

Análise SWOT da abordagem da contingência nos estudos da contabilidade gerencial

SWOT analysis of contingency approach in the managerial accounting' studies

SWOT análisis de la aproximación contingencia en el estudios de la contabilidad de gestión

Kelly Cristina Mucio Marques

Doutora em Controladoria e Contabilidade na Universidade de São Paulo
Professora do Departamento de Ciências Contábeis da Universidade Estadual de Maringá
Endereço: Avenida Colombo, nº 5790, Zona 7
CEP: 87.020-900 – Maringá/PR – Brasil
E-mail: kcmmarques@gmail.com
Telefone: + 55 (44) 3011-3776

Rodrigo Paiva Souza

Mestre em Controladoria e Contabilidade na Universidade de São Paulo
Rua Paulo de Avelar, 535, apto 41-B, Vila Don Pedro II
CEP: 02.243-010 - São Paulo/SP - Brasil
E-mail: rodrigo.paiva.souza@usp.br
Telefone: + 55 (11) 99706-8905

Marcia Zanievicz da Silva

Doutora em Contabilidade na Universidade Regional de Blumenau
Professora do Mestrado em Ciências Contábeis da Universidade Regional de Blumenau
Endereço: Avenida Antônio da Veiga, nº 140 - Victor Konder
CEP: 89.012-900 – Blumenau/SC – Brasil
E-mail: marciaza@gmail.com
Telefone: + 55 (47) 3321-0598

Artigo recebido em 22/09/2014. Revisado por pares em 06/02/2015. Reformulado em 02/03/2015. Recomendado para publicação em 31/03/2015 por Sandra Rolim Ensslin (Editora Científica). Publicado em 29/05/2015.



Resumo

O estudo objetiva analisar trabalhos que criticam a utilização da teoria da contingência em pesquisas na área de Contabilidade Gerencial de forma a identificar pontos fortes, fracos, bem como as oportunidades e as ameaças de aplicação, segundo a abordagem da análise SWOT, bem como oferecer sugestões de temas e procedimentos para pesquisas na área. Foi realizada uma revisão aprofundada de trabalhos que buscavam criticar a utilização da teoria da contingência em estudos de Contabilidade Gerencial. Os trabalhos revisados foram os de Otley (1980), Chapman (1997), Chenhall (2007) e Langfield-Smith (2007). Como resultado o estudo enfatiza pontos fortes do uso da teoria e ameaças com destaque para alguns cuidados na sua aplicação em estudos na área de Contabilidade Gerencial. As recomendações para futuras pesquisas abrangem a utilização de estudos de caso e análises longitudinais.

Palavras-chave: Teoria da contingência. Contabilidade gerencial. Sistema de controle gerencial.

Abstract

The study aims to analyze works that criticize the use of contingency theory in research in management accounting area in order to identify strengths, weaknesses and opportunities and application threats, according to the approach of SWOT analysis as well as offer suggestions themes and procedures for research in the area. A thorough review of works that sought to criticize the use of contingency theory in management accounting studies was performed. The studies reviewed were those of Otley (1980), Chapman (1997), Chenhall (2007) and Langfield-Smith (2007). As a result the study emphasizes the strengths of the use of theory, threats, highlighting some care in their application for studies in management accounting area. Recommendations for future research include the use of case studies and longitudinal analyzes.

Keywords: Contingency theory. Management accounting. Management control system.

Resumen

El estudio tiene como objetivo analizar obras que critican el uso de la teoría de la contingencia en la investigación en el área de la contabilidad de gestión con el fin de identificar fortalezas, debilidades, oportunidades y amenazas de la aplicación siguiendo el enfoque del análisis SWOT, seguidamente ofrecer sugerencias de temas y procedimientos para la investigación de la misma. Se realizó una revisión exhaustiva de estudios que criticaban el uso de la teoría de la contingencia en los estudios de contabilidad de gestión. Los estudios revisados fueron: Otley (1980), Chapman (1997), Chenhall (2007) y Langfield-Smith (2007). Como resultado, el estudio enfatiza los puntos fuertes de la utilización de la teoría y amenazas, destacando algunos cuidados en su solicitud de estudios en el área de la contabilidad de gestión. Recomendaciones para futuras investigaciones incluyen el uso de estudios de casos y análisis longitudinales.

Palabras clave: Teoría de la contingencia. La contabilidad de gestión. Sistema de control de gestión.

1 Introdução

A Contabilidade Gerencial insere-se no campo das ciências sociais, e, como tal, é investigada por um pluralismo de abordagens teóricas e hospeda uma multiplicidade de paradigmas (VOLLMER, 2009). Dentre as diversas abordagens teóricas, desde meados de 1970, a teoria contingencial tem sido recorrentemente utilizada nas pesquisas no campo da Contabilidade Gerencial (OTLEY, 1980) e, na década de 1990, tornou-se um dos paradigmas dominantes sobre modelos de controle gerencial (DENT, 1990).

A teoria da contingência, no contexto dos Sistemas de Controle Gerencial (SCGs) preconiza que são as circunstâncias ou contingências que determinam qual, ou quais, SCGs que melhor se adaptam a cada circunstância particular e, as contingências estudadas geralmente se referem ao ambiente, à estrutura organizacional e à tecnologia (OTLEY, 1980; REID; SMITH, 2000).

De acordo com Chenhall (2007), a abordagem convencional da teoria contingencial é funcionalista e pressupõe que os SCGs são adotados para auxiliar os gestores a atingirem resultados ou metas organizacionais, bem como que, o modelo desses sistemas é influenciado pelo contexto em que a organização está inserida. Por ser uma abordagem que trata de problemas organizacionais, suas premissas e achados podem ser úteis para a Contabilidade Gerencial. No entanto, as pesquisas empíricas baseadas em influência de fatores contingenciais na Contabilidade Gerencial sofrem várias críticas. Sua aplicação tem sido fragmentada e contraditória, o que resulta em limitações metodológicas (GERDIN; GREVE, 2008). No entanto, na visão de Chenhall (2007), existe um considerável corpo de literatura que, embora com imperfeições no método, tem proporcionado uma base para proposições generalizadas entre os elementos do SCGs e o contexto.

Notadamente, apesar das críticas, a abordagem contingencial no contexto dos estudos sobre SCGs tem gerado um fluxo contínuo de artigos empíricos que sinalizam a importância e a continuidade dessa área de investigação (GERDIN; GREVE, 2004).

Ao analisar o corpo de estudos sobre o tema, percebe-se que, embora a abordagem contingencial traga contribuições à pesquisa em SCGs, existem questões que merecem atenção dos pesquisadores para que seus achados se tornem mais robustos e abrangentes. Por isso, a importância em analisar críticas e recomendações de estudiosos da área para melhor aplicação da teoria da contingência na Contabilidade Gerencial. Nessa direção o estudo tem como objetivo analisar trabalhos que criticam a utilização da teoria da contingência em pesquisas na área de Contabilidade Gerencial de forma a identificar pontos fortes, fracos, bem como as oportunidades e as ameaças de aplicação. O modelo *Strengths, Weaknesses, Opportunities and Threats* (SWOT) é aplicado para operacionalizar a análise.

