

## Perfil do Sistema de Controle Gerencial das Empresas Brasileiras

**Autoria:** Emanuel Junqueira, Fábio Frezatti

### RESUMO

Este estudo empírico-teórico e descritivo investiga, sob a ótica da teoria da contingência, os efeitos dos fatores contingenciais sobre o perfil do sistema de controle gerencial (SCG) das empresas brasileiras tendo como objetivo compreender as características do SCG, em função dos fatores contingenciais. São examinados os efeitos diretos e interativos dos fatores contingenciais internos – estratégia, estrutura, tecnologia da informação e estágio do ciclo de vida organizacional – e do ambiente no perfil do SCG. Avalia-se também o efeito do SCG no desempenho organizacional. Esta pesquisa defende a tese de que os fatores contingenciais internos e externos influenciam o perfil do SCG que possui associação com o desempenho, sendo possível estabelecer arranjos (*fit*) entre fatores contingenciais, características do SCG e desempenho organizacional. As hipóteses relativas aos efeitos dos fatores contingenciais no SCG preveem que o ambiente, fator contingencial externo, possui associação com os fatores contingenciais internos i) estratégia, ii) estrutura, iii) estágio do CVO e iv) tecnologia da informação; que o ambiente e os fatores contingenciais internos possuem associação com o perfil do SCG e que o SCG possui associação com o desempenho. A amostra envolveu 120 empresas brasileiras de grande porte e os dados para obtenção de informações sobre as mesmas foram coletados através de uma *survey* (levantamento). Para o tratamento dos dados, foram utilizadas as técnicas estatísticas de análise fatorial, análise de *clusters* e modelagem de equações estruturais. Os resultados indicaram que quando analisadas em um único grupo de empresas, não foi possível identificar associação entre os fatores contingenciais e o SCG e deste com o desempenho organizacional, rejeitando-se as hipóteses estabelecidas. Entretanto, ao separar as empresas em dois grupos distintos, i) indústria e ii) comércio e serviços, a hipótese de associação entre o fator contingencial ambiente e o SCG foi aceita. Também foram aceitas as hipóteses de: i) associação do ambiente com os fatores contingenciais internos da organização, ii) de associação dos fatores contingenciais internos com o SCG e, finalmente, iii) do SCG com o desempenho organizacional. A validação das hipóteses da pesquisa indica que a escolha e a utilização dos artefatos do SCG sofrem influência dos fatores contingenciais vivenciados pela empresa. Os resultados da pesquisa estão sujeitos a algumas limitações: i) as respostas refletem a percepção dos profissionais de controladoria das empresas, ii) a amostra não é probabilística e, portanto, todas as inferências não podem ser generalizadas para a população. Entretanto, considerando o atual estágio da pesquisa em contabilidade gerencial no Brasil, a pesquisa fornece uma visão importante de um grupo de empresas classificadas entre as maiores do País. Esta análise pode ser o ponto de partida para futuras pesquisas que utilizem a teoria da contingência.

## 1. INTRODUÇÃO

O atual ambiente organizacional pode ser caracterizado por forte turbulência e competição em um mundo de constantes e rápidas transformações que demandam uma avaliação contínua do processo de gestão e, não raramente, ajustes na estrutura organizacional para mantê-la competitiva. Para atender a essas demandas, a pesquisa em contabilidade gerencial procura entender o papel da contabilidade no desenvolvimento e na implantação de novas práticas de controle gerencial. O que já se sabe é que, em resposta às novas demandas organizacionais, novos artefatos foram desenvolvidos, e a contabilidade gerencial passou a ter um foco mais estratégico na orientação das operações da organização (CHENHALL, 2005).

O SCG é um importante instrumento de ligação entre os objetivos de longo e curto prazo da organização (FREZATTI *et al.*, 2009b) e o seu desenho deve adequar-se aos fatores contingenciais que o afetam, contribuindo para que esses objetivos sejam alcançados. Apesar disso, a literatura sobre as características do SCG carece de maior coerência em sua base teórica (FERREIRA e OTLEY, 2009), com o objetivo de agrupar os achados e fornecer um desenvolvimento mais sistemático do conhecimento no campo (CHAPMAN, 1997).

No Brasil, são poucos os trabalhos que exploram as características do SCG empiricamente, destacando-se os de Frezatti *et al.* (2009a), Oyadomari (2008), Necyk (2007), Guerra (2007), Soutes (2006) e Frezatti (2005). Entretanto, não foram encontradas pesquisas no Brasil que tratam de forma ampla tanto os artefatos que compõem o SCG, quanto aos fatores contingenciais internos e externos que impactam o seu desenho.

No campo internacional, apesar da existência de trabalhos empíricos que tratam do tema (MOORES e YUEN, 2001; BAINES e LANGFIELD-SMITH, 2007; AUZAIR e LANGFIELD-SMITH, 2005; SILVOLA, 2007 e 2008, dentre outros), não há ainda um entendimento consolidado e único capaz de permitir a consolidação de uma base teórica. Além disso, não foram encontrados trabalhos que tratassem das características do SCG associando os fatores contingenciais ambiente, estratégia, estrutura, estágio do ciclo de vida organizacional e tecnologia da informação de forma conjunta. Normalmente, esses fatores são associados ao SCG de forma isolada, impedindo uma visão ampla do problema.

A análise dos trabalhos realizados no Brasil precedentes a esta pesquisa indica um estágio de estudos descritivos, e não preditivos, corroborando com os achados de Espejo (2008, p. 11). Dessa forma, o desafio desta pesquisa é incrementar o entendimento sobre como são estruturados os SCGs das organizações diante das variáveis contingenciais que influenciam a tomada de decisão, procurando fornecer uma visão ampla e integrada em relação às empresas brasileiras, conforme recomendado por Chenhall (2003) e Ferreira e Otley (2009).

Para alcançar esse objetivo, utilizou-se da teoria da contingência para estudar as mudanças no desenho do SCG das organizações, visto que ela assume que a estrutura organizacional, da qual o SCG faz parte (MOORES e YUEN, 2001, p. 352), sofre influência do ambiente e de fatores específicos da organização (CHENHALL, 2003; CADEZ e GUILDING, 2008). Não por acaso, uma significativa parcela das pesquisas para entender como ocorre o processo de adaptação do SCG para este novo foco, mais estratégico, utiliza essa teoria (LANGFIELD-SMITH, 2007).

Além disso, a teoria da contingência modificou a visão existente de que seria possível desenvolver um sistema de controle gerencial ideal e universal. O novo entendimento passou a ser o de que não há um sistema único aplicável a todas as organizações em todas as circunstâncias (OTLEY, 1980 e 1994). Ou seja, a contabilidade gerencial passou a preocupar-se com as características do SCG, analisando e identificando os fatores contingenciais que influenciam a sua constituição.

Contextualizada a situação-problema e tendo-se o entendimento da importância de analisar como o desenho do SCG adapta-se aos fatores contingenciais, o trabalho procura responder a

seguinte questão de pesquisa: *quais são as influências dos fatores contingenciais no desenho do sistema de controle gerencial das empresas brasileiras de grande porte?*

## 2. REFERENCIAL TEÓRICO

### 2.1. Teoria da Contingência: origem e evolução

A teoria da contingência existe dentro do contexto da mudança ambiental evolucionária, ou seja, a partir da crença de que organizações são influenciadas pelo ambiente e de que a mudança ambiental é gradual, exigindo uma mudança organizacional concomitante (WRIGHT, KROLL e PARNELL, 2007, p. 29). Sua origem data do final da década de 1950 e início da de 1960, consolidando elevada amplitude de estudo das questões que foram iniciadas pela Escola Sistêmica (OLIVEIRA, 2008), estabelecendo um paradigma para a análise da estrutura das organizações a partir da premissa de que não há uma estrutura aplicável a todas elas em todas as circunstâncias (*one best way*).

