

Pontos críticos da abordagem da contingência nos estudos da contabilidade gerencial

Kelly Cristina Mucio Marques (UEM) - kcmmarques@uem.br

Rodrigo Paiva Souza (USP) - rpaivasouza@yahoo.com.br

Resumo:

Estudiosos se preocupam com a forma e os resultados das pesquisas que usam a teoria da contingência aplicada à contabilidade gerencial para verificar a trajetória do desenvolvimento neste campo e o que pode ser melhorado para futuros trabalhos de forma a consolidar essa abordagem. É possível perceber que, embora a abordagem traga contribuições, ainda existem questões que merecem atenção para que seus achados sejam mais confiáveis e abrangentes. Este artigo tem o objetivo de analisar os trabalhos que utilizam a teoria da contingência aplicada à contabilidade gerencial de forma a verificar os pontos críticos existentes. Para atender esse objetivo foi realizada uma análise crítica buscando primeiramente definir a teoria da contingência quanto a sua origem, modelo teórico, finalidades, paradigmas e sua dinâmica de causalidade. Em seguida, foi realizado um estudo mais aprofundado de trabalhos anteriores que buscavam relacionar a teoria da contingência à contabilidade gerencial. Para isso, foram selecionados trabalhos que analisaram artigos publicados sobre o assunto. Os trabalhos investigados foram os de Otley (1980), Chapman (1997) e Chenhall (2007). As análises foram feitas considerando-se os pontos críticos e as recomendações advindas desses trabalhos. Como principal achado tem-se que a teoria da contingência ainda é uma fonte de pesquisas para a contabilidade gerencial e necessita de alguns cuidados para consolidar seu conhecimento. A utilização de estudos de caso, análises longitudinais, abordagem qualitativa em conjunto com a quantitativa e uso de outras teorias com interface com a teoria da contingência estão entre as principais recomendações.

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

Área temática: Controladoria

Pontos críticos da abordagem da contingência nos estudos da contabilidade gerencial

RESUMO

Estudiosos se preocupam com a forma e os resultados das pesquisas que usam a teoria da contingência aplicada à contabilidade gerencial para verificar a trajetória do desenvolvimento neste campo e o que pode ser melhorado para futuros trabalhos de forma a consolidar essa abordagem. É possível perceber que, embora a abordagem traga contribuições, ainda existem questões que merecem atenção para que seus achados sejam mais confiáveis e abrangentes. Este artigo tem o objetivo de analisar os trabalhos que utilizam a teoria da contingência aplicada à contabilidade gerencial de forma a verificar os pontos críticos existentes. Para atender esse objetivo foi realizada uma análise crítica buscando primeiramente definir a teoria da contingência quanto a sua origem, modelo teórico, finalidades, paradigmas e sua dinâmica de causalidade. Em seguida, foi realizado um estudo mais aprofundado de trabalhos anteriores que buscavam relacionar a teoria da contingência à contabilidade gerencial. Para isso, foram selecionados trabalhos que analisaram artigos publicados sobre o assunto. Os trabalhos investigados foram os de Otley (1980), Chapman (1997) e Chenhall (2007). As análises foram feitas considerando-se os pontos críticos e as recomendações advindas desses trabalhos. Como principal achado tem-se que a teoria da contingência ainda é uma fonte de pesquisas para a contabilidade gerencial e necessita de alguns cuidados para consolidar seu conhecimento. A utilização de estudos de caso, análises longitudinais, abordagem qualitativa em conjunto com a quantitativa e uso de outras teorias com interface com a teoria da contingência estão entre as principais recomendações.

Palavras-Chave: Teoria da contingência, Contabilidade gerencial, Sistema de controle gerencial

Área Temática: Controladoria

1 Introdução

A contabilidade gerencial é uma ciência social definida por um pluralismo de abordagens e hospeda uma multiplicidade de paradigmas (VOLLMER, 2009, p. 141). A teoria da contingência é uma das abordagens que vem sendo utilizada pela contabilidade gerencial desde a metade da década de 1970 (OTLEY, 1980, p. 413) e tem se tornado um dos paradigmas dominantes sobre modelos de controle gerencial (DENT, 1990).

De acordo com a teoria da contingência não existe um modelo único para um sistema de informação gerencial, determinadas circunstâncias ou contingências é que ditam a melhor escolha do sistema em cada circunstância particular e, as contingências estudadas geralmente se referem ao ambiente, à estrutura organizacional e à tecnologia (OTLEY, 1980; REID; SMITH, 2000).

