

Sistema de Controle Gerencial e Contextos de Processo de Estratégia: Contribuições da Teoria da Contingência

Autores:

ANDSON BRAGA DE AGUIAR

(UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO)

FÁBIO FREZATTI

(UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO)

Resumo

Estudos têm explorado a natureza contingente de sistemas de controle gerencial e contribuído para o entendimento do desenho e uso desses sistemas. Esses estudos podem ser agrupados segundo o conceito de adequação contingente (*fit*) – seleção, interação e sistemas. Este artigo pretende identificar as principais contribuições que o conceito de adequação contingente oferece para o entendimento do uso e do desenho de sistemas de controle gerencial dentro do contexto do processo de estratégia. Além disso, a partir da análise realizada, este estudo apresenta oportunidades para futuras pesquisas. Para tanto, foram selecionados, analisados e agrupados, segundo o conceito de adequação contingente, estudos empíricos a respeito desse assunto. O estudo se caracteriza por adotar uma abordagem epistemológica, empregando a técnica de análise de conteúdo em artigos publicados em periódicos internacionais de contabilidade e de gestão. Tendo por base a pesquisa analítica realizada, constatou-se que a abordagem de seleção é a definição de adequação contingente menos utilizada, havendo preferência pela abordagem de interação. Além disso, dentre os elementos do sistema de controle gerencial, o escopo da informação tem sido o mais explorado, enquanto estratégia e incerteza têm sido os dois elementos do processo de estratégia mais investigados.

1 Introdução

Estudos têm explorado a natureza contingente dos sistemas de controle gerencial (SCG) tendo por pressuposto básico a aceitação de que não existe um SCG que possa ser igualmente útil para empresas atuando em diferentes contextos (GORDON e MILLER, 1976; WATERHOUSE e TIESSEN, 1978; BRUNS e WATERHOUSE, 1981). A partir desse pressuposto, estudos buscaram identificar as principais variáveis do contexto do processo de estratégia com as quais os SCGs estivessem relacionados.

Adicionalmente, a eficácia de um SCG inserido em um contexto de processo de estratégia específico passou a ser avaliada a partir do impacto que a adequação contingente entre elementos dessas duas variáveis provoca sobre o desempenho organizacional, assumindo-se que a adequação contingente entre essas variáveis tem um efeito positivo sobre desempenho (GOVINDARAJAN e GUPTA, 1985; JERMIAS e GANI, 2004).

A principal contribuição de estudos que analisam a natureza contingente dos SCG e que faz com que pesquisas dessa natureza sejam relevantes é a identificação da estrutura apropriada de um SCG que apresente **adequação** com as contingências presentes no contexto do processo de estratégia de modo a afetar positivamente o desempenho organizacional.

Diante disso, um conceito fundamental para pesquisas em teoria da contingência é o de adequação contingente (*fit*), que pode ser definido a partir de três abordagens: **seleção**, **interação** e **sistemas** (DRAZIN e VAN DE VEN, 1985).

Em estudos que examinam a natureza contingente do SCG, as principais dimensões analisadas são: desenho e uso (FERREIRA e OTLEY, 2006). As dimensões do SCG são então relacionadas com as dimensões do processo de estratégia: formulação e mecanismos administrativos (MINTZBERG et al, 2006; GOVINDARAJAN, 1988). Essas variáveis são relacionadas em estudos que examinam a natureza contingente dos SCGs com o intuito de identificar qual o desenho e o uso apropriados desses sistemas em contextos específicos do processo de estratégia. Desse modo, compreender os contextos em que certas estruturas (desenho e uso) do SCG são adequadas possibilita a previsão de quando sua adoção poderá ser bem-sucedida e quando serão necessárias mudanças, reduzindo o consumo de recursos com estruturas não adequadas ao contexto do processo de estratégia.

Embora um número representativo de estudos analise a natureza contingente de SCGs, são poucos aqueles que se prestam a sistematizar as suas principais contribuições, com algumas exceções (OTLEY, 1980; LANGFIELD-SMITH, 1997; GERDIN e GREVE, 2004; CHENHALL, 2005). Uma das relevantes contribuições de estudos que sistematizam o corpo de conhecimento desenvolvido até o momento em relação a um determinado campo de pesquisa é a de possibilitar a identificação de regularidades que direcionem pesquisas futuras.

Esse estudo pretende se inserir nesse pequeno número de estudos que tem por objetivo sistematizar as principais contribuições advindas de pesquisas que analisam a natureza contingente dos SCGs, sendo a principal diferença em relação a estudos anteriores o fato de agrupar tais pesquisas em termos da definição de adequação contingente.

Diante do exposto, o presente estudo se propõe a identificar as principais contribuições de pesquisas que investigam a natureza contingente dos SCGs. A partir dessa identificação, pretende-se ainda oferecer algumas sugestões para desenvolvimento de pesquisas futuras.

A questão principal que se pretende investigar é: **quais as principais contribuições que a definição de adequação contingente pode trazer para o entendimento do desenho e do uso dos sistemas de controle gerencial?**

Ao buscar respostas para essa indagação, este estudo emprega uma abordagem epistemológica em que procura selecionar, examinar e agrupar, segundo o conceito de adequação contingente, os principais estudos empíricos que analisam a natureza contingente dos SCGs, identificando suas principais contribuições. Especificamente, busca-se, por meio de análise de conteúdo, para cada estudo, identificar a definição de adequação contingente, as dimensões do SCG e do processo de estratégia, o método estatístico e os principais resultados.

A importância em se estudar a natureza contingente dos SCGs reside tanto na possibilidade em se avançar no entendimento da adequação contingente entre desenho e uso desses sistemas e contextos de processo de estratégia e o efeito dessa adequação sobre desempenho, quanto na possibilidade dos gestores identificarem, em seu contexto específico, o desenho e o uso adequados dos sistemas de controle gerencial.

Este estudo está estruturado como segue: na segunda parte, caracteriza-se teoria da contingência e são apresentadas definições de adequação contingente, processo de estratégia e sistemas de controle gerencial. Na terceira parte, é descrita a metodologia. Em seguida, estudos que investigam a natureza contingente dos SCGs são analisados, destacando-se as suas principais contribuições. Na quinta parte são discutidas sugestões para futuras pesquisas, seguindo-se as considerações finais.

2 Teoria da Contingência, Processo de Estratégia e Sistemas de Controle Gerencial

2.1 Teoria da Contingência

Teoria da contingência enfatiza a questão de como fatores contingentes afetam o desenho e o funcionamento das organizações (COVALESKI et al, 1996). Ela representa uma abordagem sociológica na medida em que enxerga as organizações em um contexto social mais amplo. Especificamente, no âmbito da abordagem sociológica, a teoria da contingência adota uma perspectiva funcionalista que “[...] enfatiza as maneiras pelas quais várias funções são realizadas nas sociedades e a contribuição dessas funções para a integração e, em última instância, a sobrevivência da coletividade” (COVALESKI e AIKEN, 1986, p. 310).