Para tanto, foi feito um levantamento a fim de verificar artigos internacionais que analisaram estudos empíricos sobre o uso da teoria da contingência na Contabilidade Gerencial com o intuito de contribuir para o desenvolvimento da pesquisa nesse campo.

O trabalho foi estruturado da seguinte forma: a segunda seção contempla o referencial teórico, abordando aspectos sobre a teoria da contingência; a terceira seção aborda a metodologia e a forma como a análise SWOT foi empregada, na seção quatro foi elaborado um estudo aprofundado de artigos publicados que fazem críticas sobre a utilização da teoria

da contingência aplicada à Contabilidade Gerencial e levantadas sugestões para futuras pesquisas e, na seção cinco, apresentam-se comentários finais e recomendações.

2 Teoria da Contingência

A teoria da contingência foi construída a partir de um conjunto de teorias que estudam a evolução da complexidade das organizações e suas estruturas organizacionais. O objetivo principal dessa abordagem teórica é conhecer e estudar os fatores internos e externos à organização, conhecidos como fatores contingenciais, que podem influenciar a estrutura organizacional e seus sistemas de controle gerenciais.

Sobre a estrutura organizacional e os fatores contingenciais, Donaldson (2007) estabelece que não existe uma estrutura organizacional única e que há diversos fatores contingenciais que podem influenciar a configuração da organização e seus sistemas de controle, tais como a estratégia, tamanho, incerteza com relação à tarefa e tecnologia.

2.1 Origem da Teoria da Contingência

A Teoria da Administração Moderna ou Escola Clássica da Administração, datada do final do século XIX foi precedida por autores como Max Weber, Frederick Taylor, Henri Fayol e preconizava que as organizações poderiam estruturar-se de forma a ser eficaz em qualquer situação e que seus membros eram guiados por um sentido de dever para com a organização e agiam racionalmente de acordo com um conjunto de regras, regulamentos e hierarquias (STONER; FREEMAN, 1994). Para a escola clássica de administração, havia uma única forma de estrutura organizacional, as decisões eram tomadas *top down*, havia pouco espaço para a participação do empregado e para a inovação, e predominava o modelo mecanicista (MORGAN, 1996).

A partir da década de 1930, sob a influência da sociologia e da psicologia, surge a escola das relações humanas e a abordagem sistêmica. Segundo a escola das relações humanas, preconizada por autores como Fritz J. Roethlisberger e Willian Dickson, os empregados deveriam ser tratados como parceiros e que poderiam contribuir no processo de tomada de decisão (DONALDSON, 2007). Já a abordagem sistêmica, com autores como Ludwig von Bertalanffy, defende uma visão integrativa que percebe as organizações como sistemas e subsistemas que interagem com o ambiente externo (MORGAN, 1996).

Na segunda metade do século XX, surgem os primeiros estudos que formam a base da teoria contingencial, dentre os quais: Woodward (1965); Burns e Stalker (1961); Chandler (1962); Lawrence e Lorsch (1967); Perrow (1967); Thompson (1967); Khandwalla (1972); Miles e Snow (2003); Waterhouse e Tiessen (1978).

A origem e desenvolvimento da teoria da contingência acompanham uma demanda por maior compreensão da estrutura organizacional adequada à medida que as empresas se tornam cada vez mais complexas e as relações interorganizacionais mudam. A alternativa para a abordagem mecanicista era uma estrutura orgânica, onde os controles são menos rígidos e há a participação dos empregados. O Quadro 1 contém um resumo sobre alguns dos autores

tidos como seminais e suas contribuições para a formação inicial do paradigma da teoria da contingência.

Quadro 1 - Autores e contribuições para o desenvolvimento da teoria contingencial

Autores	Contribuição
Woodward (1965)	As empresas se agrupam de acordo com as técnicas de produção e complexidade dos sistemas produtivos. O modelo de gestão muda de acordo com o sistema produtivo (produção em pequenos lotes, em massa, contínua).
Burn e Stalker (1961)	Segregaram o sistema de gestão em dois: mecanicista e orgânico. No mecanicista as condições ambientais são estáveis, as relações são verticalizadas e hierarquizadas, o oposto do orgânico onde a segregação de função e a formalidade são menores, assim como a interação é vertical e horizontal.
Chandler Jr (1962)	A estrutura de uma organização é guiada pelas decisões estratégicas. As mudanças ambientais são um dos principais fatores para a escolha de uma estrutura apropriada.
Lawrence e Lorsch (1967)	Destacam a diferenciação e a integração. A diferenciação relaciona-se com as orientações emocionais e cognitivas dos gestores e entre os gestores. Já a integração diz respeito ao grau de coordenação e cooperação entre diferentes departamentos interdependentes. Adotam o termo Teoria Contingencial.
Perrow (1967)	Organização complexa é conceituada em termo de suas tecnologias. A estrutura das tarefas varia de acordo com a tecnologia utilizada que é classificada em rotineira e não rotineira.
Thompson (1967)	Fundamentado na noção de sistemas abertos focaliza a relação da empresa com seu ambiente. Impacto da tecnologia na organização.
Khandwalla (1972)	A sofisticação do Sistema de Controle Gerencial é influenciada pelo ambiente.
Miles e Snow (2003)	Classificaram as organizações em quatro tipos estratégicos, de acordo com a velocidade que mudam seus produtos, processos e domínio do mercado, a saber: <i>defenders, analyzers, prospectors, and reactors</i> .
Waterhouse e Tiessen (1978)	A natureza do controle organizacional é dependente do tipo de estrutura organizacional que, por sua vez, depende de tecnologia e do meio ambiente. A implicação é que o Sistema de Contabilidade Gerencial terá de atender as especificações das unidades organizacionais.

Fonte: Elaborado a partir de Harvey (1968); Lawrence e Lorsch (1976), Miles e Snow (2003); Chenhall (2003); Fagundes et al. (2010).

O desenvolvimento da teoria contingencial apresentado no Quadro 1 é limitado ao contexto do presente estudo e pode variar, principalmente em razão do enfoque desejado. No contexto dos estudos ligados aos SCGs as pesquisas de Khandwalla (1972) e Waterhouse e Tiessen (1978) representam importantes contribuições, em especial, por preconizarem o início da abordagem contingencial nos estudos na área contábil.