As pesquisas realizadas que utilizam essa teoria como referencial procuram identificar a influência das variáveis contingenciais na organização. Em um sentido amplo, essas contingências representam qualquer variável que modera o efeito de uma característica organizacional no desempenho da organização (DONALDSON, 2001, p. 7) e incluem, por exemplo, o ambiente (BURNS e STALKER, 1961), a estratégia, (CHANDLER, 1962), o porte (CHILD, 1975; PUGH e HINIGS, 1976), a tecnologia (WOODWARD, 1965; MERCHANT, 1984 e DUNK, 1992), a estrutura (BURNS e STALKER, 1961) e os estágios do ciclo de vida organizacional (GREINER, 1972; MILLER e FRIESEN, 1980 e 1984).

O modelo teórico proposto para análise das variáveis contingenciais indica que as variáveis internas refletem a influência do ambiente em que a organização está inserida, e seu teste empírico visa a validar modelos teóricos que propõem a adequação entre fatores contingenciais e estruturais para a maximização do desempenho organizacional. (DONALDSON, 1999, p. 105-106). O conceito de adequação (também denominado *fit*, ajuste, associação ou encaixe) é amplamente utilizado pela teoria da contingência, e as pesquisas no campo têm procurado analisar a adequação entre os contextos ambientais e a estrutura organizacional tendo como premissa a ideia de que quanto maior a adequação, melhor será o desempenho (GUERRA, 2007, p. 22).

Donaldson (1995, 1999, 2001) tentou integrar as diversas abordagens contingenciais no que foi denominado de *Neo-Contingency Theory*. Essa teoria representa uma evolução da teoria da contingência (McKINLEY e MONE, 2003) e seu paradigma aborda como pontos centrais o funcionalismo adaptativo, o modelo da adequação da contingência e o método comparativo (DONALDSON, 1999, p. 115).

Donaldson (2001) examina a pesquisa contingencial indicando três elementos comuns existentes em diferentes abordagens: (i) a associação entre contingência e estrutura organizacional, (ii) o processo em que mudanças na variável contingencial causam mudanças na estrutura organizacional e (iii) o ajuste (*fit*) da estrutura das contingências que afetam o desempenho organizacional. Esses elementos são utilizados para propor uma teoria comum, subjacente as abordagens anteriores, denominada de teoria da adaptação estrutural para readquirir adequação (*structural adaptation to regain fit*) ou SARFIT que prevê que a organização está inicialmente em ajuste (*fit*), possuindo uma estrutura ajustada ao seu nível de variáveis contingenciais.

Portanto, a mudança na estrutura organizacional ocorre em resposta às mudanças contingenciais e é desencadeada pelo efeito da comunicação da queda de desempenho causada pelo desajuste, ou seja, a organização adapta suas estruturas às mudanças nas variáveis contingenciais com o objetivo de manter o seu adequado funcionamento (DONALDSON, 2001, p. 12).

## 2.2 Sistema de controle gerencial

Optou-se neste trabalho por utilizar o conceito amplo de sistema de controle gerencial (SCG), que engloba todos os artefatos utilizados na pesquisa. Essa decisão foi tomada para aumentar o seu escopo, aceitando a dificuldade em delimitar internacionalmente onde termina a contabilidade gerencial e começa o controle gerencial, e também para facilitar os mecanismos de busca por artigos relevantes sobre o tema e estabelecer o construto teórico.

Nesse contexto, o SCG engloba informações financeiras e não financeiras, internas e externas à empresa, obtidas formal ou informalmente, com capacidade preditiva, disponibilizadas em um amplo leque de mecanismos de suporte à decisão e com uma efetiva capacidade de controle (CHENHALL, 2003, p. 129).

As pesquisas no campo do controle gerencial abordam tanto questões relacionadas ao uso do SCG (por exemplo, BISBE, BATISTA-FOGUET e CHENHALL, 2007; DAVILA, 2005; e FERREIRA e OTLEY, 2006) quanto aquelas relacionadas ao desenho (por exemplo, CHENHALL, 2003; MOORES e YUEN, 2001; FERREIRA e OTLEY, 2006; ESPEJO, 2008; e OYADOMARY, 2008). Este estudo examina a dimensão do desenho do SCG, utilizando o grau de utilidade como instrumento para captação dos artefatos utilizados pelas empresas pesquisadas, da mesma forma que estudos anteriores como, por exemplo, Espejo (2008), Oyadomari (2008), Chenhall (2005), dentre outros.

O desenho do SCG é composto por um conjunto de técnicas de controle que a empresa utiliza de forma conjunta (FERREIRA e OTLEY, 2006, p. 5) e inclui artefatos para o planejamento e o controle de curto e longo prazo, para a avaliação de desempenho, para o custeio e para o fornecimento de informação para auxiliar o processo decisório, classificados em tradicionais e contemporâneos (CHENHALL e LANGFIELD-SMITH, 1998).

De acordo com Ferreira e Otley (2006, p. 7), a classificação proposta por Chenhall e Langfield-Smith (1998) para esses artefatos continua a ser utilizada e é feita pelo critério cronológico. Dessa forma, artefatos apresentados a partir da segunda metade da década de 1980 são classificados como contemporâneos, enquanto os demais são incluídos como tradicionais. O Quadro 3 apresenta a classificação desses artefatos.

Quadro 1: Classificação dos artefatos do SCG

Artefatos do SCG	
Tradicionais	Contemporâneos
<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Planejamento estratégico</li> <li>✓ Orçamento</li> <li>✓ Análise orçamentária</li> <li>✓ Técnicas tradicionais de custeio</li> <li>✓ Análise da lucratividade do produto</li> <li>✓ <i>Tableau de bord</i></li> <li>✓ Lucro residual</li> <li>✓ Retorno sobre o investimento</li> <li>✓ Análise custo/volume/lucro</li> <li>✓ Técnicas de pesquisa operacional</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ <i>Balanced scorecard</i></li> <li>✓ Custeio baseado em atividades</li> <li>✓ Orçamento baseado em atividades</li> <li>✓ Custeio alvo</li> <li>✓ Análise da lucratividade do cliente</li> <li>✓ Valor econômico adicionado</li> <li>✓ Análise do ciclo de vida do produto</li> <li>✓ <i>Benchmarking</i></li> </ul>

Fonte: adaptado de Wickramasinghe e Alawattage (2007)

É importante ressaltar que os artefatos contemporâneos de controle gerencial são normalmente utilizados não em substituição, mas de forma complementar aos artefatos tradicionais (WICKRAMASINGHE e ALAWATTAGE, 2007).

## 3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A pesquisa classifica-se como empírico-teórica e descritiva, por testar empiricamente a teoria com o objetivo de descrever os fenômenos (MARTINS e THEÓPHILO, 2007). Em outras palavras, é testada a capacidade da teoria da contingência, através da influência dos fatores

contingenciais em explicar as características do SCG das empresas brasileiras de grande porte, bem como a possível relação deste com o desempenho organizacional.

### 3.1 Teoria e Hipóteses da Pesquisa

As hipóteses do trabalho podem ser classificadas como explicativas, por terem caráter explicativo, e não preditivo (LAKATOS e MARCONI, 1991), e são as seguintes:

- H<sub>1</sub>:** O fator contingencial externo ambiente possui associação com os fatores contingenciais internos da organização.
- H<sub>2</sub>:** O fator contingencial ambiente possui associação direta com os artefatos do sistema de controle gerencial da organização.
- H<sub>3</sub>:** Os fatores contingenciais internos possuem associação direta com os artefatos do sistema de controle gerencial da organização.
- H<sub>4</sub>:** O sistema de controle gerencial possui associação com o desempenho organizacional.