A abordagem convencional funcionalista da teoria da contingência pressupõe que os sistemas de controle gerencial são adotados para auxiliar os gestores a conseguir algum resultado organizacional desejado ou metas organizacionais, e o modelo desse sistema será influenciado pelo contexto em que a organização opera (CHENHALL, 2007, p. 164).

A premissa da teoria da contingência aplicada à contabilidade gerencial é verificar quais fatores contingentes afetam o modelo de sistema de informação gerencial de forma que o mesmo possa ser adequado à situação em que a organização se encontra.

As primeiras aplicações da teoria da contingência na contabilidade gerencial tinham o propósito de estudar a forma da organização, já nos estudos mais recentes este propósito passou a contemplar a explicação de como as contingências afetam a forma dos sistemas de contabilidade gerencial (REID; SMITH, 2000, p. 428).

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 contingência na contabilidade gerencial sofrem várias críticas desde o seu surgimento.

A literatura baseada em contingência na contabilidade gerencial tem sido criticada por ser fragmentada e contraditória, sendo isso resultado de limitações metodológicas (GERDIN; GREVE, 2008, p. 995).

Na visão de Chenhall (2007, p.194) existe um considerável corpo de literatura que, embora com imperfeições no método, tem proporcionado uma base para proposições generalizadas entre os elementos do sistema de controle gerencial e o contexto.

O fluxo contínuo de artigos empíricos sinaliza a importância e a vitalidade desta área de investigação, no entanto, o estado da arte deste campo de pesquisa tem sido questionado (GERDIN; GREVE, 2004).

É possível perceber que, embora a abordagem traga contribuições, ainda existem questões que merecem atenção para que seus achados sejam mais confiáveis e abrangentes. Por isso, a importância em verificar o que pesquisadores da área criticam e recomendam para um aprimoramento da teoria da contingência na contabilidade gerencial.

Este trabalho tem como objetivo analisar os trabalhos que utilizam a teoria da contingência aplicada à contabilidade gerencial de forma a verificar os pontos críticos existentes. Para atender o objetivo, a metodologia usada foi uma análise crítica que consiste em examinar trabalhos que avaliaram os artigos empíricos publicados sobre teoria da contingência na contabilidade gerencial. É importante mencionar que os pontos críticos para efeito deste estudo foram levantados através dos pontos negativos e das recomendações dos artigos avaliados, que foram os trabalhos de Otley (1980), Chapman (1997) e Chenhall (2007).

O trabalho foi estruturado da seguinte forma: na sessão dois a teoria da contingência foi delineada quanto à sua origem, autores, modelo teórico, finalidades, paradigmas e dinâmica de causalidade, sem a preocupação a princípio de relacioná-la a contabilidade gerencial. Em seguida, é realizado, na terceira sessão, um estudo mais aprofundado de trabalhos que objetivam analisar artigos empíricos publicados sobre a teoria da contingência aplicada à contabilidade gerencial. Na quarta sessão foram abordados os pontos críticos levantados nos estudos e, finalmente, na sessão cinco são feitos os comentários finais e as recomendações para pesquisas nessa área.

2 A Teoria da Contingência

Esta sessão tem o objetivo de trazer uma contextualização sobre a teoria da contingência, delineando-a quanto à sua origem, primeiros autores, modelo teórico, finalidades, paradigmas, e dinâmica de causalidade. O texto está baseado no artigo de Donaldson (2007, p. 104-131) e o objetivo é a busca de uma familiarização com a teoria, sem a preocupação de relacioná-la à contabilidade gerencial, já que este será o foco das sessões seguintes e o objetivo central do trabalho.

A teoria da contingência, também conhecida como teoria da contingência estrutural, foi construída a partir de um conjunto de teorias que estudam a evolução da complexidade das organizações e suas estruturas organizacionais. Os objetivos principais dessa teoria são conhecer e estudar os fatores internos e externos à organização, conhecidos como fatores contingenciais, que podem afetar a estrutura organizacional e, também, medir o nível de adequação estrutural das organizações.

Sobre a estrutura organizacional e os fatores contingenciais, Donaldson (2007, p. 104) estabelece que “não há uma estrutura organizacional única para todas as organizações” e que “...há diversos fatores contingenciais que a impactam: estratégia, tamanho, incerteza com relação a tarefa e tecnologia”.

Antes de tratar do estágio atual da pesquisa em teoria da contingência e os trabalhos relacionados à Contabilidade Gerencial, faz-se necessário uma melhor contextualização do tema. Nesse sentido, esta sessão procura identificar a origem da teoria e seus antecedentes, o modelo teórico da teoria da contingência e sua finalidade bem como a definição de seu paradigma e sua dinâmica de causalidade.