Os estudos pioneiros no âmbito da teoria da contingência foram realizados na década de 1960 (BURNS e STALKER, 1961; WOODWARD, 1965; THOMPSON, 1967; LAWRENCE e LORSCH, 1969). Esses estudos foram fundamentais para o desenvolvimento posterior da aplicação da teoria da contingência na análise do contexto do processo de estratégia. Sinteticamente, eles indicam que cada organização, podendo se encontrar em qualquer posição do *continuum* proposto por Burns e Stalker (organização mecanicista x organização orgânica), precisa se adaptar ao seu ambiente (entre dinâmico e estável) e à sua tecnologia para a garantia de sua continuidade e eficácia organizacional.

Esses estudos enfatizam o impacto do ambiente e da tecnologia sobre a estrutura organizacional (MILLER, 1987; CHENHALL, 2003), assim como, eles destacam questões relativas a estilos de comunicação e seu papel em facilitar ajustamento mútuo de atores organizacionais (CHAPMAN, 1997).

De modo geral, o pressuposto básico que fundamenta os estudos que utilizam a teoria da contingência para entender a natureza dinâmica das organizações é que não existe uma melhor forma de se organizar (GALBRAITH, 1973; MORGAN, 1996), o que equivale a dizer que o desenho da estrutura organizacional irá depender de fatores contingentes, tais como, estratégia da organização, incerteza ambiental e tamanho, de modo que para uma organização ser eficaz em atingir suas metas, é preciso que exista uma adequação entre os fatores contingentes que a influenciam e sua estrutura organizacional (DONALDSON, 1999).

Aplicando esse pressuposto básico aos Sistemas de Controle Gerencial (SCG), tem-se que para um SCG ser eficaz em cumprir com suas funções organizacionais, sua estrutura terá que apresentar adequação com as contingências que a influenciam.

A teoria da contingência passou a ser adotada em pesquisas aplicadas à contabilidade gerencial a partir da metade da década de 1970, tendo por premissa “[...] que não há sistemas contábeis universalmente apropriados que sejam igualmente aplicados a todas as organizações em todas as circunstâncias” (OTLEY, 1980, p. 413). Embora tenha sido a referência dominante entre as décadas de 1970 e 1980, estudos contingentes na contabilidade gerencial foram criticados principalmente por: i) assumirem uma visão determinista e por não considerar a evolução histórica das organizações (COVALESKI e AIKEN, 1986; COVALESKI et al, 1996); ii) não considerarem a adequação contingente do sistema como um todo (DRAZIN e VAN DE VEN, 1985); iii) não possuírem uniformidade nas definições operacionais de variáveis contingentes (OTLEY, 1980; CHENHALL, 2003).

De modo geral, o principal pressuposto de estudos contingentes é a aceitação de que a adequação entre variáveis estruturais, tais como o SCG, e variáveis contingentes, tais como a estratégia, afeta positivamente o desempenho organizacional. Diante desse pressuposto, o conceito de adequação se torna central na teoria da contingência.

- **Conceito de Adequação Contingente**

Conforme destacado, o principal conceito no âmbito da teoria da contingência é o de **adequação contingente** – *fit* (DRAZIN e VAN DE VEN, 1985; DONALDSON, 1999).

A estrutura mais empregada empiricamente na literatura para classificar as diferentes formas de adequação contingente é a proposta por Drazin e Van de Ven (1985) que considera a quantidade de variáveis e o relacionamento com desempenho. Têm-se, assim, três conceitos de adequação contingente:

- i) **Seleção** – inclui limitado número de variáveis contextuais e não as relaciona com desempenho, ou seja, assume-se congruência entre estrutura e contingência (por exemplo, correlação entre desenho do SCG e descentralização);
- ii) **Interação** – inclui limitado número de variáveis contextuais e as relaciona com desempenho, em outras palavras, adequação representa a interação entre pares de variáveis que afeta o desempenho (por exemplo, o efeito que a associação entre desenho do SCG e descentralização provoca sobre desempenho organizacional); e
- iii) **Sistemas** – inclui um maior número de variáveis contextuais e as relaciona com desempenho, significando que adequação é a consistência interna de múltiplas contingências e características estruturais que afeta o desempenho (por exemplo, o efeito da consistência entre desenho e uso dos SCGs, descentralização, ambiente, tecnologia e tamanho sobre o desempenho organizacional).

2.2 Processo de Estratégia

O processo de estratégia é composto de duas dimensões interdependentes: **formulação** e **implementação** (MINTZBERG et al, 2006; GOVINDARAJAN, 1988). A formulação de estratégias pode ser examinada sob diversas dimensões (LANGFIELD-SMITH, 1997): (i) processo de formulação (MINTZBERG e WATERS, 1985); (ii) prioridade estratégica (PORTER, 1989); (iii) tipologia estratégica (MILES e SNOW, 1978); e (iv) missão estratégica (GUPTA e GOVINDARAJAN, 1984).

Para que as estratégias formuladas sejam adotadas, são necessários certos mecanismos administrativos, com destaque para: estrutura organizacional, estilo gerencial e controle gerencial (GOVINDARAJAN, 1988). Dentre as dimensões que compõem a **estrutura organizacional**, tem-se: incerteza ambiental, incerteza da tarefa, interdependência das tarefas, descentralização, formalização, especialização, instrumentos de interligação e tamanho (MINTZBERG, 1979). **Estilo gerencial** reflete a maneira pela qual um indivíduo recebe informações e as utiliza em seu processo de tomada de decisão, tanto em termos do montante de informação que utiliza e da quantidade de soluções decorrentes de uma mesma informação (DRIVER et al, 1996), quanto em termos de foco de controle (GOVINDARAJAN, 1988).

2.3 Sistemas de Controle Gerencial

Controle gerencial pode ser entendido como o processo de guiar organizações em direção a padrões viáveis de atividade em um ambiente caracterizado por mudanças. A partir dessa concepção, controle gerencial possibilita que gestores influenciem o comportamento de outros membros organizacionais na direção de estratégias adotadas (BERRY et al, 2005; ANTHONY e GOVINDARAJAN, 2002).

Para tanto, sistemas de controle gerencial (SCG) incluem diversos tipos de controle alternativos, tais como, **sistema de contabilidade gerencial**, **controle pessoal** e **controle de clã** (CHENHALL, 2003). Independentemente do tipo de controle gerencial, o SCG pode ser entendido em termos de duas dimensões: **desenho** e **uso**.

O desenho é geralmente tratado sob dois ângulos: **características** das informações e **técnicas** empregadas (FERREIRA e OTLEY, 2006).