### 3.2 Seleção da Amostra e Técnica de Coleta de Dados

O nível de análise da pesquisa foi a população selecionada a partir do banco de dados das mil maiores empresas cadastradas pela Revista Exame Melhores e Maiores – M&M, do ano de 2008. Para o levantamento das empresas foram utilizados os mesmos critérios adotados por Oyadomari (2008). Dessa forma, foram identificadas 691 empresas que apresentaram as informações necessárias para serem convidadas a participar da pesquisa.

Quanto ao questionário, o responsável pela controladoria ou área afim foi convidado a respondê-lo por meio de uma *survey* por meio eletrônico. Esse método de coleta de dados é apropriado quando os respondentes são especificamente qualificados para fornecer as informações desejadas (COOPER e SCHINDLER, 2003).

Do total de 691 empresas contatadas, 143 responderam ao questionário, ou seja, 33,5% de taxa de retorno. Após a análise das respostas obtidas, foi necessária a eliminação de 23 empresas da amostra, reduzindo o número do total de respondentes para 120, o que representa 28% do total de empresas contatadas.

O Quadro 2 apresenta as variáveis relevantes e o detalhamento dos construtos, teorias de sustentação utilizadas no questionário. Foram utilizados 84 parâmetros distribuídos em sete blocos e 32 questões. Em todos os Blocos, quando necessário, as questões foram adaptadas para a realidade das empresas brasileiras.

Quadro 2: Variáveis e construtos da pesquisa

Bloco	Variáveis	Construto	Referência
Fatores contingenciais: Blocos I, II, III e IV	Nível de incerteza, nível de complexidade, nível de diversidade e nível de hostilidade	Ambiente	Mintzberg (1979)
	Qualidade, custo, diferenciação, variedade, preço, velocidade para modificar produtos, velocidade para modificar o volume e/ou <i>mix</i> , velocidade de entrega, serviço pós-venda, amplitude do canal de distribuição, customização	Estratégia	Porter (1980); Chenhall e Langfield-Smith (1998)
	Execução de tarefas por equipes de trabalho, execução de tarefas por equipes multifuncionais, programas de treinamento e qualificação de gestores e empregados, gestão participativa, níveis hierárquicos, flexibilidade, estrutura funcional, estrutura divisional	Estrutura	Baines e langfield-Smith (2003)
	Comércio eletrônico, gerenciamento da relação com o cliente, da cadeia de suprimentos, troca eletrônica de dados, sistema integrado de gestão, gestão <i>just-in-time</i> , gestão da qualidade total	Tecnologia da informação	Hyvönen (2007 e 2008) e Espejo (2008)

Quadro 2: Variáveis e construtos da pesquisa (continuação)

Bloco	Variáveis	Construto	Referência
Artefatos do SCG: Bloco V	Artefatos qualitativos e quantitativos do SCG	Componentes do SCG	Chenhall e Langfield-Smith (1998)
Desempenho: Bloco VI	Grau de satisfação com o SCG	Desempenho do SCG	Espejo (2008)
	Faturamento, <i>market-share</i> , margem de lucro, RSPL, satisfação do cliente, ROI, medidas qualitativas	Desempenho Organizacional 1	Lester <i>et al.</i> (2003); Oyadomari (2008)
Ciclo de vida organizacional; Bloco VII	Porte, estrutura, sistema de informação, estrutura de poder, processo decisório, estilo de gestão, estágio do CVO percebido	Estágio do CVO	Lester, Parnell e Carraher (2003)

### 3.3. Tratamento Estatístico e Critérios para a Análise dos Resultados

O Quadro 3 apresenta o relacionamento entre as variáveis de análise, os tratamentos estatísticos realizados e as hipóteses que foram testadas. Os *softwares* utilizados na análise dos dados foi o SPSS (*Statistical Package for the Social Sciences*), versão 16.0, e o pacote computacional SMART PLS 2.0.

Quadro 3: Relacionamento entre as variáveis, tratamento estatístico e hipóteses

Variáveis tratadas	Relacionamento entre as variáveis		Hipótese	Tratamento Estatístico
Fator contingencial externo e fatores contingenciais internos	Ambiente	Estratégia, estrutura, CVO e tecnologia da informação	1	Estatística descritiva e modelagem de equações estruturais
Fatores contingenciais e artefatos do SCG	Ambiente, estratégia, estrutura, CVO e tecnologia da informação	Componentes do SCG	2 e 3	
Fatores contingenciais e desempenho	Ambiente, estratégia, estrutura, CVO e tecnologia da informação	Desempenho organizacional	4	
Artefatos do SCG e desempenho	Componentes do SCG	Desempenho organizacional	4	
Fatores contingenciais, artefatos do SCG e desempenho	Ambiente, estratégia, estrutura, CVO e tecnologia da informação	Componentes do SCG	Desempenho organizacional	Análise fatorial e de <i>clusters</i>
Perfil do respondente e da empresa	Informações referentes à composição da amostra e aos respondentes			Estatística descritiva

## 4 ANÁLISE DOS RESULTADOS DA PESQUISA

Para a análise dos resultados, inicialmente utilizou-se a técnica de análise fatorial, com o objetivo de agrupar as variáveis em fatores correspondentes a cada um dos construtos da pesquisa. Para todas as análises, conforme recomendado por Hair *et al.* (2005) e Fávero *et al.* (2009), sempre que as variáveis apresentavam carga fatorial inferior a 0,50 foi feita uma análise para verificar a relevância de se manter ou não a mesma no modelo. Em seguida, realizou-se a modelagem de equações estruturais.

### 4.1 Modelagem de equações estruturais para o grupo único de empresas

A Tabela 2 apresenta o modelo de associação proposto para o grupo formado pela totalidade das empresas da amostra e os resultados gerados pelo programa *Smart PLS 2.0 M3*.

Tabela 2: Testes estatísticos do modelo proposto

	Confiabilidade		R2	Alfa de Cronbach	Comunalidade
	VME	Composta			
Ambiente	<b>0,39</b>	0,71	0,00	0,67	0,39
Contingencias Internas	0,00	0,00	0,77	0,00	0,19
SCG	0,00	0,00	0,44	0,00	0,20
Desempenho	0,00	0,00	0,14	0,00	0,29

A análise da Tabela 2 indica uma variância média explicada (VME) de somente 39%. De acordo com Hair *et al.* (2005) essa é uma medida de confiabilidade, calculada somente para os construtos reflexivos e deve ser superior a 50%. Portanto, como o valor para o construto ambiente foi inferior a 50%, o modelo com a inclusão de todas as empresas não demonstrou confiabilidade para a análise dos resultados. O passo seguinte foi segregar as empresas em dois grupos distintos: i) indústria e ii) comércio e serviços.

#### 4.2 Modelagem de equações estruturais para o grupo de empresas industriais

A Figura 1 apresenta a solução para o modelo proposto, considerando o grupo formado pelas empresas industriais. A solução indica associação direta do ambiente com os fatores contingenciais internos. Também indica associação direta entre os fatores contingenciais internos e os artefatos do SCG e entre os artefatos do SCG e o desempenho organizacional, mensurado pelo índice de satisfação do acionista com o desempenho, o único índice relevante para o modelo.