2.1 A Origem da Teoria da Contingência

A origem e desenvolvimento da teoria da contingência acompanham uma demanda por maior compreensão da estrutura organizacional mais adequada à medida que as empresas se tornam cada vez mais complexas e as relações interorganizacionais mudam. A partir do final da década de 30, surgem os primeiros trabalhos questionando as relações de trabalho, Roethlisberger e Dickson (*apud* DONALDSON, 2007), argumentaram que os empregados deveriam ser tratados como parceiros e que poderiam contribuir no processo de tomada de decisão. Entretanto, até o final da década de 50 predominavam nessa área, trabalhos sob a escola clássica de administração.

Para a escola clássica de administração havia uma única forma de estrutura organizacional que seria eficiente para todas as organizações, onde as decisões eram tomadas no sentido de cima para baixo e havia pouco espaço para a participação do empregado e para a inovação, já que havia uma predominância do modelo mecanicista.

No entanto, à medida que as empresas crescem em número de funcionários, diversidade de produtos ou geograficamente, começam a surgir incertezas com relação às tarefas e fica cada vez mais difícil o topo da hierarquia manter essa estrutura mecanicista e prover respostas rápidas a essas incertezas.

A alternativa para a estrutura mecanicista era uma estrutura orgânica, onde os controles são menos rígidos e há a participação dos empregados. O quadro 1 traz um resumo dos principais autores e as contribuições para a formação do paradigma da teoria da contingência. Entretanto, cabe ressaltar que o objetivo do quadro é apenas destacar os autores e suas contribuições referentes ao período inicial e que estruturaram a teoria, ou seja, o quadro 1 não pretende esgotar os trabalhos sobre o tema.

ANO	AUTORES	CONTRIBUIÇÕES
1972-1989	Wells, Egelhof, Ghoshal e Nohria (UK)	Indicam a internacionalização ou a expansão (geográfica ou de produtos) como fatores contingenciais.
1969	Hage e Aiken (USA)	Replicaram o estudo das contingências nas empresas de saúde e previdência social
1968	Pugh <i>et al.</i> (UK)	Concluíram que o tamanho das organizações era o principal fator contingencial e que quanto maior independência maior
1967	Perrow (USA)	Concluiu que a tecnologia era um fator contingencial mas que seu uso intensivo teria capacidade de centralizar as informações
1967	Lawrence e Lorsh (USA)	Acrescentam outro fator, a variável ambiental . Também foram eles que deram o nome à teoria da contingência.
1965	Woodward (UK)	Indicou outro fator contingencial, a tecnologia . Estava preocupada com a mensuração quantitativa da estrutura (indústria manufatureira)
1962	Chandler (UK)	Realizou estudos sobre a diversificação e concluiu que a estratégia é outro fator contingencial
1961	Burns e Stalker (UK)	Indicam a incerteza e a inovação como fatores contingenciais (estudo indústria eletrônica)
1939	Roethlisberger e Dickson (UK)	Propõem a participação do empregado e criação de grupos de gerentes

Quadro 1: Resumo dos principais autores e suas contribuições para a origem da teoria

O modelo teórico da teoria da contingência baseado em Donaldson, (2007) pode ser resumido da seguinte forma: à medida que a empresa cresce, a estrutura funcional deixa de responder às demandas de controlabilidade cada vez mais complexas, então a organização precisa adotar uma estrutura multidivisional. Esse tipo de estrutura faz com que a organização consiga respostas mais rápidas às diferentes demandas à medida que segue trabalhando para aumentar a previsibilidade através da comunicação de procedimentos e rotinas.

Antes de tentar definir os paradigmas da teoria da contingência, uma breve definição do sentido epistemológico do termo é necessária. O termo paradigma foi definido por Kuhn (1970) como “o processo de formular e acumular problemas e tentar resolvê-los utilizando os métodos e instrumentos consagrados pela comunidade científica”. Segundo Matallo Jr. (1994, p 57), na visão kuhniana a ciência avança ao acumular problemas no interior de um paradigma, essa é chamada fase de ciência normal, depois de certo tempo, devido ao acúmulo de eventos “não explicados” o paradigma entra em crise e se inicia um processo revolucionário que irá originar uma nova teoria que se tornará o novo paradigma para a comunidade científica.

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 e sim 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.

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 da contingência, 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.