As **características** da informação são examinadas sob quatro aspectos: escopo, tempestividade, nível de agregação e nível de integração (CHENHALL e MORRIS, 1986). **Escopo** representa um *continuum* que vai de estreito, com foco em eventos internos, financeiros e passados, a amplo que, além dos aspectos anteriores, enfatiza eventos externos, não financeiros e futuros. **Tempestividade** se refere à frequência e velocidade dos relatórios. **Nível de agregação** diz respeito a informações por área funcional, período de tempo ou modelos de decisão. Por fim, **integração** refere-se a informações sobre as atividades desenvolvidas em outros departamentos dentro da empresa e informações relativas ao impacto de uma decisão tomada em um departamento sobre o desempenho de outros departamentos.

Quanto ao segundo ângulo do SCG, as **técnicas** empregadas no SCG podem ser classificadas em **tradicionais** e **contemporâneas**. Chenhall e Langfield-Smith (1998) denominam de contemporâneas técnicas que enfatizam o desenvolvimento mais acurado do custo dos produtos, com foco mais amplo na avaliação do desempenho de processos de produção e com atividades e processos para resultados estratégicos; enquanto as técnicas tradicionais enfatizam métodos de custeio tradicionais, processo de planejamento estratégico e o retorno sobre o investimento.

No que se refere à segunda dimensão do SCG, o **uso** de um SCG pode ser classificado como: **diagnóstico**, **interativo** e **disfuncional**. O uso **diagnóstico** ocorre quando o SCG cumpre com seu papel tradicional de monitorar o desempenho e corrigir os desvios que ocorram em relação às metas de desempenho. O uso **interativo** ocorre quando o SCG é utilizado para monitorar as incertezas estratégicas e para permitir diálogo entre gestores e subordinados. O SCG é utilizado de modo **disfuncional** quando for direcionado para outras finalidades que não aquelas previstas pelo uso diagnóstico ou interativo (SIMONS, 1990).

3 Aspectos Metodológicos

Este estudo adota uma abordagem epistemológica “[...] que estuda a investigação científica e seu produto – o conhecimento científico” (THEÓPHILO, 2000, p. 2) e emprega uma análise de conteúdo (MARTINS, 2002) ao procurar identificar as principais contribuições de estudos que investigam a natureza contingente dos SCGs. Especificamente, este estudo seleciona, examina e agrupa, segundo o conceito de adequação contingente, os principais estudos empíricos que analisam a natureza contingente de SCG, identificando-se suas principais contribuições e oferecendo sugestões para futuras pesquisas.

A seleção dos principais estudos se deu a partir dos artigos publicados em periódicos internacionais de contabilidade e de gestão. A escolha dos periódicos foi feita tendo por base o critério adotado no estudo de Chenhall (2003). Nesse estudo, com o objetivo de fornecer uma revisão crítica dos principais resultados de pesquisas que examinam a natureza contingente dos SCGs entre 1982-2002, Chenhall (2003) examinou 13 periódicos de contabilidade e seis periódicos de gestão.

Dentre os periódicos incluídos por Chenhall (2003), cinco não puderam ser acessados por meio das bases de dados examinadas – *Proquest* e *Science Direct*. Não é possível avaliar o efeito que a ausência de artigos desses periódicos pode causar em termos da análise aqui proposta. Além disso, tendo em vista o enfoque diferente deste estudo, alguns dos periódicos examinados por Chenhall (2003) não apresentaram estudos que tivessem por objeto de estudo a natureza contingente de SCG.

Para essa constatação, a busca de estudos nesses periódicos foi realizada por meio das seguintes palavras chave: *management accounting* e *management control*. Optou-se por não utilizar como palavra chave *contingency theory* devido à possibilidade de aparecerem estudos

não relacionados com a análise da natureza contingente de SCG. Desse modo, oito periódicos não apresentaram artigos que atendessem ao proposto neste estudo.

Portanto, dos 19 periódicos examinados por Chenhall, este estudo analisou apenas seis, sendo quatro de contabilidade e dois de gestão. Nesses seis periódicos analisados, foram identificadas 39 pesquisas que se adequaram ao proposto neste estudo. A **Tabela 1** apresenta a quantidade de artigos examinada em cada um dos seis periódicos.

Tabela 1 – Quantidade de artigos por periódico

Periódico	Quantidade de Artigos
<i>Accounting, Organizations and Society (AOS)</i>	18
<i>Journal of Management Accounting Research (JMAR)</i>	2
<i>Management Accounting Research (MAR)</i>	11
<i>The Accounting Review (TAR)</i>	5
<i>Academy of Management Journal (AMJ)</i>	2
OMEGA	1

Em cada um dos artigos incluídos neste estudo, os seguintes pontos foram analisados: i) definição de adequação contingente; ii) dimensões do sistema de controle gerencial; iii) dimensões do processo de estratégia; iv) método estatístico para análise da adequação; e v) principais resultados. A partir dessa análise, buscou-se identificar as principais contribuições desses estudos segundo a definição de adequação contingente.

4 Análise dos Estudos Contingentes em Controle Gerencial

A identificação das principais contribuições de estudos que investigam a natureza contingente de SCG foi realizada tendo por base o conceito de adequação contingente. Dos estudos analisados, 12 adotam uma abordagem de seleção, 19 empregam uma abordagem de interação, seis utilizam uma abordagem de sistemas, um estudo utiliza simultaneamente uma abordagem de interação e de sistemas e um estudo emprega as três abordagens.

4.1 Adequação Contingente: Seleção

Os estudos que analisam a natureza contingente do SCG adotando uma abordagem de seleção – **Tabela 2** – enfatizam, como principal variável do SCG, a característica da informação (67%), com destaque para o escopo. Merecem destaque ainda o estudo de Macintosh e Daft (1987) por ser um dos poucos que analisa as duas dimensões do SCG – desenho e uso – e o de Auzair e Langfield-Smith (2005) por analisar diversos tipos de controle gerencial.