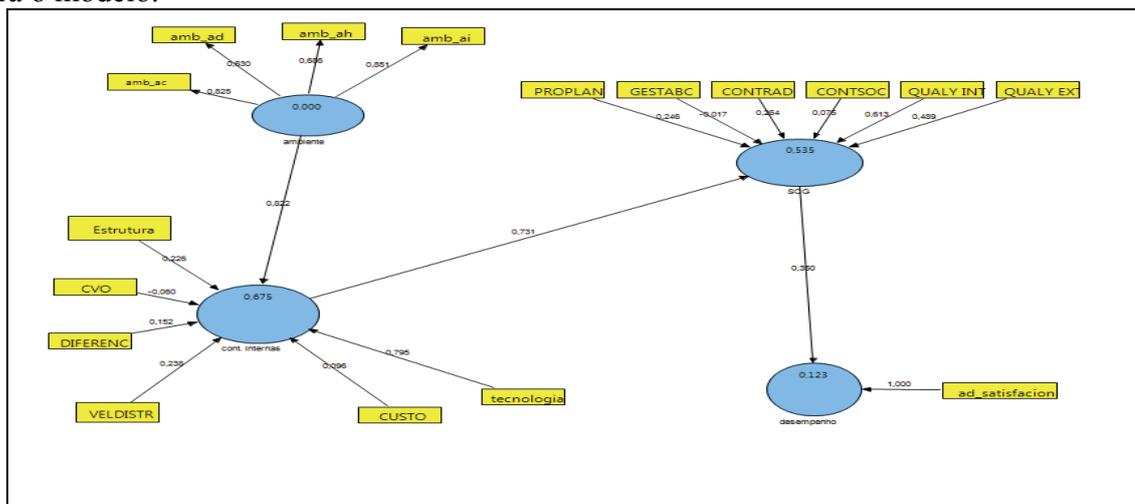


Figura 1: Modelo estrutural para as empresas industriais

A confiabilidade do modelo é expressa por alguns indicadores, como o *Alfa de Cronbach*, a análise da variância extraída e a confiabilidade composta, apresentados na Tabela 3.

Tabela 3: Testes estatísticos do MEE do grupo de indústrias

	VME	Confiabilidade		R2	Alfa de Cronbach	Comunalidade
		Composta				
Ambiente	0,57	0,84	0,00	0,76	0,57	
Cont. internas	0,00	0,00	0,68	0,00	0,26	
SCG	0,00	0,00	0,54	0,00	0,25	
Desempenho	0,00	0,00	0,12	0,00	1,0	

A primeira análise realizada foi a da variância média explicada (VME), que apresentou um valor de 57% para o construto ambiente, único construto reflexivo. Esse valor é superior ao

mínimo recomendado por Hair *et al.* (2005) para validade do modelo. O *Alfa de Cronbach* apresenta um valor de 76%, também superior ao intervalo entre 60 e 70 por cento recomendados como parâmetros mínimos (HAIR *et al.*, 2005). Finalmente, a análise da confiabilidade composta de cada construto, cujo índice aceitável é de 0,70 (HAIR, *et al.*, 2005), apresentou uma confiabilidade de 0,84, significando que o indicador mensura adequadamente o construto e, portanto, confirmando a confiabilidade do modelo estabelecido pela pesquisa para as empresas industriais participantes da pesquisa.

A Tabela 4 apresenta a matriz de correlação entre as variáveis latentes. As variáveis latentes são conceitos teorizados e não observados que podem apenas serem aproximados, devido à impossibilidade de se tratar todas as variáveis no modelo por variáveis observáveis ou mensuráveis (HAIR, 2005, p. 470).

**Tabela 4: Matriz de correlações da MEE das empresas industriais**

	SCG	Ambiente	Contingências internas	Desempenho
SCG	1			
Ambiente	0,56	1		
Contingências internas	0,73	0,82	1	
Desempenho	0,35	0,22	0,29	1

É alta a correlação entre o ambiente e as contingências internas (82%), sugerindo que o ambiente possui importante influência nos fatores contingenciais internos das indústrias pesquisadas, corroborando os achados de trabalhos anteriores (CADEZ e GUILDING, 2008; BAINES e LANGFIELD-SMITH, 2003; MOORES e YUEN, 2001), que também encontraram a mesma associação. Também é elevada a correlação entre o SCG e as contingências internas (73%), sugerindo que estas possuem importante influência no perfil do SCG das indústrias pesquisadas, corroborando os achados de trabalhos anteriores (CADEZ e GUILDING, 2008; SHARMA, 2002), que também encontraram associação entre as contingências internas e características do SCG.

A correlação entre o SCG e o desempenho é de 35%. Embora inferior às correlações dos demais construtos, esse resultado sugere associação entre o perfil do SCG das indústrias pesquisadas e o desempenho organizacional, corroborando os achados de trabalhos anteriores (BAINES e LANGFIELD-SMITH, 2003; CADEZ e GUILDING, 2008), que também encontraram a mesma associação entre artefatos do SCG e o desempenho.

A análise das variáveis que compõem cada construto indica que os níveis de incerteza e de complexidade afetam mais o ambiente das indústrias pesquisadas do que o nível de diversidade e de hostilidade. Considerando que a amostra é formada por empresas industriais e de grande porte, infere-se que empresas com essas características atuam em um ambiente menos diversificado, com menor possibilidade para novos entrantes e, por isso, são mais afetadas pelas incertezas relacionadas à economia, ao governo, aos fornecedores, dentre outros, e à complexidade do setor, que está relacionada ao número de fatores ambientais que normalmente impactam as empresas industriais de grande porte, como, por exemplo, a logística, as políticas governamentais, as taxas cambiais, dentre outros.

A tecnologia da informação apresenta-se como principal contingência interna e o seu relacionamento com o SCG é semelhante ao encontrado por Hyvönen (2008). Considerando as variáveis que formam esse construto, o resultado pode ser explicado por fatores como o comércio eletrônico, o gerenciamento da cadeia de suprimentos, a gestão *just-in-time*, a gestão da qualidade total, dentre outros, que representam instrumentos discriminantes das indústrias. Dessa forma, fatores como a estratégia adotada e a estrutura demonstram-se menos importantes para a diferenciação das empresas pesquisadas. Esse resultado difere dos encontrados em trabalhos anteriores (CHENHALL e LANGFIELD-SMITH, 1998; BAINES e

LANGFIELD-SMITH, 2007). Quanto ao tipo de estratégia adotada, os resultados (Tabela 5) indicam que as empresas pesquisadas podem utilizar mais de uma estratégia em função da família de produtos que são oferecidos. Nesse caso, não é possível identificar claramente uma única estratégia para cada uma das empresas pesquisadas. Quanto à estrutura, os resultados também tendem a confirmar o problema da homogeneidade das características das empresas da amostra e, portanto, explicam a dificuldade em discriminá-las em função desse construto. O ciclo de vida organizacional não apresentou associação significativa para a formação do construto “contingências internas” e, conseqüentemente, não foi encontrada relação entre o estágio do CVO e o desenho do SCG das empresas pesquisadas. Esse resultado difere dos achados de Moores e Yuen (2001), Silvola (2008) e Kanllunki e Silvola (2008), dentre outros, e pode decorrer da homogeneidade da amostra, indicando que a maioria das empresas está no mesmo estágio do CVO, ou de problemas no modelo de mensuração.

A inferência quanto ao perfil do SCG das indústrias brasileiras, confirmado pela análise de frequência que revelou uso intenso de praticamente todos os artefatos quantitativos do SCG, também pode ser utilizada como explicação para o fato dos artefatos qualitativos do SCG apresentarem maior poder de explicação para a formação desse construto. Baines e Langfield-Smith (2003) indicam uma provável resposta a esse fenômeno ao identificarem que mudanças nas variáveis contingenciais conduzem a uma maior confiança na informação contábil não financeira, ou seja, as empresas industriais respondem às mudanças nos fatores contingenciais alterando mais a utilização dos artefatos qualitativos do SCG do que os quantitativos.

O desempenho organizacional está associado aos artefatos do SCG das empresas industriais pesquisadas. Considerando os efeitos das variáveis no construto “artefatos do SCG”, é possível inferir que as empresas industriais pesquisadas diferenciam-se em função do SCG qualitativo utilizado e que este possui importante impacto no desempenho organizacional, corroborando os achados de Baines e Langfield-Smith (2003).