3 A Teoria da Contingência e a Contabilidade Gerencial

O sistema de contabilidade gerencial é uma parte integrante da organização entrelaçado com a estrutura e processos organizacionais para melhorar o controle organizacional (WATERHOUSE; TIESSEN, 1978). Por isso, a importância do arcabouço teórico da contingência para explicar questões relacionadas à contabilidade gerencial.

A literatura da teoria da contingência fornece um ponto de partida conveniente para a discussão dos efeitos das variáveis organizacionais sobre o sistema de contabilidade gerencial (WATERHOUSE; TIESSEN, 1978, p. 66). Estes 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 contextuais e o sistema de contabilidade gerencial.

Devido a essa importância, estudiosos se preocupam com a forma das pesquisas que usam a teoria da contingência aplicada à contabilidade gerencial para verificar a trajetória do desenvolvimento neste campo. Para conhecer as ponderações que visam contribuir para o desenvolvimento dessa abordagem, alguns trabalhos foram examinados. Dentre os inúmeros trabalhos publicados em periódicos internacionais alguns são relevantes para o objetivo proposto neste artigo. Trata-se daqueles que, de alguma forma, objetivam analisar trabalhos empíricos que usaram a teoria da contingência no âmbito da contabilidade gerencial.

Para tanto, foi feito um levantamento para verificar os artigos internacionais publicados que analisaram artigos empíricos sobre o uso da teoria da contingência na contabilidade gerencial com o intuito de contribuir para o desenvolvimento da pesquisa nesse campo. Alguns pontos foram levados em consideração para a busca como a quantidade de artigos analisados (quanto mais artigos analisados maior a probabilidade de detectar pontos críticos), a forma da análise (de preferência com vários níveis de análise como o método, a amostra e a consistência das conclusões) e a preocupação de pontuar os pontos passíveis de críticas e sugerir recomendações para os futuros trabalhos. Os trabalhos encontrados, que atendiam os pontos supracitados, seguindo uma ordem cronológica foram: Otley (1980), Chapman (1997) e Chenhall (2007).

Como a preocupação repousa sobre os pontos críticos encontrados pelos pesquisadores, a análise abrange os pontos negativos e as recomendações feitas em cada trabalho. Na sequência foram explicitadas as idéias extraídas desses artigos, no tocante aos pontos mencionados.

3.1 Otley (1980)

O artigo analisa se o rápido crescimento e aparente generalização da aceitação de uma nova estrutura teórica (teoria da contingência) fazem com que a mesma represente um importante avanço no entendimento ou é meramente uma moda passageira. A contribuição é feita no sentido de verificar o que é considerado o *framework* mínimo necessário para a construção de uma verdadeira teoria da contingência. É discutido 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.

O artigo tem dois objetivos principais. Primeiro, a principal característica da abordagem da contingência e suas aplicações no sistema de controle contábil são examinadas considerando algumas situações onde a teoria da contingência tem emergido da interpretação de dados de pesquisa. Segundo, o conteúdo da atual teoria da contingência da contabilidade gerencial, empírico e teórico, é delineado e avaliado tendo como referência um *framework* baseado em uma perspectiva de controle organizacional.

A abordagem da contingência para a contabilidade gerencial é baseada na premissa de que não existe um sistema contábil apropriado universalmente que se aplica igualmente a todas as organizações. Assim, a teoria da contingência deve identificar aspectos específicos de um sistema contábil que são associados com certas circunstâncias definidas e que demonstram uma correspondência adequada.

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. A mudança radical na ênfase observada ao longo dos últimos cinco anos é, portanto, preocupante, na medida em que os conhecimentos obtidos não parecem ser capazes de convergir em uma orientação prática de modelagem.

A abordagem da contingência, portanto, tem a aparência de ser uma moda influente, mas efêmera, e é especialmente insidiosa porque ocorre em um campo relativamente imaturo. Duas são as linhas principais de desenvolvimento das pesquisas. Em uma, os estudos não tentam explicitamente usar o *framework* da contingência, mas os resultados contingentes surgiram, quer no próprio estudo ou quando seus resultados foram interpretados em conjunto com outros trabalhos comparáveis. Na outra linha, alguns estudos têm começado com um *framework* da contingência e tentam explicitamente avaliar o impacto da hipótese de vários fatores contingentes, de forma teórica ou por testes empíricos.