Tabela 2 – Estudos que empregam uma abordagem de seleção

Autores	SCG	Processo de Estratégia	Método	Periódico
Driver e Mock (1975)	Características da informação	Estilo gerencial	Experimental	TAR
Larcker (1981)	Características da informação e importância percebida	Fase de decisão, tecnologia, integração vertical, tamanho, descentralização e ambiente	ANCOVA	TAR
Gordon e Narayanan (1984)	Características da informação	Ambiente, descentralização, formalização, estilo gerencial e especialização	Correlação	AOS
Chenhall e Morris (1986)	Características da informação	Ambiente, interdependência e descentralização	Regressão	TAR
Macintosh e Daft (1987)	Desenho e uso	Interdependência	Correlação	AOS
Abernethy e Lillis (1995)	Prática (mensuração de desempenho)	Flexibilidade de produção e instrumentos de interligação	Correlação e Teste t	AOS
Fisher (1996)	Características da informação	Ambiente e estilo gerencial	Regressão	AOS
Gosselin (1997)	Técnicas (<i>Activity Management</i>)	Descentralização, diferenciação e formalização	Logística	AOS
Bouwens e Abernethy (2000)	Características da informação	Interdependência e prioridade estratégica	<i>Path Model</i>	AOS
Gerdin (2005)	Características da Informação	Interdependência, formalização, unidade de grupo, complexidade, descentralização e tamanho	Análise de <i>Cluster</i> e χ^2	AOS
Auzair e Langfield-Smith (2005)	Tipos de controle	Tipo de processo de serviço, estratégia e ciclo de vida	Regressão e Teste t	MAR
Tillema (2005)	Características da Informação	Diversos fatores contingenciais	Caso	MAR

Quanto às variáveis do processo de estratégia, há uma predominância de elementos da estrutura organizacional, com destaque para variáveis como descentralização e ambiente.

Quanto à metodologia para análise da adequação contingente, a maior parte dos estudos utiliza técnicas quantitativas, com predominância de análise de correlação e análise de

regressão. O uso de análise de correlação é considerado por Selto et al (1995) como o teste básico quando se adota uma abordagem de seleção.

Quanto aos principais resultados, destaca-se que Driver e Mock (1975) constataram que diferentes estilos gerenciais apresentam diferentes necessidades de informações. Ainda em relação a estilo gerencial, Fisher (1996) concluiu que a adequação entre alta incerteza ambiental percebida e foco externo de controle aumentam a percepção de utilidade em informação tempestiva e com escopo amplo. Larcker (1981) constatou que as características da informação preferidas dependem do estágio de decisão e não da estrutura organizacional e do ambiente. Tal constatação difere de estudos que assumem que diante de diferentes níveis de incerteza ambiental e variáveis estruturais, diferentes desenhos do SCG são necessários.

Gordon e Narayanan (1984) concluíram que a importância percebida da informação externa, não-financeira e *ex ante* (escopo) está positivamente associada com crescente incerteza ambiental e com formas orgânicas de organização. Esta conclusão está de acordo com um dos achados de Chenhall e Morris (1986) de que incerteza ambiental está associada com informação tempestiva e de amplo escopo. Além disso, Chenhall e Morris (1986) encontraram evidências de que descentralização está associada com uma preferência por informação integrada e agregada, enquanto interdependência está associada com informação integrada, agregada e de amplo escopo.

Macintosh e Daft (1987) constataram que a importância dos dispositivos de controle mudava conforme o nível de interdependência presente, de modo que orçamento e relatórios estatísticos foram usados extensivamente quando interdependência era moderada. Abernethy e Lillis (1995) encontraram que o papel da contabilidade ou outras medidas de desempenho baseadas na eficiência declinam em firmas comprometidas com flexibilidade de produção.

Gosselin (1997) constatou que a estratégia influencia a extensão em que unidades de negócio adotam uma abordagem baseada em atividades, sendo que organizações com alta diferenciação vertical estão positivamente associadas com a adoção de Custeio por Atividades e que, depois de adotá-lo, as organizações tornam-se centralizadas e formalizadas. Também tratando de técnicas, Bouwens e Abernethy (2000) constataram que a estratégia de customização afeta o sistema de controle gerencial via interdependência e não diretamente.

Gerdin (2005) encontrou evidências de que sob diferentes condições de interdependência, SCGs com diferentes escopos estão representados em diferentes tipos de unidades organizacionais. Auzair e Langfield-Smith (2005) constataram um relacionamento positivo entre nível de burocratização do SCG e a prioridade estratégica, o estágio do ciclo de vida e o tipo de processo de serviço. Por fim, Tillema (2005) detectou que o escopo do SCG estava associado com as contingências presentes em diferentes níveis de análise.

4.2 Adequação Contingente: Interação

Dentre os estudos que analisam a natureza contingente de SCG adotando uma abordagem de interação – **Tabela 3**, tem-se que a ênfase recai nas técnicas empregadas no SCG (58%), com destaque para ‘confiança em medidas de desempenho contábil’ (RAPM), tais como, orçamento. Merece também destaque o estudo de Williams e Seaman (2002) que investiga a mudança em SCG.

Tabela 3 – Estudos que empregam uma abordagem de interação

Autores	SCG	Processo de Estratégia	Método	Periódico
Merchant (1981)	Prática (orçamento)	Tamanho, descentralização, diversidade e estilo gerencial	Correlação	TAR
Brownell (1981)	Prática (orçamento)	Estilo gerencial	Laboratório	TAR
Govindarajan (1984)	Prática (desempenho)	Incerteza ambiental	Correlação	AOS
Govindarajan e Gupta (1985)	Prática (incentivo)	Estratégia	Regressão	AOS
Mia (1988)	Técnicas (orçamento)	Atitude gerencial e motivação	Regressão	AOS

Govindarajan e Fisher (1990)	Tipos de controle	Estratégia e compartilhamento de recursos	Regressão	AMJ
Abernethy e Stoelwinder (1991)	Prática (orçamento)	Incerteza da tarefa e orientação da meta	Correlação e ANOVA	AOS
Gul e Chia (1994)	Características da informação	Ambiente e descentralização	Regressão	AOS
Mia e Chenhall (1994)	Características da informação	Incerteza da tarefa	Regressão	AOS
Chenhall e Morris (1995)	Uso	Decisão orgânica e processo de comunicação	Regressão	OMEGA
Chong (1996)	Características da informação	Incerteza da tarefa	Regressão	AOS
Abernethy e Brownell (1997)	Tipos de controle	Incerteza da tarefa	Regressão	AOS
Lau e Tan (1998)	Prática (orçamento)	Dificuldade da tarefa	Regressão	MAR
Mia e Clarke (1999)	Técnicas (<i>benchmarking</i> e sistemas de monitoramento)	Competição	<i>Path Model</i>	MAR
Hoque e James (2000)	Prática (BSC)	Tamanho, ciclo de vida do produto e posição de mercado	Correlação, ANOVA e Regressão	JMAR
Abernethy e Lillis (2001)	Prática (desempenho)	Estratégia e descentralização	Equação Estrutural	JMAR
Williams e Seaman (2002)	Mudança no MCS	Incerteza da tarefa	<i>Path Model</i>	MAR
Haldma e Lääts (2002)	Técnicas	Ambiente de negócios e contábil, tecnologia, aspectos organizacionais e estratégia	<i>One-Way e Two-way Analysis</i>	MAR
Bruining et al (2004)	Uso	Estratégia	Caso	MAR

Quanto às variáveis do processo de estratégia, elementos da estrutura organizacional permanecem predominantes, principalmente, incerteza da tarefa.