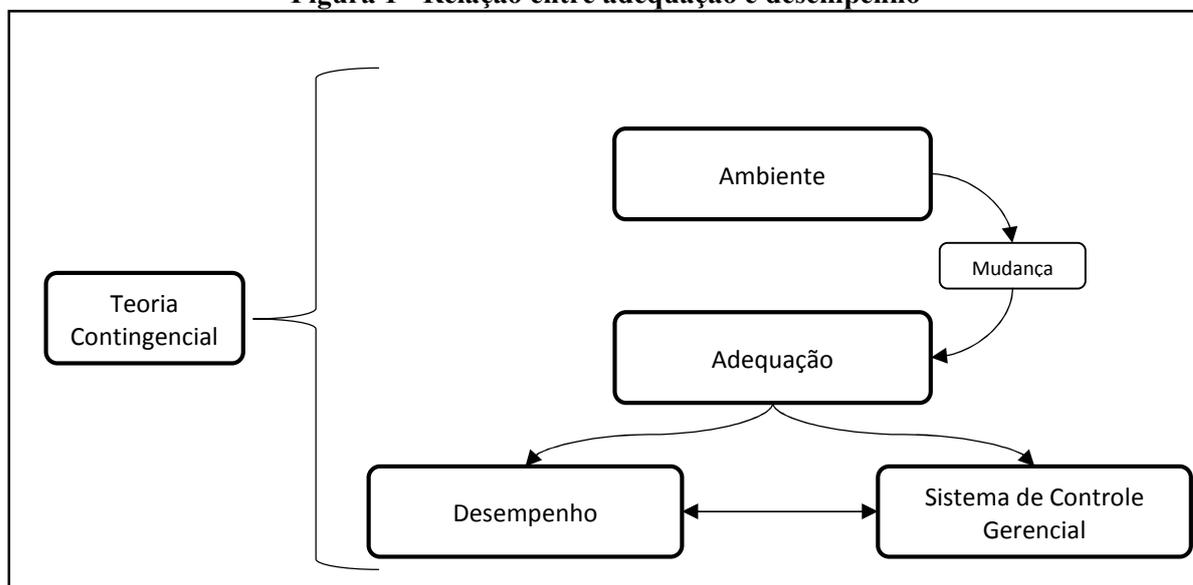
2.2 Teoria Contingencial e o Desempenho Gerencial

Segundo Donaldson (2007, p. 114) “o funcionalismo adaptativo, o modelo da adequação da contingência e o método comparativo constituem o coração do paradigma da teoria da contingência estrutural”.

Uma das críticas feitas à teoria da contingência é que a mesma não se trata de uma teoria, mas de um conjunto de teorias que formam uma abordagem contingencial (DONALDSON, 2007). Neste sentido, o conceito de SARFIT (*Structural Adaptation to Regain Fit*) consiste numa teoria comum subjacente a todas que relaciona a adequação da contingência com o desempenho da organização, ou seja, a adequação faz com que o

desempenho seja afetado de forma positiva, enquanto a não adequação, afeta de forma negativa (DONALDSON, 2007). Nesta acepção percebe-se o paradigma funcionalista adaptativo da teoria da contingência. A Figura 1 ilustra a relação entre a adequação e o desempenho.

Figura 1 - Relação entre adequação e desempenho



Fonte: Elaborado pelos autores.

Com isso, é possível definir sua dinâmica de causalidade que pode ser resumida em quatro estágios: (1) adequação, ou seja, a estrutura organizacional é adequada às contingências; (2) mudança, provocada por novos fatores contingenciais internos ou externos; (3) inadequação, fazendo com que a estrutura já não atenda aos objetivos da organização; (4) Adaptação estrutural, onde a organização procura readequar sua estrutura e SCGs para afetar de forma positiva o desempenho.

3 Metodologia da Pesquisa

Em consonância com o objetivo da pesquisa e, pautado em Godoi, Bandeira-Melo e Silva (2006) e Denzin e Lincoln (2005), o estudo está pautado em uma análise crítica com abordagem qualitativa. A seleção dos artigos analisados ocorreu a partir de busca nas bases de dados *Scopus*, *ScienceDirect* e *Spell*. Como critério de recuperação, usou-se as expressões ‘contingency theory’ and ‘management accounting’ and ‘critical’ e “teoria contingencial” e ‘contabilidade gerencial’ e ‘crítica’.

O processo de recuperação de artigos resultou em um conjunto considerável de pesquisas, tais como: Otley (1980), Chapman (1997), Fisher (1998), Gerdin e Grave (2004), Chapman (1997), Espejo *et al.* (2009), Gorla e Lavarda (2012). Dentre o corpo de artigos recuperados no processo de seleção, optou-se por analisar o estudo de Otley (1980), Chapman

(1997) e Chenhall (2007). Tais artigos, além de congregarem quase três décadas de pesquisa, caracterizam-se por realizarem um inventário de pontos críticos (positivos e negativos) para o desenvolvimento da teoria e por serem seminiais para as discussões na área de contabilidade gerencial e teoria contingencial. Na sequência, apresenta-se o processo de análise dos dados.

3.1 Procedimento para análise dos dados: Análise SWOT

A denominação desta análise deriva das iniciais em inglês de suas principais características, ou seja, Força, Fraquesa, Oportunidades e Ameaças (*Strengths, Weaknesses, Opportunities and Threats*). De acordo com CIMA (2005), a análise SOWT é uma ferramenta analítica para planejamento gerencial e que pode ser utilizada em duas dimensões: (a) empresa como um todo, para identificar estratégias necessárias para o negócio; (b) projetos específicos, para analisar a viabilidade de projetos e estratégias de desenvolvimento. No presente estudo a aplicação da análise SWOT está mais alinhada à segunda dimensão, ou seja, busca-se avaliar a viabilidade da utilização da teoria da contingência como estratégia de pesquisa em estudos de contabilidade gerencial.

Os pontos fortes e pontos fracos normalmente resultam das características internas do objeto de análise, e as oportunidades e ameaças são relacionadas ao ambiente externo (CIMA, 2005). De maneira a fazer uma adaptação dessa ferramenta e de forma a atender aos propósitos dessa pesquisa, os seguintes critérios são propostos para identificação de pontos fortes e fracos, oportunidades e ameaças na utilização da teoria da contingência como estratégia de pesquisa na área de Contabilidade Gerencial:

- **Pontos fortes:** características intrínsecas da Teoria da Contingência que trazem real contribuição para solucionar problemas da Contabilidade Gerencial. Por exemplo, a características da abordagem contingencial que possuem capacidade de oferecer respostas a problemas complexos de estrutura organizacional;
- **Pontos fracos:** características intrínsecas da teoria da contingência que limita ou dificulta a sua utilização no tratamento de determinados problemas do campo da Contabilidade Gerencial. Por exemplo, a ausência de fundamentação teórica para explicar determinado comportamento ou problemas metodológicos que inibem a acumulação de resultados de pesquisas empíricas.
- **Oportunidades:** relacionado a problemas na área de Contabilidade Gerencial que podem usar a teoria da contingência como base de pesquisa. Oportunidade para melhorar o entendimento em relação à Contabilidade Gerencial.
- **Ameaças:** relacionado à má utilização da teoria da contingência nas pesquisas da área de Contabilidade Gerencial. A ameaça não está na abordagem teórica em si, mas na forma de como é utilizada, que pode levar o pesquisador a resultados espúrios ou inadequados para o problema.

Essas características foram utilizadas para classificar os pontos críticos da teoria da contingência na Contabilidade Gerencial e construir um quadro com sugestões de pesquisas nesse campo. Na próxima seção são apresentados os achados do trabalho.

4 Resultados: Análise SWOT da Teoria da Contingência da Contabilidade Gerencial

De acordo com os estudos da teoria da contingência sabe-se que o modelo apropriado de Contabilidade Gerencial será influenciado pelo contexto no qual a organização opera (CHENHALL; MORRIS, 1986; HALDMA; LÄÄTS, 2002; GERDIN, 2005). Tais estudos não oferecem modelos eficazes absolutos de sistemas de Contabilidade Gerencial, até porque a principal premissa da teoria da contingência é contrária a isso. No entanto, fornecem esclarecimentos a respeito das relações entre as variáveis contingentes e o sistema de Contabilidade Gerencial. Na sequência, são analisadas algumas questões críticas da teoria da contingência, destacando os pontos fortes e fracos bem como as oportunidades e ameaças, detectadas nas discussões dos autores que versam sobre o assunto, sendo eles Otley (1980), Chapman (1997), Chenhall (2003) e (2007), Langfield-Smith (2007). Alguns trabalhos empíricos foram apresentados como exemplos dos pontos discutidos.