Primeiro foram analisados os trabalhos relativos à primeira linha de estudos. Resultados conflitantes que não podem satisfatoriamente serem resolvidos com um *framework* universal têm sido uma fonte de estímulo para o desenvolvimento das formulações da contingência. Conceitos como tecnologia, estrutura organizacional e ambiente têm sido usados para explicar por que os sistemas contábeis diferem de uma situação para outra. A contingência mais simples e mais demonstrada usada na contabilidade gerencial é talvez a da tecnologia da produção.

A recente popularidade da abordagem não pode ser explicada somente pela pressão dos achados empíricos em busca de uma teoria explicativa. Outro importante fator que influenciou o desenvolvimento da teoria da contingência da contabilidade gerencial foi o desenvolvimento anterior da teoria da contingência das organizações. Tanto a necessidade empírica como a disponibilidade de uma teoria pré-fabricada pode assim ser vista como tendo contribuído para a súbita popularidade da abordagem da contingência para o modelo dos sistemas de informação contábil.

Pelos estudos empíricos analisados é possível concluir que existe algum grau de associação entre algumas hipóteses de variáveis contingentes e a existência de certas características de um sistema contábil. Assim, o caso geral para uma teoria da contingência é amparado, mas resultados específicos são escassos. A tendência dos pesquisadores de contabilidade em usar teorias provisórias e de estendê-las para a área de contabilidade com tão pouca consciência aparente de seus defeitos e fraquezas, é preocupante. Além disso, as metodologias de pesquisa usadas são inadequadas para a tarefa demandada para elas. Quase invariavelmente são técnicas baseadas em questionário, dos quais, resultados confiáveis são esperados pela análise estatística.

Sobre a questão dos métodos de pesquisa o autor menciona que está fora da realidade esperar que métodos puramente estatísticos de análise desvendem um complexo modelo de interação. Além disso, como as relações causais são de interesse muito 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. 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. Uma abordagem multidisciplinar também parece ser altamente desejável.

O autor também 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.

Em sua conclusão o autor sugere que apesar dos fortes argumentos para prosseguir com esta linha de pesquisa, algumas reservas referentes a ela devem ser expressas. Em primeiro lugar, a natureza das variáveis contingentes ainda não foi elucidada e exige maior atenção teórica bem como empírica. Sugere-se que uma abordagem baseada no controle forneça um ponto de partida teórico adequado. A perspectiva de controle concentra a atenção sobre a imprevisibilidade das variáveis cruciais para o sucesso organizacional como variáveis contingentes centrais. Em segundo lugar considerações explícitas da eficácia organizacional é uma parte vital de uma verdadeira teoria da contingência do modelo de sistema de controle. Este tem sido um tema muito negligenciado a partir de uma postura teórica e seu desenvolvimento é urgentemente necessário.

A natureza altamente interconectada dos componentes que compõem um pacote de controle organizacional sugere que a gestão de sistema de informações contábeis não pode ser estudada de forma isolada de seu contexto mais amplo. Inicialmente, uma modalidade de pesquisa exploratória é necessária, possivelmente envolvendo a observação cuidadosa do funcionamento dos sistemas de controle da organização durante um período de tempo, com o objetivo de induzir às principais contingências e ao mapeamento das suas interligações com todas as partes do pacote de controle organizacional. A análise multivariada com base em breve questionário e entrevistas é pouco provável que traga grandes contribuições.

O desenvolvimento de uma teoria de contabilidade gerencial que explica como ela 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. A seguir são mostrados os principais pontos levantados por Otley (1980).

AUTOR	PONTOS CRÍTICOS	RECOMENDAÇÕES
Otley (1980)	<p>Requer uma melhora na clareza conceitual.</p> <p>Não uso de diferentes metodologias de pesquisa além dos comumente usados.</p> <p>Poucas orientações práticas quanto ao impacto das contingências sobre o modelo de sistema contábil.</p> <p>A literatura empírica sobre a eficácia é de assistência limitada.</p> <p>Ainda não é possível generalizar os resultados empíricos pois os achados específicos são escassos.</p> <p>A natureza das variáveis contingentes ainda não foi elucidada e exige maior atenção teórica e empírica.</p> <p>Uso de métodos puramente estatísticos.</p>	<p>Usar mais estudos longitudinais.</p> <p>Uma abordagem baseada no controle é um ponto de partida adequado para estudar a natureza das variáveis.</p> <p>Aumentar a clareza na medida da eficácia com o uso de várias dimensões ao invés de uma.</p> <p>Utilizar mais estudos de caso e abordagens multidisciplinares.</p> <p>Identificar os maiores fatores de causalidade relacionados à eficácia organizacional e usar a incerteza de cada fator como variável contingente principal.</p> <p>A gestão dos sistemas de informação contábil não pode ser estudada de forma isolada de seu contexto mais amplo, devido à natureza altamente interconectada dos componentes que o compõe.</p>