Foram verificadas a relevância das variáveis latentes componentes dos construtos na explicação dos mesmos. Dessa forma, para os fatores contingenciais internos, as variáveis mais significativas são tecnologia de informação (TECNOLOGIA: 0,795), estrutura (ESTRUTURA: 0,225) e o fator denominado estratégia de diferenciação (DIFERENC: 0,238). As demais variáveis apresentaram-se com menor significância.

Quanto aos artefatos do sistema de controle gerencial, verificou-se que as variáveis latentes relacionadas aos atributos qualitativos do SCG apresentaram-se como mais significativas para o modelo (QUALY INT: 0,613 e QUALY EXT: 0,489). Os atributos quantitativos do SCG processo de planejamento (PROPLAN) e contabilidade tradicional (CONTRAD) apresentaram relevância menor, 0,245 e 0,254, respectivamente, enquanto os atributos gestão baseada em atividades (GESTABC) e contabilidade societária (CONTSOC) não apresentaram significância para o modelo aplicado às empresas industriais. Uma das prováveis causas para a pouca significância dessas variáveis é a pouca utilização dos artefatos componentes do fator GESTABC e da grande utilização dos demonstrativos contábeis tradicionais, único componente do fator CONTSOC, por parte das empresas brasileiras.

Para o construto desempenho organizacional, a única variável latente do modelo que se apresentou como significativa foi o índice de satisfação do acionista. Por isso, não foram considerados o retorno sobre o patrimônio líquido nem o retorno sobre o investimento.

A análise estatística por meio da modelagem das equações estruturais permitiu a identificação das relações existentes entre os fatores contingenciais externos e internos, os atributos do sistema de controle gerencial e o desempenho das empresas industriais pesquisadas, validando as hipóteses para as empresas industriais pesquisadas. É importante ressaltar que o relacionamento do ambiente com o SCG não ocorre de forma direta, conforme preconizado no modelo teórico, mas sim de forma indireta, ou seja, o ambiente externo possui associação

com os fatores contingenciais internos e estes possuem associação com o perfil do SCG das empresas industriais pesquisadas.

### 4.3 Modelo de equações estruturais para o grupo de empresas comerciais e de serviços

A Figura 2 apresenta o modelo de equações estruturais – MEE, para o grupo de empresas comerciais e prestadoras de serviços da amostra.

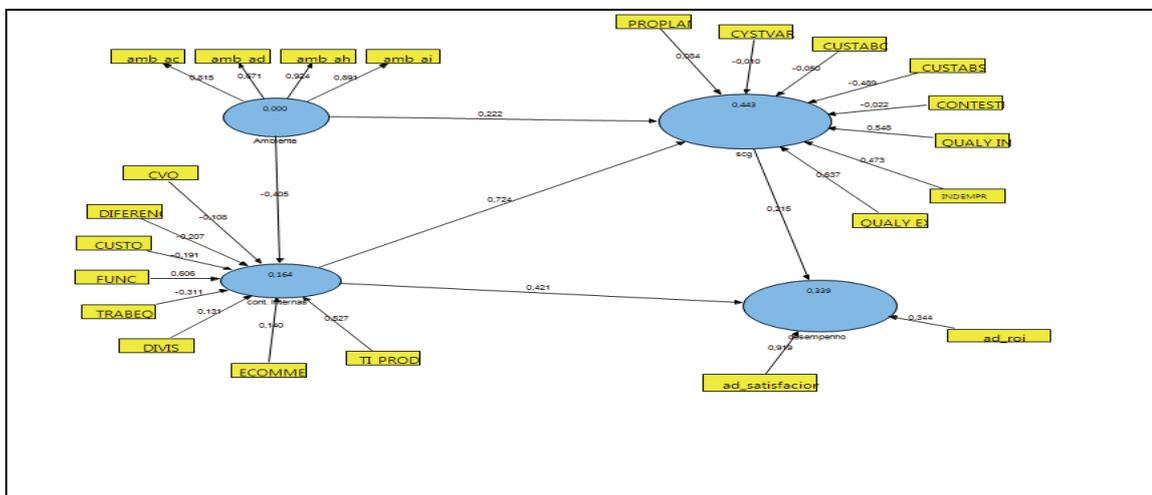


Figura 2: Modelo estrutural para as empresas comerciais e prestadoras de serviço

Da mesma forma que para as empresas industriais, a solução se apresenta adequada para esse grupo, embora o poder de explicação seja menor, muito provavelmente em decorrência da análise de dois setores conjuntamente. O tratamento em grupos distintos não foi possível porque o tamanho da amostra resultante não seria adequado para a utilização da técnica estatística da modelagem de equações estruturais.

O modelo proposto foi ajustado, incluindo-se a associação direta entre os fatores contingenciais internos e o desempenho. O motivo para a inclusão desse relacionamento foi que, ao contrário do que aconteceu na análise de um único grupo e na análise das empresas industriais, essa associação é significativa para as empresas comerciais e de serviços.

A variância média explicada (VME) apresentou um valor de 69% para o construto ambiente, único construto reflexivo (Tabela 5). Conforme destacado anteriormente, esse valor é superior ao mínimo recomendado para validade do modelo. O *Alfa de Cronbach* apresenta um valor de 85%, também superior ao intervalo recomendado como parâmetro mínimo.

Tabela 5: Testes estatísticos do MEE do grupo de empresas comerciais e de serviços

	VME	Confiabilidade Composta	R2	Alfa de Cronbach	Comunalidade
Ambiente	0,69	0,90	0,00	0,85	0,69
Cont. internas	0,00	0,00	0,16	0,00	0,15
SCG	0,00	0,00	0,44	0,00	0,13
Desempenho	0,00	0,00	0,34	0,00	0,52

Quanto à análise da confiabilidade composta de cada construto, cujo índice aceitável é de 0,70, o modelo apresentou uma confiabilidade de 0,90, significando que o indicador mensura adequadamente o construto e, portanto, confirmando a confiabilidade do modelo estabelecido na pesquisa para as empresas industriais.

Tabela 6: Matriz de correlação da MEE para empresas comerciais e de serviços

	Ambiente	Contingências internas	Desempenho	SCG
Ambiente	1,00			
Contingências internas	-0,41	1,00		
Desempenho	-0,37	0,56	1,00	
SCG	-0,07	0,63	0,48	1,00

A Tabela 6 apresenta a matriz de correlação entre as variáveis latentes. As correlações são menores do que para o grupo de empresas industriais, provavelmente em decorrência da heterogeneidade maior do grupo, anteriormente destacada. A maior associação é entre os fatores contingenciais internos e o SCG (63%). As variáveis contingenciais internas também apresentaram importante correlação com o desempenho (56%) e, por isso, essa associação foi incluída e o modelo proposto ajustado.

Da mesma forma que para as empresas industriais, o ambiente também é considerado incerto e complexo. Porém, ao contrário do ambiente vivenciado pelas indústrias pesquisadas, o ambiente das empresas comerciais e de serviços apresenta-se mais hostil, provavelmente, em decorrência da maior facilidade de novos entrantes nesses setores e do maior número de concorrentes quando comparados com as empresas industriais de grande porte, que tendem a formar barreiras de entrada mais facilmente.

Da mesma forma que nas empresas industriais, a tecnologia da informação apresentou-se como principal variável de influência no construto “contingências internas”, com destaque para o fator que representa o sistema integrado de gestão e a gestão *just-in-time* e da qualidade total. Ao contrário do que ocorreu com as empresas industriais, a estrutura também se apresentou relevante com destaque para o fator que representa a estrutura funcional. Da mesma forma que nos demais grupos analisados, as variáveis CVO e estratégia não apresentaram influência significativa na formação do construto “contingências internas”.

Quanto às variáveis que formam o construto “artefatos do SCG”, da mesma forma que para as empresas industriais, há o indicativo de que a diferença nas práticas de controle das empresas comerciais e de serviços também está na utilização dos artefatos qualitativos do sistema de controle gerencial.