4.1 Pontos Fortes

O principal ponto forte da teoria da contingência, extraído dos estudos supracitados, pode ser expresso pela sua premissa, qual seja o estabelecimento de associações entre determinados modelos de SCGs e fatores contingentes, que comprovem a adequação desses SCGs a esses fatores e a conseqüente melhoria no desempenho. Pelos estudos empíricos analisados é possível concluir que existe algum grau de associação entre hipóteses de variáveis contingentes e a existência de certas características de um sistema contábil; dessa forma, o caso geral para uma teoria da contingência em estudos na área de Contabilidade Gerencial é amparado, embora resultados específicos sejam escassos (OTLEY, 1980).

A Teoria da Contingência repousa no paradigma funcionalista, o que representa um ponto forte, visto que a verificação da adequação dos SCGs com os fatores contingentes e sua ligação com o desempenho evidencia que tipo de sistema é mais apropriado em determinadas circunstâncias, de modo a gerar benefícios para a organização.

Donaldson (2005) explica as vantagens do funcionalismo para a teoria da contingência mencionando que as organizações são criadas e mantidas principalmente devido aos seus benefícios instrumentais, ou seja, elas permitem a realização de tarefas que um indivíduo sozinho não consegue. Dessa mesma forma, as organizações têm uma estrutura porque é necessário coordenar os trabalhos de seus membros para atingir os objetivos propostos; no entanto, algumas estruturas produzem maior desempenho, então as organizações tendem a adotar essas estruturas (DONALDSON, 2005). Os gestores estão em constante pressão para aumentar o desempenho da organização, e isso é conseguido através da adequação da estrutura com as contingências como o tamanho, estratégia, inovação e incerteza (DONALDSON, 2005). Essa lógica pode ser usada de forma similar para a teoria da contingência aplicada à Contabilidade Gerencial.

Outro ponto forte, extraído dos artigos analisados, é a consideração das características de cada empresa espelhadas pelos fatores contingentes, o que remete a uma premissa contrária ao universalismo, implicando que não existe um único melhor jeito de organizar um SCG.

Os aspectos epistemológicos da teoria da contingência também fazem parte de seu ponto forte, uma vez que é através desses pressupostos que as respostas aos problemas da

Contabilidade Gerencial são buscadas. A teoria da contingência é baseada no funcionalismo sociológico (DONALDSON, 2007), conforme já mencionado. Dentre as características desse paradigma de pesquisa em relação a essa teoria destacam-se o determinismo, a racionalidade limitada, o objetivismo, o realismo e o positivismo. O seu nível de análise é o de organização, ou seja, as ações individuais não são levadas em consideração (ASTLEY; VAN DE VEN, 2005), apenas as ações coletivas da organização servem de base para as análises. Essas características tornam a teoria da contingência singular para resolver problemas ligados aos fatores contingentes e sua influência no SCG, causando aumento de desempenho quando adequado ou sua redução quando inadequado.

4.2 Pontos Fracos

Uma crítica comumente endereçada à teoria da contingência é que as proposições ou os achados dos trabalhos empíricos são tão amplos e às vezes tão evidentes que se tornam difíceis de serem transportadas para a prática (MALMI; GRANLUND, 2009), dificultando a possibilidade de contribuição dos mesmos. Otley (1980) também menciona que o que acontece é que, embora contingências relevantes sejam especificadas e algumas de suas implicações exploradas, poucas orientações práticas são dadas quanto ao seu impacto sobre o modelo do sistema contábil. Desse modo, os resultados das pesquisas ainda não conseguem apontar respostas satisfatórias para as organizações.

Outro ponto preocupante é que a abordagem da contingência é um importante desenvolvimento na teoria da Contabilidade Gerencial, mas ela requer uma melhora na clareza conceitual e o uso de diferentes metodologias de pesquisa além dos comumente usados (OTLEY, 1980). O uso de diferentes formas de mensuração das variáveis contingentes tem provocado dificuldades para analisar os resultados e também para acumular os achados das pesquisas, tornando restrita a possibilidade de qualquer tipo de generalização dos mesmos.

Otley (1980) pontua ainda que a literatura empírica sobre a eficácia é limitada, e esse é um ponto importante para o desenvolvimento da teoria da contingência. O conceito de eficácia usado nos estudos é importante, pois, a adequação contingente oriunda do SARFIT leva isso em consideração. Para Donaldson (2007) a adequação é a causa e o desempenho é o efeito. Estudos focam os aspectos do ambiente, tecnologia e formas estruturais e usam a teoria organizacional original para desenvolver argumentos que ajudam a explicar como a eficácia dos SCG depende da natureza do cenário contemporâneo (CHENHALL, 2007).

O problema da falta de clareza conceitual reflete a falta de construtos gerais que usados de forma universal pelos pesquisadores garantem resultados mais coerentes com maior poder de generalização. Para Bisbe, Batista-Foguet e Chenhall (2007) na condução da teoria base de pesquisa empírica é crucial dar mais atenção à especificação conceitual dos construtos estudados para depois testar a teoria. O resultado disso é que alguns pesquisadores usaram os achados de outros para iniciarem suas pesquisas, no entanto, devido às diferenças usadas nas mensurações dos fatores contingenciais os resultados foram contraditórios, o que não permite a generalização dos resultados. Por isso, as questões da definição conceitual das variáveis e sua mensuração continuam sendo crucial para que a generalização de resultados possa acontecer.

Tomando como exemplo a teoria da contingência, Donaldson (2005) argumenta que usou a tese de Chandler de que a estratégia conduz a estrutura e empreendeu uma série de pesquisas que resultou na sustentação da tese, evidenciando que organizações que passaram para uma estratégia de diversificação e mantinham uma estrutura funcional começaram a perder desempenho, mas quando passaram para uma estrutura multidivisional entraram novamente em adequação com o fator estratégia (no caso de diversificação) e consequente aumento de desempenho. Esse exemplo mostra que algum tipo de generalização pode ser feita em relação aos achados, mas que ainda não foi obtido em estudos da Contabilidade Gerencial.

Os indícios mostram a dificuldade em relação à mensuração das variáveis contingentes. Em parte, isso pode ser explicado porque a natureza dessas variáveis ainda não foi elucidada e exige maior atenção teórica e empírica (OTLEY, 1980), por isso, análises acerca das características dessas variáveis deve ser uma agenda importante para os pesquisadores de modo a gerar maior consistência entre os achados das pesquisas. Outra dificuldade é apontada por Malmi e Brown (2008) sobre o fato de que um fator contingente como a incerteza ambiental pode ter potencialmente diferentes impactos sobre os sistemas contábeis dependendo se o sistema é usado para tomada de decisão ou controle e que construir um corpo de conhecimento cumulativo se torna difícil sem uma boa articulação das definições e propósitos do SCG.