Quadro 2: Resumo dos pontos críticos e recomendações feitas por Otley (1980)

3.2 Chapman (1997)

O autor argumenta que apesar de um começo promissor e muitos estudos posteriores, análises apontam que a literatura ainda não desenvolveu uma teoria da contingência da contabilidade confiável e abrangente. Um problema importante para o desenvolvimento de um *framework* global de investigação é a caracterização de pesquisa distintiva que se desenvolveu em torno de tais esforços. A força das definições do que são e não são estudos de "contingência" significa que os argumentos essencialmente contingentes em estudos que não se enquadram nesta lógica nem sempre são reconhecidas como tal. Esta falta de recorrer a esta fonte potencialmente rica de idéias sobre a natureza contingente da contabilidade só pode ser vista como um obstáculo para o progresso do tipo de credibilidade que o campo carece atualmente.

O artigo se propõe a rever várias correntes de estudos e analisar as forma como elas têm abordado as suas questões individuais de investigação, em particular a tentativa de rastrear o impacto de seus resultados e métodos. As correntes de estudo analisadas são agrupadas da seguinte forma: confiança nas medidas de desempenho contábeis, centralização de controle e contabilidade, estratégia e contabilidade.

Em relação à primeira corrente o autor chama a atenção para a contradição existente entre os resultados das pesquisas de Hopwood (1972) e Otley (1978). Tal fato formou a base para uma série de estudos posteriores. Hirst (1981) explica que a razão dos resultados contraditórios está na natureza das organizações pesquisadas. No estudo de Hopwood (1972) as organizações eram compostas por centros de custos interdependentes, enquanto no de Otley (1978) eram compostas por centros de custos independentes.

A segunda corrente apontada por Chapman (1997) estudou a centralização de controle e a contabilidade. Como resultado tem-se um conjunto de estudos que pode parecer ter fortes implicações de generalização para uma teoria contingente da contabilidade. Mas, as contradições entre seus achados mostram que seus resultados podem ser restritos. Mostra ainda que, no tocante à avaliação de desempenho, existe a dicotomia entre diferenciação e integração e novamente não é apresentada solução.

A informação nos estudos sobre contingência é tratada como algo em que os gestores recebem e processam e, sob este modelo, a questão é determinar a natureza da informação correta em qualquer circunstância dada. A questão do processamento é tratada como problemática.

O autor menciona também a necessidade de novos instrumentos de pesquisa para verificar os vários papéis da contabilidade no controle organizacional. Para o autor tanto a pesquisa qualitativa quanto a quantitativa podem ajudar a solucionar os problemas derivados da visão contingente. Os estudos qualitativos podem fornecer o ponto de partida para os estudos quantitativos. O autor conclui que esta falta de diálogo entre as duas abordagens só leva ao empobrecimento da pesquisa no campo da contingência.

AUTOR	PONTOS CRÍTICOS	RECOMENDAÇÕES
Chapman (1997)	<p>Ainda não se desenvolveu uma teoria da contingência da contabilidade confiável e abrangente.</p> <p>Estudos que não usam a contingência, mas, usam seus argumentos, são um obstáculo para o progresso da área.</p> <p>Contradições existentes entre os achados de algumas pesquisas mostrando que os resultados podem ser restritos.</p> <p>No tocante à avaliação de desempenho existe a dicotomia entre diferenciação e integração sem apresentação de solução.</p> <p>A natureza da informação correta nos estudos de contingência ainda não foi determinada.</p>	<p>Novos instrumentos de pesquisa para verificar os vários papéis da contabilidade no controle organizacional.</p> <p>Tanto a pesquisa qualitativa quanto a quantitativa podem ajudar a solucionar os problemas derivados da visão contingente.</p>

Quadro 3: Resumo dos pontos críticos e recomendações feitas por Chapman (1997)

3.3 Chenhall (2007)

O artigo tem como objetivo fazer uma revisão dos achados empíricos das pesquisas baseadas em contingência desenvolvidas a partir de 1980 sobre sistemas de controle gerencial, avaliar criticamente estes trabalhos e considerar uma variedade de fundamentações teóricas que podem ajudar no desenvolvimento de futuras pesquisas. Para tanto, utilizou-se de um levantamento em uma ampla seleção de revistas de contabilidade e gestão da Europa e Estados Unidos. A revisão é seletiva ilustrando questões pertinentes ao desenvolvimento de uma estrutura baseada na contingência para o modelo de sistemas de controle gerenciais (SCG).

