London.
- YIN, R. K. (1998): “The Abridged Version of Case Study Research”, en BICKMAN, L. y ROG, D. J. (eds.): *Handbook of Applied Social Research Methods*, Sage Publications, Thousand Oaks, pp. 229-259.

YIN, R. K. (2005): Estudo de Caso: Planejamento e Métodos. Ed. Bookman. 3ª ed.