4.3 Oportunidades

Uma parte importante da agenda de pesquisa é entender como diferentes controles podem ser combinados para se adequarem às circunstâncias particulares de uma organização (CHENHALL, 2007). Para Otley (1980) o desenvolvimento de uma teoria de Contabilidade Gerencial que explica como é afetada por contingências diversas e como é integrada em seu contexto mais amplo de mecanismos de controle organizacional é uma tarefa de investigação importante. Com base nos estudos analisados, entende-se que o *framework* básico e a força potencial do método fornecem uma base para se persistir com os estudos de contingência para descobrir achados generalizáveis que possam melhorar os resultados organizacionais desejados. Não obstante a necessidade de estudar questões importantes da atualidade, muito pode ser ganho pela reflexão sobre o trabalho original dos teóricos organizacionais pensando em áreas mais recentes como: estratégia; mudança organizacional; cultural; produção; tecnologia da informação; e gestão de recursos humanos (CHENHALL, 2007). Autores como Donaldson (2001), Gerdin (2005) e Hartmann (2005) em recentes críticas recomendam que os autores estudem a dinâmica de como as organizações se movem entre a adequação e a inadequação ao longo do tempo e como elas se ajustam às mudanças de circunstâncias. Este tipo de estudo está relacionado ao SARFIT abordado por Donaldson (2007).

Estudos de caso em profundidade que integram evidências quantitativas e qualitativas podem acomodar perspectivas complexas e fornecer um contexto e um dinamismo necessários para complementar as relações estatísticas (LANGFIELD-SMITH, 2007). Para Chapman (1997) tanto a pesquisa qualitativa quanto a quantitativa podem ajudar a solucionar os problemas derivados da visão contingente e, os estudos qualitativos, podem fornecer o ponto de partida para os estudos quantitativos e conclui que esta falta de diálogo entre as duas abordagens só leva ao empobrecimento da pesquisa no campo da contingência.

Uma oportunidade de pesquisa é a aplicação de *surveys* do tipo *cross-sectional*, pois, como as relações causais são de interesse maior do que as associações, estudos longitudinais onde a interação das variáveis ao longo do tempo pode ser observada, têm mais valor do que estudos transversais, além disso, estudos longitudinais também são capazes de mostrar os processos pelos quais um sistema de contabilidade se desenvolve e é alterado em resposta às pressões organizacionais (OTLEY, 1980).

Outra oportunidade apontada por Otley (1980) é que considerações explícitas da eficácia organizacional é uma parte vital de uma verdadeira teoria da contingência do modelo de sistema de controle, mas este tem sido um tema negligenciado a partir de uma postura teórica e seu desenvolvimento é urgentemente necessário. Isso porque muitos estudos investigam apenas a associação das variáveis contingentes com o SCG sem investigar sua relação com o desempenho, o que é uma premissa da teoria da contingência. Otley (2001) faz uma ressalva a respeito do uso do desempenho organizacional como medida de desempenho para a teoria da contingência. Segundo esse autor as práticas de controle são difundidas através de uma ampla gama de atividades organizacionais e não se deveria supor que as técnicas de controle particulares podem ser facilmente associadas com os resultados de desempenho. Devido a isso, os SCG são prováveis de ter um pequeno efeito sobre o desempenho da organização (OTLEY, 1980). Uma alternativa de acordo com Ferreira e Otley (2009) é medir o desempenho do SCG e não o da organização.

A separação das fases de adoção e uso do SCG para expandir as análises, como no trabalho de King *et al.* (2010), também representa oportunidade para explorar a teoria da contingência, sendo também importante enfatizar as diferenças entre essas duas etapas. Langfield-Smith (2007) argumenta que estudos recentes tendem a mudar o foco da identificação de características específicas do modelo de SCG em direção ao exame de como os controles são usados e implementados.

Novas contingências surgem com o desenvolvimento dos mercados e das empresas sendo fonte de oportunidade de pesquisas. Exemplos são a estratégia que já aparece nas análises de Chapman (1997) e a cultura nacional que aparece especialmente nas análises de Chenhall (2007). Quanto à estratégia, para Chenhall (2007), talvez seja a nova corrente de estudos mais importante.

Chenhall (2007) chama a atenção para problemas como a falta de estudos em pequenas e médias empresas e falta de envolver o ciclo de vida das organizações nos estudos. Chenhall (2007) menciona ainda que, como é comum nas ciências sociais, é importante que se estude tanto os temas tradicionais, ligando teoria da contingência com o SCG, quanto os temas emergentes, no entanto, poucos são os trabalhos publicados sobre esses temas como o custeio alvo, o custeio do ciclo de vida e o ciclo de vida do produto e o *Enterprise Risk Management* (ERM). Poucos estudos adotaram a teoria contingencial para investigar a aplicação de ERM (HENSCHER, 2006, GORDON, LOEB e TSENG, 2009; WOODS, 2009; OSWARI e EDIRARAS, 2011; COLLIER e WOODS, 2011).

Para Chenhall (2007) ainda são necessários estudos para verificar como se dá a dinâmica entre a adequação e a inadequação da estrutura, que é uma premissa básica da Teoria da contingência.

4.4 Ameaças

Nos estudos da área de Contabilidade Gerencial, Chapman (1997) comenta que, em parte, a falta de definição se o estudo é ou não sobre contingência tem sido um obstáculo para o desenvolvimento desse campo, como exemplo, o autor avaliou estudos que não tinham relação com a teoria da contingência, mas que, com os achados, essa teoria teve que ser usada nas explicações. Esse tipo de utilização pode causar um enfraquecimento na coerência dos estudos empíricos porque não se segue um padrão de pesquisa. Se o estudo fosse iniciado com a abordagem contingente seriam usados métodos mais apropriados para este tipo de estudo.

Em relação à causalidade, Chenhall (2007) analisa que a pesquisa relacionada à contingência no âmbito do SCG tem sido baseada principalmente em *surveys* e isso tende a limitar o escopo dos estudos que consideram situações envolvendo relações unidirecionais (SCG determina o resultado) ou bi-direcionais (teoria da contingência determina os SCGs que determina os resultados). Para esse autor, a maioria dos estudos assume implicitamente relações unidirecionais e a maioria tem usado o método transversal de *survey* sendo os resultados, nesses casos, relevantes somente no estágio do ciclo em questão.

Outro ponto frequentemente encontrado nos estudos de *surveys* é o número reduzido de elementos nas amostras, o que pode prejudicar os resultados e conclusões, também em razão da análise estatística utilizada (CHENHALL, 2003). Os trabalhos de Dekker e Smidt (2003) e Ax, Greve e Nilsson (2008) exemplificam essa questão. O resultado dessas pesquisas é que o reduzido número dos elementos da amostra reduz o poder estatístico dos testes utilizados dificultando as análises. Ax, Greve e Nilsson (2008) testaram uma hipótese que contraria o resultado do estudo de Dekker e Smidt (2003), no entanto, devido ao reduzido tamanho da amostra, a variável apresentou a direção esperada pela hipótese, mas não obteve significância estatística, não podendo ser usada para refutar a hipótese do trabalho anterior.

Outra ameaça relativa à natureza dos controles contábeis é que estes formam apenas parte de um sistema de controle mais amplo. Estudar elementos específicos do SCG de forma isolada de outros controles organizacionais especialmente quando forem ligados podem resultar em achados espúrios (MALMI; BROWN, 2008).