Novamente, a maior parte dos estudos utiliza técnicas quantitativas para a análise da adequação contingente, com predominância de análise de regressão e técnicas assemelhadas – correlação, *path analysis* e modelo de equações estruturais. Cabe salientar que a análise de regressão é a técnica estatística que Selto et al (1995) consideram como básica para estudos que empregam uma abordagem de interação.

Quanto aos principais resultados, Merchant (1981) percebeu que grandes empresas tendem a usar tipos mais formais de controle e que o processo orçamentário formal e estruturado está positivamente relacionado com desempenho. Brownell (1981) constatou que participação orçamentária tem efeito positivo sobre indivíduos que exercem controle interno e efeito contrário quando o controle é externo. Mia (1988) identificou um efeito positivo do relacionamento entre participação no processo orçamentário e atitude favorável dos gestores sobre desempenho. Abernethy e Stoelwinder (1991) verificaram que a adequação contingente entre orçamento, incerteza da tarefa e orientação da meta resultou em melhor desempenho. Lau e Tan (1998) identificaram que ênfase orçamentária tem efeito significativo e positivo sobre desempenho para gestores do setor de serviços financeiros, enquanto participação orçamentária interage significativamente com dificuldade da tarefa para afetar desempenho.

Tratando de medidas de avaliação de desempenho em geral, Govindarajan (1984) constatou uma associação negativa entre o nível de incerteza ambiental e o grau de objetividade dos sistemas de avaliação de desempenho e recompensa. Analisando sistemas de incentivo, Govindarajan e Gupta (1985) identificaram que maior confiança em critérios de longo prazo e subjetivos para determinar os bônus de gestores contribui para eficácia no caso de unidades de negócio caracterizadas como *build*, mas dificulta naquelas caracterizadas como *harvest*. Mia e Clarke (1999) examinaram técnicas de *benchmarking* e sistemas de monitoramento e constataram que a intensidade de competição do mercado é determinante do uso da informação que, por sua vez, determina o desempenho da unidade de negócio. Pesquisando o *balanced scorecard* (BSC), Hoque e James (2000) concluíram que maior uso do BSC está positivamente relacionado com grandes organizações e com produtos em seu estágio inicial e de crescimento, além de está positivamente relacionado com desempenho. Abernethy e Lillis (2001), com realce para mensuração de desempenho, constataram que existem interdependências significativas entre estrutura, escolha estratégica e sistemas de mensuração de desempenho e que, quando esses elementos se complementam, o desempenho é garantido. Haldma e Lääts (2002) identificaram um conjunto de contingências que afetam a estrutura dos sistemas contábeis, especificamente, as técnicas empregadas.

Govindarajan e Fisher (1990) investigaram diferentes tipos de controle e concluíram que a prioridade estratégia modera o relacionamento entre as características estruturais ‘tipo de controle’ e ‘nível de compartilhamento de recursos’ e o desempenho. Por sua vez, Abernethy e Brownell (1997) constataram que a incerteza da tarefa modera o relacionamento entre tipo de controle e eficácia organizacional.

Gul e Chia (1994) constataram que a incerteza ambiental modera a associação entre as variáveis estruturais ‘descentralização’ e ‘características agregadas e de escopo amplo’ e o desempenho gerencial. Mia e Chenhall (1994) perceberam que a incerteza da tarefa modera o relacionamento entre o uso de informação de escopo amplo e o desempenho. Chong (1996) constatou que a incerteza ambiental modera o relacionamento entre a extensão de uso de informações de escopo amplo e a eficácia das decisões gerenciais, assim como, o desempenho gerencial. O resultado obtido por Chong (1996) reforça as evidências de Gul e Chia (1994).

Chenhall e Morris (1995) encontraram que a interação de processos orgânicos com uso do SCG está mais associada com desempenho superior em organizações perseguindo estratégia empreendedora em oposição à estratégia conservadora. Bruining et al (2004) concluíram que gestores de *buy-out* se esforçam para equilibrar sistemas tradicionais com sistemas mais novos que estimulam aprendizado e busca de oportunidades. Por fim, Williams e Seaman (2002) perceberam que mudanças no SCG provocam efeito indireto positivo de melhoria no desempenho departamental ao fornecer mais informação relevante gerencial e que, embora não grande, esse efeito é fortalecido diante de alta incerteza da tarefa.

4.3 Adequação Contingente: Sistemas

Por fim, têm-se os estudos que analisam a natureza contingente de SCG adotando uma abordagem de sistemas – **Tabela 4**. Percebe-se que todos os estudos analisam técnicas do SCG. Destaca-se que o estudo de Moores e Yuen (2001) analisa técnicas e características da informação.

Tabela 4 – Estudos que empregam uma abordagem de sistemas

Autores	SCG	Processo de Estratégia	Método	Periódico
Chenhall e Langfield-Smith (1998)	Técnicas (tradicionais e contemporâneas)	Prioridade estratégia e técnicas gerenciais	Análise de <i>Cluster</i>	AOS
Reid e Smith (2000)	Técnicas	Incerteza da tarefa, estratégia, sistema de produção e mercado	Correlação, <i>Cluster</i> e Regressão	MAR
Moores e Yuen (2001)	Desenho	Ciclo de Vida	Kruskal-Wallis, Mann-Whitney e <i>Cluster</i>	AOS
Van der Veecken e Wouters (2002)	Técnicas	Incerteza da tarefa	Caso	MAR
Sharma (2002)	Técnicas (BSC)	Incerteza ambiental, tamanho e descentralização	<i>Path Model</i>	MAR
Jermias e Gani (2004)	Técnicas (tipo I e II) e tipo de controle	Prioridade estratégica e descentralização	<i>Fitness Landscape Approach</i>	MAR

Quanto às variáveis do processo de estratégia, a variável estratégia é predominante, principalmente, em termos de prioridade estratégia. Enfatiza-se o estudo de Moores e Yuen (2001) examinam a natureza contingente de SCG em termos do estágio no ciclo de vida.

O método estatístico predominante é a análise de *cluster*. Novamente, destaca-se que a análise de *cluster*, mais precisamente, a distância Euclidiana, é a técnica estatística que Selto et al (1995) consideram como básica dentro de uma abordagem de sistemas.

Quanto aos principais resultados, tem-se que, dentre as conclusões de Chenhall e Langfield-Smith (1998), destaca-se o fato que técnicas tradicionais do SCG são mais amplamente adotadas e trazem maiores benefícios que as contemporâneas. No estudo de Reid e Smith (2000) foi constatado que sistemas de produção, estratégia e mercado determinam a forma organizacional de pequenas empresas. Van der Veecken e Wouters (2002) perceberam que a incerteza da tarefa modera o relacionamento entre o papel da informação contábil e o processo decisório dos gestores.