A correlação entre o SCG e o desempenho (48%) é superior a encontrada para o grupo de empresas industriais (35%), indicando que as escolhas dos artefatos do SCG das empresas comerciais e de serviços pesquisadas impactam de forma mais efetiva o desempenho organizacional do que nas empresas industriais. Ao contrário do que ocorreu com as empresas industriais, o indicador de desempenho retorno sobre o investimento comparado (*ad\_roi*) formou o construto “desempenho” juntamente com o índice de satisfação do acionista.

Para os fatores contingenciais internos, as variáveis mais significativas estão relacionadas à tecnologia da informação utilizada na produção (*TI\_PROD*: 0,527) e ao grupo estrutura funcional (*FUNC*: 0,606). As demais variáveis apresentaram-se com menor significância ou com nenhuma significância, como, por exemplo, o CVO (- 0,108).

Quanto aos atributos do sistema de controle gerencial, verificou-se um número maior de variáveis significativas, quando comparado com o grupo de empresas industriais, (*INDEMPR*: 0,473, *QUALY EXT*: 0,637, *QUALY INT*: 0,548 e *CUSTABS*: -0,488), embora a maioria continue sendo relacionada com os atributos qualitativos. Os atributos quantitativos do SCG (representados pelas variáveis latentes *PROPLAN*, *CUSTVAR* e *CUSTABC*) se apresentaram sem significância para o modelo. Para o construto “desempenho organizacional”, as variáveis latentes do modelo que se apresentaram como significativas foram: o ROI e o índice de satisfação do acionista (*ad\_roi*: 0,551, e *ad\_satisfacion*: 0,977).

A análise estatística por meio da modelagem das equações estruturais permitiu a identificação das relações existentes entre os fatores contingenciais externos e internos, os atributos do sistema de controle gerencial e o desempenho para as empresas comerciais e prestadoras de serviço pesquisadas, validando, portanto as hipóteses da mesma forma que o modelo aplicado para empresas industriais. Comparando os dois modelos apresentados, as principais diferenças apontam para:

- i. A influência do ambiente no SCG, que é positiva para as empresas comerciais e de serviços e negativa para as empresas industriais. Dessa forma, em condições ambientais mais instáveis, enquanto as empresas comerciais e de serviços tendem a aumentar o uso dos artefatos de controle gerencial, as empresas industriais tendem a diminuir a sua utilização. Não foi possível inferir sobre os motivos que levam à adoção dessas práticas.
- ii. A estrutura apresentou-se mais importante para a formação do construto “variáveis contingenciais internas” das empresas comerciais e de serviços do que para as empresas industriais. Considerando que as características estruturais das empresas industriais foram representadas por um único fator, enquanto para as empresas comerciais e de serviços foi necessário o agrupamento em três fatores distintos, infere-se por uma maior heterogeneidade nas estruturas das empresas comerciais e de serviços. O resultado é coerente com a decisão de agrupamento de dois setores distintos da economia. Entretanto, não foi possível distinguir esses grupos por limitações da técnica estatística em função do tamanho da amostra.
- iii. Os fatores contingenciais internos apresentam relacionamento direto com o desempenho organizacional das empresas comerciais e de serviços, enquanto nas empresas industriais esse relacionamento ocorre de forma indireta, a partir da influência dos fatores contingenciais internos no SCG e deste no desempenho organizacional. Não foi possível inferir sobre os motivos que levam a essa diferença no modelo. Porém, é possível concluir que o ajuste (*fit*) das empresas comerciais e de serviços aos fatores contingenciais internos possui impacto mais significativo para o seu desempenho organizacional do que para as empresas industriais.

#### 4.6 Validação e perfil dos agrupamentos

A amostra foi recomposta em 55 empresas comerciais e de serviços e 65 empresas industriais. A análise para decisão do número de *clusters* levou em consideração os resultados das interações entre 2 e 8 *clusters*. Observou-se que com 6 agrupamentos para empresas de serviços e 4 agrupamentos para empresas industriais era possível incluir um número maior de variáveis para análise das características das empresas de serviços pesquisadas, considerando o Teste ANOVA (análise da variância) a um nível de significância de 95%.

Os perfis dos agrupamentos das empresas industriais e comerciais e de serviços estão resumidos nos Quadros 4 e 5 que apresentam a combinação das variáveis em análise, bem como os estudos que validam a pesquisa empírica em questão. Destaca-se, nas empresas pesquisadas o fato das organizações que obtiveram desempenho superior, quando comparado aos seus concorrentes, possuíam uso intenso do processo de planejamento, independente do setor da economia onde atuam. O uso de artefatos qualitativos do SCG também apresentou-se intenso para as empresas com desempenho superior. Entretanto, enquanto as empresas comerciais e de serviços que tiveram desempenho superior, utilizam artefatos contemporâneos de contabilidade, as empresas industriais, tendem a utilizar tanto artefatos tradicionais, quanto artefatos contemporâneos.

Quadro 4: Perfis dos agrupamentos para empresas comerciais e de serviços

Variáveis	Cluster 1	Cluster 2	Cluster 3	Cluster 4	Cluster 5	Cluster 6
Aderência à teoria	Alta	Alta	Alta	Alta	Alta	Alta
Amostra (n)	16	13	4	7	5	10
Ambiente	Diversificado	Calmo	Incerto e hostil	Hostil e complexo	Hostil e complexo	Diversificado
Tecnologia da Informação	Intensa	Moderada	Moderada	Baixa	Baixa	Baixa
Estratégia	Diferenciação	Indefinida	Diferenciação	Custo	Custo e diferenciação	Diferenciação
Estrutura	Funcional	Funcional	Divisional	Divisional	Divisional	Divisional
Artefatos do SCG	Alto uso	Médio	Alto	Baixo	Alto	Médio
Desempenho organizacional	Alto	Alto	Baixo	Nulo	Baixo	Nulo
Teorias consistentes	Hyvönen, (2008) e Donaldson (1999)	Chenhall, (2003)	Baines e Langfield-Smith (2003)	Baines e Langfield-Smith, (2003)	Baines e Langfield-Smith (2003)	Chenhall (2003)

O ambiente das empresas comerciais e de serviços pode ser considerado hostil, complexo e diversificado, com baixa utilização de tecnologia da informação, com predominância da estratégia de diferenciação e estrutura organizacional divisional. A utilização dos artefatos do SCG pode ser considerada média e o desempenho organizacional é considerado baixo pelos principais acionistas.

Destaca-se as diferenças do relacionamento com as variáveis das empresas que obtiveram alto desempenho. Enquanto o Cluster 1 atua em um ambiente diversificado, com intenso uso de tecnologia da informação e alto uso do SCG, o Cluster 2 é formado por empresas que atuam em um ambiente calmo, com moderada utilização de tecnologia da informação e médio uso dos artefatos do SCG. Essas diferenças entre as características também podem ser observadas nos demais Clusters e indicam a validade dos preceitos da teoria da contingência de adequação da empresa aos fatores contingenciais e a sua influência no desempenho organizacional (BURNS e STALKER, 1961 e DONALDSON, 1999 e 2001).