Outra ameaça é a falta de uma conceitualização clara sobre a definição das medidas da estratégia (CHENHALL, 2007). Tendo em vista que esse é um fator contingencial que possui diversas definições, é preciso que o pesquisador se decida claramente qual a abordagem que será utilizada para medir estratégia e qual a justificativa para a escolha. Na sequência, o Quadro 1 descreve uma síntese dos principais resultados.

Quadro 1 - Síntese dos principais resultados

SWOT	<p>Oportunidades: Entender como combinações de controles levam à adequação das estruturas organizacionais (Chenhall, 2007). Persistir com estudos que possam ser generalizáveis para levar a melhor da eficácia (Chapman, 1997). Explorar melhor a interface da TC com a estratégia, mudanças, cultura, produção e tecnologia (Chenrall, 2007). Utilização do métodos qualitativos e quantitativos com aplicação de <i>survey</i> do tipo cross-sectional (Otley, 1980) Há poucos estudos que utilizam a abordagem da TC para explicar o desempenho dos SCG (Otley, 1980). Utilizar a TC para analisar os diferentes estágios do ciclo de desenvolvimento dos SCGs (Langfield-Smith, 2007) Estudos em pequenas e médias empresas e relação entre TC e os ciclo de vida organizacional (Chenhall, 2007)</p>	<p>Ameaças: Utilizar a TC como abordagem teórica mas não justificar e esclarecer a escolha (Chapman, 1997). Utilizar apenas o método <i>survey</i> limita o escopo da análise dos resultados às relações unidimensionais (Chenral, 2007). Caso a decisão seja utilizar o <i>survey</i> é importante que a amostra não seja pequena (Chenrall, 2007). Estudos de elementos isolados do SCG podem levar a resultados espúrios (Malmi e Brown, 2008). Se utilizar a estratégia como fator contingencial é preciso eleger e justificar a escolha de uma abordagem (Chenrall, 2007)</p>
<p>Pontos Fortes: Estabelece relações entre o SCG e variáveis contingenciais (Waterhouse e Tiessen, 1978). O paradigma funcionalista da TC é adequado para estudos organizacionais (Donaldson, 2005). A TC é adequada para estudar características intrínsecas a uma empresa (Chenhall, 2007). Foco no nível organizacional, ações individuais não influencia na análise. (Donaldson, 2005).</p>	<p>Sugestão de pesquisa: (a) Explorar inter-relação entre TC e outras abordagens como a nova sociologia institucional (NIS) (Chenrall, 2007).</p>	<p>Sugestão de pesquisa: (d) Realizar estudos de caso múltiplo para explorar a relação entre as características da empresa e do SCG (Otley, 1980).</p>
<p>Pontos Fracos: Às vezes é difícil defender a aplicação prática das proposições da TC (Malmi e Granlund, 2009). Não há uma forma única de mensurar os fatores contingenciais e a literatura é limitada (Otley, 1980). Falta clareza conceitual nos construtos da TC para estudos aplicados ao SCG (Bisbe et al, 2007). Falta um corpo de conhecimento cumulativo devido à natureza das variáveis (Malmi e Brown, 2008).</p>	<p>Sugestão de pesquisa: (b) Estudos devem evidenciar melhor a relação entre SIG, fatores contingenciais e impactos nas decisões (Malmi e Granlund, 2009).</p>	<p>Sugestão de pesquisa: (c) Aprofundar a discussão sobre a mensuração de variáveis (e.g. estratégia) e sua utilização em trabalhos com base na TC. Explorar as contradições nos achados de pesquisas empíricas como em Hibbets, Albright e Funk (2003) e Tenucci (2010).</p>

Fonte: Elaborado pelos autores.

4.5 Sugestões para Futuras Pesquisas

Com base nas análises críticas da teoria da contingência em estudos na área de Contabilidade Gerencial, bem como nos pontos fortes e fracos, oportunidades e ameaças algumas sugestões para pesquisas futuras nessa temática foram desenvolvidas:

(a) A comparação dos resultados de pesquisas que utilizaram teoria da contingência com os de outras abordagens, por exemplo, a Nova Sociologia Institucional, como a realizada por Donaldson (2005), apresenta-se como uma oportunidade de pesquisa. Chenhall (2007) também faz uma consideração sobre outras teorias que podem auxiliar nos estudos que envolvem a teoria da contingência, por exemplo: a teoria da agência, a ecologia populacional, teorias da psicologia, a economia comportamental, os custos de transação econômicos e abordagens da sociologia. Para Chenhall (2007) embora esses paradigmas tenham diferentes bases teóricas e filosóficas, alguns pesquisadores têm utilizado as ideias da abordagem da contingência para desenvolver uma convergência entre estas abordagens; a ressalva é que uma proliferação de alternativas teóricas sem um quadro integrador pode ser confuso para ambos, gestores e pesquisadores, e muito se perde na fragmentação através de muitas correntes desconectadas de pesquisa.

(b) Para Malmi e Granlund (2009) existe uma necessidade de avançar este estágio de pesquisa e ser capaz de argumentar que de acordo com certo fator contingente, por exemplo, quando a incerteza aumenta, certas formas de SCG usados de certa maneira fornecerão melhor apoio à tomada de decisões ou uma maior probabilidade de atingir as metas. Com isso, os estudos deveriam não apenas evidenciar quais controles são usados e suas relações com os fatores contingentes, mas também a forma de uso e o impacto no controle ou na tomada de decisões.

(c) Outro ponto relativo ao uso de diferentes medidas é que, embora algumas relações entre variáveis contingentes e o SCG tenham sido encontradas, as mesmas são fracas e as conclusões são fragmentadas (DENT, 1996), isso também é apontado por Gerdin e Greeve (2004), Chenhall (2007) e Langfield-Smith (2007). Em muitos trabalhos que investigam pontos semelhantes os achados têm se mostrado inconsistentes e contraditórios. Por exemplo, em relação ao estudo do Custeio Alvo, a pesquisa de Hibbets, Albright e Funk (2003) evidenciou que a estratégia de diferenciação foi a mais frequente entre as empresas que adotaram o Custeio Alvo, já no trabalho de Cinquini e Tenucci (2010), a estratégia de liderança de custo foi relacionada com práticas como o Custeio Alvo. Desse modo, embora haja associação entre a estratégia e o uso do Custeio Alvo, as duas pesquisas apontam para diferentes estratégias usadas pelas organizações, carecendo de maior aprofundamento para elucidar esta questão. Outro exemplo é apontado por Chapman (1997), que estudou a centralização de controle e a contabilidade e como resultado obteve um conjunto de estudos que pode parecer ter fortes implicações de generalização para uma teoria contingente da contabilidade, mas, as contradições entre os achados mostram que seus resultados podem ser restritos.

Chenhall (2007) avalia outro exemplo mencionando que tem havido uma preocupação com a medição de estratégia e que medidas usadas para a mesma têm sido criticadas por misturar elementos do ambiente com atributos organizacionais (assim, os estudos de estratégia e ambiente seriam inválidos), ainda, as medidas tendem a não relacionar os concorrentes e isso torna as comparações entre os grupos do setor problemáticas.