O autor menciona que estudos recentes focam os aspectos contemporâneos do ambiente, tecnologia e formas estruturais. Eles usam a teoria organizacional original para desenvolver argumentos que ajudam a explicar como a eficácia dos SCG depende da natureza do cenário contemporâneo. Menciona, ainda, que talvez a mais importante nova corrente da literatura é aquela em que relaciona o papel da estratégia. E, além das contingências geralmente exploradas como o ambiente, a tecnologia, o tamanho, a estrutura e a estratégia, uma nova contingência passou a ser estudada, a cultura nacional, importante no contexto de operações multinacionais.

A revisão dos artigos analisados abrange temas tradicionais e temas explorando elementos emergentes do SCG e contexto. Através de uma análise crítica dos artigos selecionados, o autor menciona vários aspectos estudados pela abordagem baseada na contingência e sugere que *links* com gerenciamento de recursos humanos e marketing

não tem sido amplamente explorados e podem ser estudos interessantes. Menciona também a pouca quantidade de estudos em organizações de serviços e empresas sem fins lucrativos, sendo que estas entidades têm se tornado muito importante dentro de muitas economias.

Em algumas áreas que atraíram um substancial esforço de pesquisa como a confiança nas medidas de desempenho contábeis, as variações nas dimensões das variáveis entre os estudos e as diferentes medidas das variáveis têm inibido a acumulação coerente dos resultados.

Outra crítica relativa à natureza dos controles contábeis é que estes formam apenas partes 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.

Uma parte importante da agenda de pesquisa é entender como diferentes controles podem ser combinados para se adequarem às circunstâncias particulares de uma organização. Os estudos podem fornecer importantes *insights* sobre o grau de adoção, uso e utilidade do SCG, no entanto, não se deve presumir que os modelos necessariamente conduzem ao reforço do desempenho organizacional.

O autor menciona ainda que existem poucos trabalhos baseados na contingência que estudam como o SCG melhor se adequa às diferentes fases do crescimento das empresas, com questões relativas aos diferentes estágios. Os estudos existentes envolvem grandes empresas de manufatura, alguns estudam empresas hospitalares e poucos na área de serviços e no setor governamental.

Quanto à estrutura organizacional, problemas de coordenação, avaliação de desempenho e sistemas de recompensa na equipe de organizações de base são áreas importantes de pesquisa e muito pode ser aprendido com a ligação da pesquisa de SCG e o trabalho de pesquisadores de gestão de recursos humanos.

A maioria das pesquisas baseadas na contingência tem estudado organizações maiores, mas, não tem considerado a variação de tamanho no âmbito das empresas de maior dimensão. Isso é lamentável, pois está provado desde o início dos estudos de contingência organizacional que a relação entre o tamanho e os arranjos administrativos tais como especialização, formalização e a distância vertical aumentam com o tamanho, mas a um ritmo decrescente.

Tem havido a preocupação com a medição de estratégia. Medidas usadas para estudar a estratégia têm sido criticadas por misturar elementos do ambiente com atributos organizacionais (assim, os estudos de estratégia e ambiente seriam inválidos). As medidas tendem a não relacionar os concorrentes e isso torna as comparações entre os grupos do setor problemáticas.

Em relação à cultura, a pesquisa baseada em contingência representa uma extensão de sua base organizacional para preocupações mais sociológicas. Comparada aos estudos de outras variáveis contextuais a pesquisa em cultura tem sido limitada e é um tanto exploratória. Em geral, a pesquisa tem proporcionado resultados confusos quanto a verificar se a cultura tem efeitos sobre aspectos do SCG. Há poucas áreas onde o consenso pode ser obtido. Isto ocorre porque os estudos têm analisado diferentes combinações das dimensões culturais e têm considerado os aspectos do SCG de formas diferentes. Existem poucos estudos semelhantes que possam generalizar os resultados.

Em relação à causalidade, Chenhall (2007) analisa que a pesquisa relacionada à contingência no âmbito do SCG, tem sido baseada principalmente em *survey* e isso tende a limitar o escopo dos estudos que consideram situações envolvendo relações unidirecionais (SCG determina o resultado) ou bi-direcionais (SCG determina os resultados que então determina o SCG). A maioria dos estudos assume implicitamente

relações unidirecionais. Ainda, a maioria tem usado o método transversal de *survey* sendo os resultados, nesses casos, relevantes somente no estágio do ciclo em questão.