Quadro 5: Perfis dos agrupamentos para empresas industriais

Variáveis	Cluster 1	Cluster 2	Cluster 3	Cluster 4
Aderência à teoria	Alta	Alta	Alta	Alta
Tamanho da amostra	4	37	16	8
Ambiente	Hostil e incerto	Complexo e incerto	Calmo	Calmo
Tecnologia da Informação	Baixa	Alta	Baixa	Baixa
Estratégia	Velocidade e giro	Indefinida	Custo	Diferenciação e velocidade distribuição
Estrutura	Funcional	Funcional	Indefinida	Indefinida
Artefatos do SCG	Baixo uso	Alto uso	Baixo uso	Média utilização
Desempenho organizacional	Alto	Alto	Baixo	Baixo
Teorias consistentes	Chenhall (2003)	Hyvönen (2008)	Chenhall e Langfield-Smith (1998)	Baines e Langfield-Smith (2003)

Nas empresas industriais o ambiente é indefinido, variando do calmo ao incerto, com baixa utilização de tecnologia da informação, a estratégia é bastante diversificada entre os grupos. A estrutura é funcional e a utilização dos artefatos do SCG pode ser considerada média. Entretanto, ao contrário das empresas comerciais e de serviços, o desempenho pode ser considerado médio pelos principais acionistas. Analisando as empresas que obtiveram alto desempenho (*Clusters* 1 e 2), destaca-se o fato de do grupo 1 atuar em um ambiente hostil,

com baixo uso dos artefatos, enquanto que o grupo 2, atuando em um ambiente complexo, faz alto uso do SCG, com reflexos positivos no desempenho organizacional.

## 5. CONCLUSÕES

Para alcançar o objetivo proposto na pesquisa, em um primeiro momento, as quatro hipóteses estabelecidas foram testadas e rejeitadas para um grupo único, formado pelas 120 empresas constantes da amostra. Entretanto, após a divisão da amostra em dois grupos distintos: indústrias e empresas comerciais e prestadoras de serviço, foi possível aceitar as hipóteses que foram testadas, ou seja, os principais resultados do trabalho atendem aos objetivos da pesquisa, sendo:

A **hipótese 1** teve por objetivo verificar a associação entre o fator contingencial ambiente e os fatores contingenciais internos da organização. Considerando um grupo único de empresas, a hipótese não foi validada. Entretanto, separando as empresas nos dois grupos distintos, foi possível constatar que o ambiente influencia diretamente os fatores contingenciais internos à empresa tratados na pesquisa. Entretanto, a influência no estágio do CVO se mostrou insignificante, contrariando os achados de trabalhos anteriores (MOORES e YUEN, 2001; SILVOLA, 2007, dentre outros).

A **hipótese 2** teve por objetivo verificar a associação direta do ambiente com o SCG da organização. Considerando um grupo único de empresas, a hipótese foi rejeitada. Entretanto, considerando os dois grupos distintos por setor, foi possível constatar influência direta do ambiente nos atributos do SCG para as empresas comerciais e de serviços. Entretanto, essa influência não foi constatada para as empresas industriais.

A **hipótese 3** teve por objetivo verificar a associação direta entre os fatores contingenciais internos e o SCG da organização. Novamente, a hipótese foi rejeitada, considerando um grupo único de empresas, e aceita quando a análise considerou dois grupos distintos. Dessa forma, foi possível verificar a influência dos fatores contingenciais internos nos atributos do SCG, sendo que o fator CVO mostrou-se insignificante para os dois grupos. É importante ressaltar que a metodologia de pergunta direta apresentou os mesmos resultados do que se fosse utilizado o modelo proposto por Lester, Parnell e Carraher (2003). Ou seja, aparentemente, o CVO é um fator contingencial que não possui influência nos atributos do SCG das empresas pesquisadas. É necessário ressaltar que a homogeneidade do grupo quanto ao estágio do CVO afeta uma melhor análise do modelo de Lester, Parnell e Carraher (2003) e o teste de adequação da pergunta direta para empresas brasileiras.

A **hipótese 4** teve por objetivo testar a associação dos artefatos do SCG com o desempenho organizacional. Considerando um único grupo, a hipótese foi rejeitada. Entretanto, considerando dois grupos distintos, a hipótese foi aceita, sendo que para as empresas comerciais e prestadoras de serviço verificou-se também uma influência direta dos fatores contingenciais internos no desempenho organizacional, o que demandou um ajuste do modelo inicial proposto, porém sem influência na validação da hipótese 4.

Após a validação das hipóteses para os dois grupos distintos, foram formados arranjos entre as variáveis contingenciais, os atributos do SCG e o desempenho para os dois grupos de empresas. Constatou-se que existem diferentes arranjos e que estes estão associados aos fatores contingenciais e suas interações. Além disso, foi possível identificar que a combinação adequada entre as diversas variáveis pode conduzir a empresa a um melhor desempenho.

A pesquisa indica que as diferentes combinações entre os fatores contingenciais demandam diferentes artefatos de SCG. Nesse sentido, é possível identificar mudanças contingenciais e acelerar o processo de readaptação da empresa ao novo contexto.

Na análise dos resultados deve-se levar em conta algumas limitações: i) os resultados baseiam-se na percepção dos gestores da área de controladoria e, portanto, é possível a obtenção de resultados diferentes em função da área de atuação do respondente; ii) a amostra

não foi probabilística; iii) outros fatores contingenciais se relacionam com a organização e foram tratados na pesquisa.

Recomenda-se que para o avanço da pesquisa no campo analisar o processo de utilização dos artefatos do SCG, ou seja, para grupos homogêneos como os desta pesquisa, diferenças podem ser encontradas na forma de utilização dos mesmos. Outro aspecto importante é a análise de empresas ou grupos de empresas em cada um dos grupos identificados, com o objetivo de aprofundar o conhecimento sobre a influência dos fatores contingenciais nas escolhas e na utilização dos artefatos do SCG das empresas.

## REFERÊNCIAS

- AUZAIR, M. S.; LANGFIELD-SMITH, K. (2005). The effect of service process type, business strategy and life cycle stage on bureaucratic MCS in service organizations. *Management Accounting Research*, v. 16, pp.399-421.
- BAINES, A.; LANGFIELD-SMITH, K. (2003). Antecedents to management accounting change: a structural equation approach. *Accounting, Organizations and Society*, v. 28.
- BISBE, J.; BATISTA-FOGUET, J. M; CHENHALL, R. (2006). Defining management accounting constructs: a methodological note on the risks of conceptual misspecification. *Accounting, Organizations and Society*, v. 42.
- BURNS, T.; STALKER, G. (1961). The management of innovation. London: Tavistock.
- CADEZ, S.; GUILDING, C. (2008). An exploratory investigation of an integrated contingency model of strategic management accounting. *Accounting, Organizations and Society*, v. 33.
- CHANDLER, A. (1962). Strategy and structure. Cambridge. MA, MIT Press.
- CHAPMAN, C. S. (1997). Reflections on a contingent view of accounting. *Accounting, Organizations and Society*, v. 22, pp. 189-205.
- CHENHALL, R. H.; LANDFIELD-SMITH, K. (1998). The relationship between strategic priorities, management techniques and management accounting: an empirical investigation using a systems approach. *Accounting, Organizations and Society*. Vol. 23, pp.243-264.
- CHENHALL, R. H. (2003). Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future. *Accounting, Organizations and Society*, v. 28, pp. 127-168.
- CHENHALL, R. H. (2005). Integrative strategic performance measurement systems, strategic alignment of manufacturing, learning and strategic outcomes: an exploratory study. *Accounting, Organizations and Society*, v. 30, pp. 395-422.
- CHENHALL, R. (org. CHAPMAN, C.; HOPWOOD; SHIELDS). (2007). Theorizing contingencies in management control systems research. *Handbook of Management Accounting Research*, v. 1, pp. 163-205.
- CHILD, J. (1975). Managerial and organizational factors associated with company performance, part 2: a contingency analysis. *Journal of Management Studies*, v. 12, pp. 12-27.
- COLLIS, J.; HUSSEY, R. (2005). Pesquisa em administração: um guia prático para alunos de graduação e pós-graduação. Porto Alegre: Bookman.
- COOPER, D. R.; SCHINDLER, P. S. (2003). Métodos de pesquisa em administração. Porto Alegre: Bookman.
- DAVILA, T. (2005). An exploratory study on the emergence of management control systems: formalizing human resources in small growing firms. *Accounting, Organization and Society*. v. 30, p 223-248.
- DONALDSON, L. (1995). American anti-management theories of organization: critique of paradigm proliferation. Cambridge, UK: Cambridge University Press.