Sharma (2002) observou que incerteza ambiental, tamanho e estrutura organizacional têm efeitos significativos sobre o BSC. Jermias e Gani (2004) perceberam que o nível de adequação contingente entre técnicas do SCG, prioridade estratégica e descentralização tem uma associação positiva com eficácia da unidade de negócio. Por fim, Moores e Yuen (2001) concluíram que a formalidade do SCG mudou para complementar as características organizacionais ao longo dos estágios do ciclo de vida, embora não de forma linear.

Dois estudos empregaram mais de uma abordagem de adequação contingente. Govindarajan (1988) utilizou uma abordagem de interação e sistemas ao explorar a relação entre prática orçamentária, prioridade estratégica, descentralização e foco de controle, sendo um dos poucos estudos que incluem variáveis das duas dimensões do processo de estratégia. Por meio de análise de regressão, Govindarajan (1988) concluiu que um alto foco interno de controle gerencial e uma baixa ênfase em cumprir um orçamento estão associados com alto desempenho em unidades de negócio com estratégia de diferenciação e que ocorre desempenho superior quando há apropriado alinhamento entre estilo de avaliar orçamento, descentralização e locus de controle para atingir as exigências estratégicas.

Selto et al (1995) empregam as três abordagens de adequação contingente para avaliar a adequação entre técnicas de *just-in-time* (JIT) e TQM em relação a diversas variáveis contingentes. Os autores concluíram que a não adequação entre autonomia do trabalhador, requerida para técnicas de JIT e TQC, e a existência de gestores autoritários explicam parcialmente o desempenho relativo de grupos de trabalho, assim como, outros conflitos dentro dos grupos de trabalho e entre operadores e supervisores.

5 Sugestões para Futuras Pesquisas

A pesquisa analítica demonstra que a maior parte dos estudos emprega uma abordagem de interação, enquanto poucos estudos adotam uma abordagem de sistemas. Segundo Selto et al (1995), a abordagem de sistemas é a mais recente e a menos testada dentre as definições de adequação contingente. Tal fato cria uma oportunidade para futuras pesquisas utilizarem essa abordagem na definição de adequação contingente. Além disso, somente dois estudos usaram mais de uma definição de adequação contingente. Considera-se que essas três definições não são mutuamente exclusivas e que a utilização de mais de uma definição poderia fornecer informações complementares sobre os relacionamentos na organização (DRAZIN E VAN DE VEN, 1985; SELTO et al, 1995).

Quanto às dimensões do SCG, percebe-se que escopo é a principal característica investigada, havendo possibilidades para que sejam analisadas as características da informação não apenas nessa dimensão, mas também em relação às outras três dimensões, o que tem o potencial de permitir um entendimento ampliado das características da informação. Além disso, não se percebeu estudos que analisem a interação entre as quatro características.

Destaca-se que poucos estudos têm buscado examinar técnicas de controle gerencial de modo ampliado, enfatizando-se apenas técnicas específicas. A separação entre técnicas tradicionais e contemporâneas poderia ser útil para um entendimento ampliado da natureza contingente do SCG. Um outro ponto é que existe uma oportunidade para futuros estudos que explorem simultaneamente as duas dimensões do desenho de sistemas de controle gerencial: características da informação e técnicas, destacando suas inter-relações.

A dimensão uso tem recebido pouca atenção de pesquisadores que examinam a natureza contingente de SCG. A investigação dessa dimensão pode ser útil para explicar a dinâmica de SCG não apenas sob aspectos inerentemente técnicos, mas também sob a maneira pela qual gestores enxergam e empregam tais sistemas. Além desse aspecto, dos

estudos que analisam a dimensão uso, poucos a relacionam com a dimensão desenho, de modo que futuras pesquisas poderiam investigar a interação entre essas duas dimensões.

Quanto aos elementos do processo de estratégia, tem-se que o conceito predominante de estratégia é o de prioridade estratégica. Por outro lado, nenhum dos estudos investiga a estratégia em termos de processo de formulação de estratégias. Estrutura organizacional é analisada sob vários aspectos, principalmente, incerteza ambiental, interdependência e descentralização. Outras dimensões do ambiente (por exemplo, complexidade e hostilidade), assim como, outras dimensões da tecnologia (por exemplo, complexidade) têm recebido menor atenção. Tem-se também que poucos estudos examinam o estilo gerencial em relação ao uso de SCG. Estudos com essa ênfase poderiam adicionar importantes entendimentos quanto ao desenho do SCG. Merece destaque que mais pesquisas incluindo SCG alternativos poderiam oferecer evidências adicionais quanto aos contextos em que um SCG específico é mais apropriado do que outro (OTLEY, 1980; CHENHALL, 2003). Por fim, cabe mencionar que pesquisas que investigam a natureza contingente de SCG poderiam reduzir as ambigüidades na padronização de variáveis ao buscar a operacionalização de construtos a partir de estudos anteriores, como forma de validar e consolidar tais construtos.

6 Considerações Finais

Este estudo teve por objetivo identificar as principais contribuições de pesquisas que investigam a natureza contingente de sistemas de controle gerencial (SCG), empregando, para tanto, uma abordagem epistemológica e análise de conteúdo. A partir dessa identificação, foram oferecidas sugestões para futuras pesquisas.

A partir da pesquisa analítica, constatou-se que a abordagem de seleção é a definição de adequação contingente menos utilizada. Dentre os elementos do SCG, o escopo é o que tem recebido mais atenção, o que pode favorecer uma consistência em termos do construto adotado e dos achados de pesquisa. Por outro lado, não se tem notícia de estudos que explorem as quatro dimensões das características da informação. Quanto às técnicas, a separação entre técnicas tradicionais e contemporâneas tem sido pouco explorada, assim como, a interação entre técnicas e características da informação. Por fim, o uso da informação e, principalmente, sua interação com as dimensões do desenho têm recebido pouca atenção.

Quanto aos elementos do processo de estratégia, a maior parte dos estudos analisa a estratégia em termos da prioridade estratégica e a estrutura organizacional em termos da incerteza ambiental, interdependência da tarefa e descentralização. Nenhum estudo emprega a tipologia de processo de formulação de estratégias. Tem-se também pouca investigação relativa a outras dimensões do ambiente e da tecnologia. Por fim, o estilo gerencial é um elemento que pode receber maior atenção, principalmente, em termos de sua interação com os demais elementos do processo de estratégia e com as dimensões dos SCGs.