(d) Outra sugestão é a aplicação de estudos de casos múltiplos para levantar hipóteses a serem testadas (como em Simons, 1990). Otley (1980) defende o uso de estudos de caso para estudar de forma profunda as organizações e menciona que há um evidente conflito entre este tipo de investigação intensiva, que pode incluir, necessariamente, apenas alguns casos, com o desenvolvimento de uma teoria de contingência, que exige um grande número de casos para dar-lhe validade; no entanto, os resultados decepcionantes dos *surveys* em larga escala indicam que uma maior compreensão é susceptível de ser adquirida a partir dos estudos de caso nessa fase de investigação essencialmente exploratória.

5 Considerações Finais e Recomendações

A teoria da contingência tem sido adotada para auxiliar no entendimento de fenômenos ligados à Contabilidade Gerencial desde a segunda metade do século XX e continua sendo usada em pesquisa nos dias atuais, demonstrando que a dúvida de Otley (1980) quanto ao fato de ser uma moda passageira não procede. Como a verdade para a ciência é relativa e o conhecimento está em constante aperfeiçoamento, com a teoria da contingência não poderia ser diferente. Muitos esforços foram e continuam sendo aplicados no sentido de solidificar sua base teórica, mesmo assim, muito ainda deve ser feito.

Este estudo teve como objetivo analisar trabalhos que criticam a utilização da teoria da contingência em pesquisas na área de Contabilidade Gerencial de forma a identificar pontos fortes, fracos, bem como as oportunidades e as ameaças de aplicação e fazer uma classificação desses pontos de acordo com a abordagem do modelo SWOT. Pela análise dos dados obtidos foi possível verificar diversos pontos que merecem atenção dos pesquisadores.

Nesse sentido, é recomendável que este inventário de pontos críticos encontrados possa orientar e alertar os pesquisadores que tenham interesse em realizar pesquisas em Contabilidade Gerencial relacionados à teoria da contingência. O presente trabalho também apresentou diversas sugestões para desenvolvimento de pesquisas futuras, baseando-se nos pontos críticos identificados.

Como pontos fortes da abordagem contingencial na pesquisa em Contabilidade Gerencial destacam-se: a capacidade dos fatores contingenciais explicarem o desenvolvimento dos SCGs; a adequação do paradigma funcionalista em estudos contingenciais; possibilidade de estudos de características específicas de organizações; e o foco da análise no nível organizacional.

Como pontos fracos da abordagem contingencial foram destacados os seguintes pontos: dificuldade de operacionalização de alguns conceitos da teoria da contingência; a heterogeneidade dos modelos de mensuração de fatores contingenciais (exemplo: estratégia); falta de clareza conceitual de alguns construtos; falta de resultados cumulativos para fortalecer o paradigma.

Como oportunidade de desenvolvimento de pesquisas futuras, destaca-se: realizar trabalhos em organizações sem fins lucrativos, entidades governamentais e pequenas empresas; investigar a relação entre diferentes estruturas organizacionais e a adequação de seus sistemas de controle; desenvolver pesquisas *survey* do tipo *cross-section* para buscar evidências sobre diferenças entre segmentos; analisar a influência de fatores contingenciais em diferentes estágios de desenvolvimento dos sistemas de controle gerencial. As ameaças à

utilização da teoria da contingencia na Contabilidade Gerencial residem na utilização equivocada de seus conceitos por parte de pesquisadores, que podem enfraquecer e desprestigiar a utilização da teoria nesse campo pesquisa.

Dentre as principais ameaças destacaram-se: não justificar a escolha da abordagem teórica ou do método de pesquisa; utilização de amostras muito pequenas quando a pesquisa é do tipo *survey*, que podem levar a resultados espúrios; a confusão entre diferentes abordagens para mensurar determinados fatores contingenciais (exemplo: estratégia).

O presente trabalho teve como principal limitação que a revisão dos pontos críticos à utilização da teoria da contingencia nas pesquisas em Contabilidade Gerencial foi baseado principalmente em quatro outros trabalhos, que também eram revisões, podendo existir outros pontos críticos que merecem atenção, mas que não foram capturados no presente estudo.

É importante observar que, embora o trabalho tenha se preocupado com os pontos críticos, isto não significa desmerecer os estudos feitos até então, mas sim, contribuir para o desenvolvimento de novos trabalhos nesse campo, que ainda pode trazer muitas respostas aos problemas que envolvem a Contabilidade Gerencial.

Referências

AX, C.; GREVE, J.; NILSSON, U.. The impact of competition and uncertainty on the adoption of target costing. **International Journal of Production Economics**, v. 115, p. 92-103, 2008.

ASTLEY, W. G.; VAN de VEN, A.. H. Debates e perspectivas centrais na teoria das organizações. **Revista de Administração de Empresas**, vol. 45, n. 2, p. 52-73, 2005.

BISBE, J.; BATISTA-FOGUET J. M.; CHENHALL, R. Defining management accounting constructs: a methodological note on the risks of conceptual misspecification. **Accounting, Organization and Society**, v.. 32, n. 5, p. 601-822, 2007.

BURNS, T.; STALKER, G. M.. **The management of innovation**. London: Tavistock, 1961.

BRUNS, W. J.; WATERHOUSE, J. H. Budgetary control and organization structure. **Journal of Accounting Research**, p. 177-203, 1975.

CHAPMAN, C. S.. Reflections on a contingent view of accounting. **Accounting, Organizations and Society**, v. 22, n. 2, p. 189-205, 1997.

CHENHALI, R.; MORRIS, D.. The impact of structure, environment and interdependence on the perceived usefulness of management accounting systems. **Accounting Review**, v. 61, p. 16-35, 1986.

CHENHALL, R.. Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future. **Accounting, Organizations and Society**, v. 28, n. 2-3, p. 127-168, 2003.

CHENHALL, R.. **Theorizing Contingencies in management control systems research**. Handbook of management accounting research, v. 2. Elsevier, 2007.

CIMA – *Chartered of International Management Accounting*. **Official Study System – Integrated Management**. CIMA Publishing, 2005.

CINQUINI, L.; TENUCCI, A.. Strategic management accounting and business strategy: a loose coupling? **Journal of Accounting & Organizational Change**, v. 6, n. 2, p.228-259, 2010.

CHANDLER, A. Du Pont Jr.. **Strategy and structure**: chapters in the history of the industrial enterprise. Cambridge: MIT Press, 1962.

COLLIER, P. M.; WOODS, M.. A Comparison of the local authority adoption of risk Management in England and Australia. **Australian Accounting Review**, v. 57, n. 21, p. 111-123, 2011.

DEKKER, H.; SMIDT, P.. A survey of the adoption and use of target costing in Dutch firms. **International Journal of Production Economics**, v. 84, n. 3, p. 293–305, 2003.

DENT, J. F.. Strategy, organization and control: some possibilities for accounting research. **Accounting, Organizations and Society**, v. 15, p. 3-25, 1990.

DENT, J. F.. Global competition: challenges for management accounting and control. **Management Accounting Research**, v. 7, p. 247-269, 1996.

DONALDSON, L.. **The contingency theory of organizations**. London, UK: Sage Publications, 2001.