- \_\_\_\_\_. (1999). Teoria da contingência estrutural. (org. CLEGG, S. R.; HARDY, C.; NORD, W R.). Handbook de Estudos Organizacionais: modelos de análise e novas questões em estudos organizacionais, v. 1, São Paulo: Atlas.
- \_\_\_\_\_. (2001). The contingency theory of organizations. London, Foudations for Organizational Science – Sage, 2001.
- DRAZIN, R.; VAN De VEN, A. H. (1985). Alternative forms of fit in contingency theory. *Administrative Science Quarterly*, v. 30, pp. 514-539.
- DUNK, A. S. (1992). Reliance on budgetary control, manufacturing process automation and production sub-unit performance: a research note. *Accounting, Organizations and Society*, v. 17, pp. 185-239.
- ESPEJO, M. M. S. (2008). Perfil dos atributos do sistema orçamentário sob a perspectiva contingencial: uma abordagem multivariada. *Tese de Doutorado*. São Paulo: Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade.
- FÁVERO, L. P.; BELFIORE, P.; SILVA, F. L.; CHAN, B. L. (2009). Análise de dados: modelagem multivariada para tomada de decisões. Rio de Janeiro: Campus.
- FERREIRA, A.; OTLEY, D. (2006). Exploring inter and intra-relationships between the design and use of management control systems. *Working Paper*, SSRN.
- FERREIRA, A.; OTLEY, D. (2009). The design and use of performance management systems: an extended framework for analysis. *Management Accounting Research*, v. 20, pp. 263-282.
- FREZATTI, F. (2005). Management accounting profile of firms located in Brazil: a field study. *Brazilian Administration Review*, v. 2, pp. 73-87.
- \_\_\_\_\_.; RELVAS, T.; JUNQUEIRA, E.; NASCIMENTO, A. R. (2009a). Análise do perfil de planejamento associado ao ciclo de vida organizacional nas empresas brasileiras. Anais do 9º Congresso USP de Controladoria e Contabilidade. São Paulo.
- \_\_\_\_\_.; ROCHA, W.; NASCIMENTO, A. R.; JUNQUEIRA, E. (2009b). Controle gerencial: uma abordagem da contabilidade gerencial no contexto econômico, comportamental e sociológico. São Paulo: Atlas.
- GREINER, L. E. (1972). Evolution and revolution as organizations grow. *Havard Business Review*, v. 50, pp. 322-329.
- GUERRA, A. R. (2007). Arranjos entre fatores situacionais e sistema de contabilidade gerencial sob a ótica da teoria da contingência. *Dissertação de mestrado*. São Paulo: FEA/USP.
- HAIR, J. F.; ANDERSON, R. E.; TATHAM, R. L.; BLACK, W. C. (2005). Análise multivariada de dados. Porto Alegre: Bookman.
- HALDMA, T; LÄÄTS, K. (2002). Contingencies influencing the management accounting practices of Estonian manufacturing companies. *Management Accounting Research*, v. 13.
- HYVÖNEN, J. (2007). Strategy, performance measurement techniques and information technology of the firm and their links to organizational performance. *Management Accounting Research*, v. 18, pp. 343-366.
- HYVÖNEN, J. (2008). Linking management accounting and control systems, strategy, information technology, manufacturing technology and organizational performance of the firm in contingency framework. *Doctoral Thesis*. Faculty of Economics and Business Administration of The University of Oulu, Finland.
- LAKATOS, E. M.; MARCONI, M. (1991). Fundamentos de metodologia científica. São Paulo: Atlas.
- LANGFIELD-SMITH, K. (2007). A review of quantitative research in management control systems and strategy. *Handboobk of Management Accounting Research*. Oxford, UK: Elsevier.

- LAWRENCE, P. R.; LORSCH, J. W. (1967). Organization and environment: managing differentiation and integration. Boston Harvard Press.
- LESTER, D.; PARNELL, J. A.; CARRAHER, S. (2003). Organizational life cycle: a five-stage empirical scale. *The International Journal of Organizational Analysis*, vol. 11.
- MARTINS, G. A.; THEÓPHILO, C. R. (2007). Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas. São Paulo, SP: Atlas.
- McKINLEY, W.; MONE, M. A. (2003). Micro and macro perspectives in organizations theory: a tale of incommensurability. In: *The Oxford Handbook of Organization Theory: meta-theoretical perspectives 2003*. Oxford: Oxford University Press.
- MERCHANT, K. (1984). Influences on departmental budgeting: an empirical examination of a contingency model. *Accounting, Organization and Society*, v. 9, pp. 291-307.
- MILLER, D.; FRIESEN, P. (1980). Archetypes of organizational transition. *Administrative Science Quarterly*, v. 25, pp. 268-299.
- MILLER, D.; FRIESEN, P. H. (1984). A longitudinal study of the corporate life cycle. *Management Science Journal*, v. 30, pp. 1161-1183.
- MINTZBERG, H. (1979). The structuring of organizations: a synthesis of the research. Englewood Cliffs, NJ: Prentice-Hall.
- MOORES, K. e YUEN, S. (2001). Management accounting systems and organizational configuration: a life-cycle perspective. *Accounting, Organizations and Society*, vol. 26.
- MORGAN, G. (2007). Imagens da organização. São Paulo: Atlas.
- NECYK, G. A. (2008). O desenvolvimento da contabilidade gerencial nas empresas: uma perspectiva do ciclo de vida. *Dissertação (Mestrado) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Contabilidade e Atuária, FEA-USP. São Paulo.*
- OLIVEIRA, D. P. R. (2008). Teoria geral da administração. São Paulo: Atlas.
- OTLEY, D. T. (1980). The contingency theory of management accounting achievement and prognosis. *Accounting, Organizations and Society*. Vol. 5, n. 4, PP. 413-428.
- OYADOMARI, J. C. T. (2008). Uso do sistema de controle gerencial e desempenho: um estudo em empresas brasileiras sob a ótica da VBR (visão baseada em recursos). *Tese de Doutorado*. São Paulo: Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade.
- PORTER, M. (1980). Competitive strategy. New York: The Free Press.
- PUGH, D. S.; HINIGS, C. R. (1976). Organizational structure: extensions and replications: The Aston Programme II. Farnborough, Hants, UK: Saxon House.
- SHARMA, D. S. (2002). The differential effect on environmental dimensionality, size and structure on budget system characteristics in hotels. *Management Accounting Research*, v. 13.
- SILVOLA, H. (2007). Investor, management accounting information and the organizational life-cycle. Tese de Doutorado apresentada ao Department of Accounting and Finance. University of Oulu, Finland.
- SILVOLA, H. (2008). Do organizational life-cycle and venture capital investors affect the management control systems used by the firm? *Advances in Accounting*, vol. 24, pp. 128-138.
- SOUTES, D. O. (2006). Uma investigação do uso de artefatos de contabilidade gerencial por empresas brasileiras. *Dissertação (Mestrado)*. FEA-USP. Universidade de São Paulo.
- WICKRAMASINGHE, D.; ALAWATTAGE, C. (2007). Management accounting change: approaches and perspectives. New York, NY: Routledge.
- WOODWARD, J. (1965). Industrial organization: theory and practice. London: Oxford Press.
- WRIGHT, P.; KROLL, M. J.; PARNELL, J. (2007). Administração estratégica: conceitos. São Paulo: Atlas.
- YOUNG, S. M.; SELTO, F. H. (1991). New manufacturing practices and cost management: a review of the literature and directions for research. *Journal of Accounting Literature*, V. 10.