Poucos estudos têm suprido uma das principais limitações de pesquisas contingentes aplicadas aos SCG no que se refere ao fato de não considerar formas alternativas de sistemas de controle gerencial (OTLEY, 1980; CHENHALL, 2003). Como principal crítica aos estudos analisados tem-se à falta de uniformidade quanto à mensuração das variáveis. Tal fato tem por principal prejuízo a dificuldade de comparação dos achados de pesquisas entre estudos que analisam dimensões semelhantes, seja do SCG, seja do processo de estratégia.

Uma principal limitação desta pesquisa é que nem todos os estudos, explicitamente, indicavam empregar uma abordagem contingente. Além disso, em uma parte dos estudos não estava explícito a definição de adequação contingente examinada. Por fim, tem-se que foi examinado apenas um pequeno número de periódicos de contabilidade e gestão. Embora esse

número possa ser representativo, é preciso considerar que outros periódicos não incluídos podem trazer informações adicionais quanto à natureza contingente de SCG.

Referências Bibliográficas

ABERNETHY, M. A.; BROWNELL, P. Management control systems in research and development organizations: the role of accounting, behavior and personnel controls. *Accounting, Organizations and Society*. v. 22, p. 233-248, 1997.

ABERNETHY, M. A.; LILLIS, A. M. Interdependencies in organizational design: a test in hospitals. *Journal of Management Accounting Research*. v. 13, p. 107-129, 2001.

ABERNETHY, M. A.; LILLIS, A.M. The impact of manufacturing flexibility on management control system design. *Accounting, Organizations and Society*. v. 20, p. 241-258, 1995.

ABERNETHY, M. A.; STOELWINDER, J. U. Budget use, task uncertainty, system goal orientation and subunit performance: A test of the 'fit' hypothesis in not-for-profit hospitals. *Accounting, Organizations and Society*. v. 16, p. 105-120, 1991.

ANTHONY, R. N.; GOVINDARAJAN, V. *Sistemas de controle gerencial*. São Paulo: Atlas, 2002.

ANTHONY, R. N.; REECE, J. S. *Management accounting: text and cases*. 5 ed. Illinois: Richard D. Irwin, 1975.

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.

BERRY, A. J.; BROADBENT, J.; OTLEY, D. *Management control: theories, issues and performance*. 2 ed. New York: Palgrave Macmillan, 2005.

BIRNBERG, J. G., TUROPOLEC, L.; YOUNG, S. M. The organizational context of accounting. *Accounting, Organizations and Society*. v. 8, p. 111-129, 1983.

BOUWENS, J.; ABERNETHY, M. A. The consequences of customization on management accounting system design. *Accounting, Organizations and Society*. v. 25, p. 221-241, 2000.

BROWNELL, P. Participation in budgeting, locus of control and organizational effectiveness. *The Accounting Review*. v. LVI, n. 4, p. 844-860, 1981.

BRUINING, H.; BONNET, M.; WRIGHT, M. Management control systems and strategy change in buyouts. *Management Accounting Research*. v. 15, p. 155-177, 2004.

BRUNS Jr.; W. J.; WATERHOUSE, J. H. Budgetary control and organization structure. In.: CHENHALL, R. H.; HARRISON, G. L.; WATSON, D. J. H. *The organizational context of management accounting*. Boston: Pitman Publishing, 1981. p. 115-138,

BURNS, T.; STALKER, G. M. *The Management of Innovation*. London: Tavistock Publ., 1961.

CHANDLER, A. D. *Strategy and structure: chapters in the history of the industrial enterprise*. Massachusetts: The M.I.T. Press, 1962.

CHAPMAN, C. S. Reflections on a contingent view of accounting. *Accounting, Organization 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.
- CHENHALL, R. H.; LANGFIELD-SMITH, K. The relationship between strategic priorities, management techniques and management accounting: an empirical investigation using a systems approach. *Accounting, Organizations and Society*. v. 23, n. 5, p. 243-264, 1998.
- CHENHALL, R. H.; MORRIS, D. Organic decision and communication processes and management accounting systems in entrepreneurial and conservative business organizations. *Omega*. v. 23, n. 5, p. 485-497, 1995.
- CHENHALL, R. H.; MORRIS, D. The impact of structure, environment, and interdependence on the perceived usefulness of management accounting systems. *The Accounting Review*. v. LXI, n. 1, p. 16-35, jan. 1986.
- CHONG, V. K. Management accounting systems, task uncertainty and managerial performance: a research note. *Accounting, Organizations and Society*. v. 21, n. 5, p. 415-421, 1996.
- COVALESKI, M. A.; DIRSMITH, M. W.; SAMUEL, S. Managerial accounting research: the contributions of organizational and sociological theories. *Journal of Management Accounting Research*. v. 8, 1996.
- COVALESKI, M. A.; AIKEN, M. Accounting and theories of organizations: some preliminary considerations. *Accounting, Organizations and Society*. v. 11, p. 297-319, 1986.
- 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, 1999. p. 105-133.
- DRAZIN, R.; VAN de VEN, A. H. Alternative forms of fit in contingency theory. *Administrative Science Quarterly*. v. 30, p. 514-539, 1985.
- DRIVER, M. J.; MOCK, T. J. Human information processing, decision style theory, and accounting information systems. *The Accounting Review*. v. 50, p. 490-508, 1975.
- DRIVER, M. J.; SVENSSON, K.; AMATO, R. P.; PATE, L. E. A human-information-processing approach to strategic change. *International Studies of Management & Organizations*. v. 26, n. 1, p. 41-58, 1996.
- FERREIRA, A.; OTLEY, D. Exploring inter and intra-relationships between the design and use of management control system. Working Paper, SSRN. 2006.
- FISHER, C. The impact of perceived environmental uncertainty and individual differences on management information requirements: a research note. *Accounting, Organizations and Society*. v. 21, p. 361-369, 1996.
- GALBRAITH, J. R. *Organization design*. Massachusetts: Addison-Wesley Publishing, 1977.
- GERDIN, J. Management accounting system design in manufacturing departments: an empirical investigation using a multiple contingencies approach. *Accounting, Organizations and Society*. v. 30, p. 99-126, 2005.
- GERDIN, J.; GREVE, J. Forms of contingency fit in management accounting research – a critical review. *Accounting, Organizations and Society*. v. 29, p. 303-326, 2004.