DONALDSON, L.. Vita contemplativa: following the scientific method: how i became a committed functionalist and positivist. **Organization Studies**, v. 26, n. 7, p. 1071-1088, 2005.

DONALDSON, L.. **Teoria da contingência estrutural**. In: Clegg, S. R. *et al.*. (Org.). *Handbook de estudos organizacionais*, v.. 1. São Paulo: Atlas, 2007.

ENZIN, N. K.; LINCOLN, Y. S.. **O planejamento da pesquisa qualitativa**: teorias e abordagens. Trad. S. R. NETZ. Porto Alegre: Artmed, 2006.

ESPEJO; M. M. D. S. B.; COSTA, F.; CRUZ, A. P. C. D.; ALMEIDA, L. B. D.. Uma análise crítico-reflexiva da compreensão da adoção dos artefatos de contabilidade gerencial sob uma lente alternativa a contribuição de abordagens organizacionais. **Revista de Contabilidade Organizacional – RCO**, v. 3, n. 5, p. 25-43, 2009.

FERREIRA, A.; OTLEY, D.. Design and use of management control systems: an analysis of the interaction between design misfit and intensity of use. **Working paper**, 28th annual congress of EAA, 2009.

FISHER, J.. Contingency-based research on management control systems: categorizing by level of complexity. **Journal of Accounting Literature**, v. 14, p. 24-53, 1995.

GERDIN, J.. The impact of departmental interdependence and management accounting systems use on subunit performance: a second look. **European Accounting Review**. v. 14, n. 2, p. 335-340, 2005.

GERDIN, J.; GREVE J.. Form of contingency fit in management accounting research: a critical review. **Accounting, organizations and Society**, v.. 29, n. 2, p. 303-326, 2004.

GERDIN, J.; GREVE J.. Form of contingency fit in management accounting research - a critical review. **Accounting, Organizations and Society**, v. 29, n. 3-4, p. 303-326, 2004.

GERDIN, J.; GREVE J.. The appropriateness of statistical methods for testing contingency hypotheses in management accounting research. **Accounting, organizations and Society**, v.. 33, n. 4, p. 995-1009, 2008.

GODOI, C. K.; BANDEIRA-DE-MELO, R. SILVA, A. B.. **Pesquisa qualitativa em estudos organizacionais: paradigmas, estratégias e métodos**. São Paulo: Saraiva, 2006.

GORDON, L. A., MILLER, D.. A contingency framework for the design of accounting information systems. **Accounting, Organizations and Society**, v. 1, p. 59-69, 1976.

GORDON, L. A.; LOEB, M. P.; TSENG, C. Y. Enterprise risk management and firm performance: a contingency perspective. **Journal of Accounting and Public Policy**, v. 28, p. 301-327, 2009.

GORLA, M. C.; LAVARDA, C. E. Teoria da contingência e pesquisa contábil. **Revista de Administração, Contabilidade e Economia da Fundace**, v. 3, n. 2, p. 1-17, 2012.

HALDMAS, T.; LÄÄTS, K.. Contingencies influencing the management accounting practices of Estonian manufacturing companies. **Management Accounting Research**, v. 13, p. 379-400, 2002.

HARTMANN, F. G. H.. The impact of departmental interdependencies and management accounting system use on subunit performance: a comment. **European Accounting Review**, v. 14, n. 2, p. 329-334, 2005.

HENSCHER, T.. Risk management practices in German SMEs: an empirical investigation. **International Journal of Entrepreneurship and Small Business**, v. 3 n. 5, p. 554-571, 2006.

HIBBETS, A. R.; ALBRIGHT, T.; FUNK, W.. The competitive environment and strategy of target costing implementers: evidence from the field. **Journal of Managerial Issues**, v. 15, n. 1, p. 65-81, 2003.

HIRST, M.. Reliance on accounting performance measures, task uncertainty, and dysfunctional behaviour: some extensions. **Journal of Accounting Research**, v. 21, p. 596-605, 1983.

HOPWOOD, A. G.. An Empirical Study of the Role of Accounting Data in Performance Evaluation. **Empirical Research in Accounting, Supplement to Journal of Accounting Research**, p. 156-182, 1972.

KHANDWALLA, P. N.. The Effect of Different Types of Competition on the Use of Management Controls. **Journal of Accounting Research**, Autumn, p. 275-285, 1972.

LANGFIELD-SMITH, K.. A review of quantitative research in management control systems and strategy. *In*: CHAPMAN, C. S.; Hopwood, A. G.; Shields, M. D. (Org.). **Handbook of Management Accounting**. v. 2. Elsevier: Netherlands, 2007.

LAWRENCE P. R.; LORSH, J. W.. Differentiation and integration in complex organizations. **Administrative Science Quarterly**, vol. 12, n. 1, p. 1-47, 1967b.

LEE, C. L.; YANG, H. J.. Organization structure, competition and performance measurement systems and their joint effects on performance. **Management Accounting Research**. v. 22, n. 2, p. 84-104, 2011.

LUFT, J. L.; SHIELDS, M. D.. Mapping management accounting: graphics and guidelines for theory-consistent empirical research. **Accounting, Organizations and Society**. v. 28, n. 2-3, p. 169-249, 2003.

MALMI T.; BROWN, D. A.. Management control systems as a package – opportunities, challenges, and research directions. **Management Accounting Research**, v. 19, p. 287-300, 2008.

MALMI T.; BROWN, D. A.. In search of management accounting theory. **European Accounting Review**, v. 18, n. 3, p. 597-620, 2009.

MATALLO Jr., H.. **A explicação científica**. *In*: CARVALHO, M. C. M. D. (Coord.). *Construindo o Saber. Metodologia científica fundamental e técnicas*. Campinas: Papyrus, 1994.

MERCHANT, K. A.. The design of the corporate budgeting system: influences on managerial behaviour and performance. **Accounting Review**, v. LW, p. 813-829, 1981.

MILES R. E.; SNOW, C. C.. **Organizational strategy, structure and process**. Stanford: Stanford Business Classics, 2003.

OTLEY, D. T.. Budget Use and Managerial Performance. **Journal of Accounting Research**, p. 122-149, 1978.

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

OTLEY, D. T.. Extending the boundaries of management accounting research: developing systems for performance management. **British Accounting Review**, v. 3, p. 243-261, 2001.

OSWARI, T.; EDIRARAS, D. T.. Contingency variable interaction model: BANKS performance in Indonesia. **Risk Management and Insurance Review**, v. 14, n. 2, p. 1-1, 2011.

PERROW, C.. A framework for the comparative analysis of organizations. **American Sociological Review**, vol. 32, n. 2, p. 194-208, 1967.

REID, G. C; SMITH J. A.. The impact of contingencies on management accounting system development. **Management Accounting Research**, v. 11, p. 427-450, 2000.

SIMONS, R.. The role of management control systems in creating competitive advantage: new perspectives. **Accounting, Organizations and Society**, v. 15, n. 1-2, p. 127-143, 1990.

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

VOLLMER, H.. Management accounting as normal social science. **Accounting, Organizations and Society**, v. 34, n. 1, p. 141-150, 2009.

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

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

WOODS, M.. A contingency theory perspective on the risk management control systems within Birmingham city council. **Management Accounting Review**, v. 20, p. 69-81, 2009.