- GORDON, L. A.; NARAYANAN, V. K. Management accounting systems, perceived environmental uncertainty and organization structure: an empirical investigation. *Accounting, Organizations and Society*. v. 9, n. 1, p. 33-47, 1984.
- GORDON, L. A.; MILLER, D. A contingency framework for the design of accounting information systems. *Accounting, Organizations and Society*. v. 1, n. 1, p. 56-69, 1976.
- GOSELIN, M. The effect of strategy and organizational structure on the adoption and implementation of Activity-Based Costing. *Accounting, Organizations and Society*. v. 22, n. 2, p. 105-122, 1997.
- GOVINDARAJAN, V. A. contingency approach to strategy implementation at the business-unit level: integrating administrative mechanisms with strategy. *Academy of Management Journal*. v. 31, n. 4, p. 828-853, Dez. 1988.
- GOVINDARAJAN, V. A. Appropriateness of accounting data in performance evaluation: an empirical examination of environmental uncertainty as an intervening variable. *Accounting, Organizations and Society*. v. 9, n. 2, p. 125-135, 1984.
- GOVINDARAJAN, V. A.; FISHER, J. Strategy, control systems, and resource sharing: effects on business-unit performance. *Academy of Management Journal*. v. 33, n. 2, p. 259-285, 1990.
- GOVINDARAJAN, V. A.; GUPTA, A. K. Linking control systems to business unit strategy: impact on performance. *Accounting, Organizations and Society*. v. 10, n. 1, p. 51-66, 1985.
- GUPTA, A.K.; GOVINDARAJAN, V. Build, hold, harvest: converting strategic intentions into reality. *The Journal of Business Strategy*. v. 4, n. 3, p. 34-47, 1984.
- GUL, F. A.; CHIA, Y. M. The effects of management accounting systems, perceived environmental uncertainty and decentralization on managerial performance: A test of three-way interaction. *Accounting, Organizations and Society*. v. 19, n. 4-5, p. 413-426, 1994.
- HALDMA, T.; LÄÄTS, K. Contingencies influencing the management accounting practices of Estonian manufacturing companies. *Management Accounting Research*. v. 13, p. 379-400, 2002.
- HOQUE, Z.; JAMES, W. Linking balanced scorecard measures to size and market factors: impact on organizational performance. *Journal of Management Accounting Research*. v. 12, p. 1-17, 2000.
- JERMIAS, J.; GANI, L. Integrating business strategy, organizational configurations and management accounting systems with business unit effectiveness: a fitness landscape approach. *Management Accounting Research*. v. 15, p. 179-200, 2004.
- LANGFIELD-SMITH, K. Management control systems and strategy: a critical review. *Accounting, Organizations and Society*. v. 22, n. 2, p. 207-232, 1997.
- LAWRENCE, P.; LORSCH, J. *Firms and environments*. Illinois: Richard D. Irwin, 1969.
- LARCKER, D. F. The perceived importance of selected information characteristics for strategic capital budgeting decisions. *The Accounting Review*. v. LXI, n. 3, p. 519-538, 1981.
- LAU, C. M.; TAN, J. J. The impact of budget emphasis, participation and task difficulty on managerial performance: a cross-cultural study of the financial services sector. *Management Accounting Research*. v. 9, p. 163-183, 1998.

- MACINTOSH, N. B.; DAFT, R. L. Management control systems and departmental interdependencies: an empirical study. *Accounting, Organizations and Society*. v. 12, p. 49-61, 1987.
- MARTINS, G. A. *Manual para elaboração de monografias e dissertações*. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2002.
- MERCHANT, K. A. The design of the corporate budgeting system: influences on managerial behavior and performance. *The Accounting Review*. v. LVI, n. 4, p. 813-829, 1981.
- MIA, L. Managerial attitude, motivation and the effectiveness of budget participation. *Accounting, Organizations and Society*. v. 13, n. 5, p. 465-475, 1988.
- MIA, L.; CHENHALL, R. H. The usefulness of management accounting systems, functional differentiation and managerial effectiveness. *Accounting, Organizations and Society*. v. 19, n. 1, p. 1-13, 1994.
- MIA, L.; CLARKE, B. Market competition, management accounting systems and business unit performance. *Management Accounting Research*. v. 10, p. 137-158, 1999.
- MILES, R. E.; SNOW, C. C. *Organizational strategy, structure and process*. New York: McGraw-Hill, 1978.
- MILLER, D. The genesis of configuration. *The Academy of Management Review*. v. 12, n. 4, p. 686-701, out. 1987.
- MINTZBERG, H. *The structuring of organizations*. New Jersey: Prentice Hall, 1979.
- MINTZBERG, H.; LAMPEL, J.; QUINN, J. B.; GHOSHAL, S. *O processo da estratégia*. 4 ed. Porto Alegre: Bookman, 2006.
- MINTZBERG, H.; WATERS, J. A. Of strategies, deliberate and emergent. *Strategic Management Journal*. v. 6, n. 3, p. 257-272, jul / ago. 1985.
- MOORES, K.; YUEN, S. Management accounting systems and organizational configuration: a life-cycle perspective. *Accounting, Organizations and Society*. v. 26, p. 351-389, 2001.
- MORGAN, G. *Imagens da organização*. São Paulo: Atlas, 1996.
- OTLEY, D. T. The contingency theory of management accounting: achievements and prognosis. *Accounting, Organizations and Society*. v. 5, p. 413-428, 1980.
- OUCHI, W. G. A conceptual framework for the design of organizational control mechanisms. *Management Science*. v. 25, n. 9, p. 833-848, 1979.
- PORTER, M. E. *Vantagem competitiva: criando e sustentando um desempenho superior*. 22 ed. Rio de Janeiro: Campus, 1989.
- REID, G. C.; SMITH, J. A. The impact of contingencies on management accounting system development. *Management Accounting Research*. v. 11, p. 427-450, 2000.
- SELTO, F. H.; RENNER, C. J.; YOUNG, S. M. Assessing the organizational fit of 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.
- SHARMA, D. S. The differential effect of environmental dimensionality, size, and structure on budget system characteristics in hotels. *Management Accounting Research*. v. 13, p. 101-130, 2002.
- SIMONS, R. The role of management control systems in creating competitive advantage: news perspectives. *Accounting, Organizations and Society*. v. 15, p. 127-143, 1990.

THEÓPHILO, C. R. *Uma abordagem epistemológica da pesquisa em contabilidade*. Tese (Doutorado). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade – FEA-USP, 2000.

THOMPSON, J. D. *Organizations in action*. New York: McGraw-Hill, 1967.

TILLEMA, S. 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*. v. 16, p. 101-129, 2005.

VAN der VEEKEN, H. J. M.; WOUTERS, M. J. F. Using accounting information systems by operations managers in a project company. *Management Accounting Research*. v. 13, n. 3, p. 345-370, 2002.

WATERHOUSE, J. H.; TIESSEN, P. A contingency framework for management accounting systems research. *Accounting, Organizations and Society*. v. 3, n. 1, p. 65-76, 1978.

WILLIAMS, J. J.; SEAMAN, A. E. Management accounting systems change and departmental performance: the influence of managerial information and task uncertainty. *Management Accounting Research*. v. 13, p. 419-445, 2002.

WOODWARD, J. *Industrial organization: theory and practice*. London: Oxford University Press, 1965.