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).

O autor faz uma consideração sobre outras teorias que podem auxiliar nos estudos que envolvem a teoria da contingência como a teoria da agência, a ecologia populacional, teorias da psicologia, a economia comportamental, os custos de transação econômicos e abordagens da sociologia.

O *framework* básico e a força potencial do método fornecem uma base para se persistir com os estudos de contingência para descobrir resultados 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 a estratégia, mudança organizacional e cultural, produção, tecnologia da informação e gestão de recursos humanos. Outras abordagens baseadas em economia e psicologia podem facilmente ser incluídas no *framework* da pesquisa baseada em contingência.

AUTOR	PONTOS CRÍTICOS	RECOMENDAÇÕES
Chenhall (2007)	<p>Em algumas áreas de estudo as variações nas dimensões das variáveis entre os estudos e as diferentes medidas das variáveis tem inibido a acumulação coerente dos resultados.</p> <p>Estudar elementos específicos do sistema de controle gerencial de forma isolada pode levar a resultados espúrios.</p> <p>Poucos estudos de contabilidade em relação aos ciclos de vida das organizações, principalmente em serviços e setor governamental.</p> <p>Estuda grandes organizações sem considerar a variação do tamanho.</p> <p>Medidas usadas para estudar estratégia têm misturado elementos do ambiente com atributos organizacionais.</p> <p>As pesquisas sobre cultura têm sido limitadas e exploratórias.</p> <p>Pouca quantidade de estudos em organizações de serviços e empresas sem fins lucrativos.</p> <p>Maioria dos estudos tem relações unidirecionais.</p> <p>Pesquisas baseadas em <i>surveys</i> e do tipo transversal.</p> <p>A medição da estratégia tende a não considerar os concorrentes, tomando as comparações entre os grupos do setor problemáticas.</p>	<p>Existem ambiguidades entre a incerteza ambiental e a tecnológica e uma investigação sobre as relações entre ambas é necessária para isolar os diferentes efeitos delas sobre o modelo do sistema de controle gerencial.</p> <p>Noções contemporâneas de estratégia podem ser empregadas para investigar o papel do sistema de controle gerencial em mudança e inovação</p> <p>Entender como diferentes controles podem ser combinados para se adequarem às circunstâncias particulares de uma organização.</p> <p>Estudar pequenas e médias empresas.</p> <p>Fazer <i>links</i> da contingência com gerenciamento de recursos humanos e marketing.</p> <p>Necessidade da identificação de taxonomias de controle a serem usadas nos estudos.</p> <p>O estudo de outras variáveis como mercados e tecnologia podem interagir com a cultura de forma sistemática para efeito do modelo do sistema de controle gerencial.</p> <p>Uso de outras teorias que podem auxiliar nos estudos de contingência (economia, sociologia e psicologia).</p> <p>Estudo da dinâmica de como as organizações se movem entre a adequação e a inadequação ao longo do tempo e como se ajustam às mudanças.</p>

Quadro 4: Resumo dos pontos críticos e recomendações feitas por Chenhall (2007)

4 Pontos Críticos da Teoria da Contingência na Contabilidade Gerencial

De acordo com os estudos empíricos da teoria da contingência sabe-se que o modelo apropriado de contabilidade gerencial pode ser influenciado pelo contexto no qual a organização opera. Muitos estudos evidenciam os fatores contingentes que causam mudança na estrutura organizacional e nos modelos de sistemas de informação gerencial.

No entanto, é possível verificar pelos trabalhos analisados que orientações práticas ainda são escassas (OTLEY, 1980), ou seja, ainda não se sabe a forma como se dá o impacto das variáveis contingentes sobre a estrutura da contabilidade gerencial. Chenhall (2007) chama a atenção para este fato ao afirmar que ainda são necessários estudos para verificar como se dá a dinâmica entre a adequação e a inadequação da estrutura em relação ao contexto.

Percebe-se a preocupação em se conhecer as variáveis contingentes que afetam a contabilidade gerencial em seus vários níveis e a forma como essas variáveis se comportam, sendo possível fazer inferências a respeito do modelo do sistema bem como de seu uso. Otley (1980) mostra através de suas análises a necessidade de maior clareza a respeito dos conceitos usados o que também é uma preocupação de Chenhall (2007) quando verifica que diferentes medidas usadas para as variáveis levam a resultados não coerentes e de difícil generalização. 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. Percebe-se que em alguns casos isto ainda não está sendo feito nos estudos da teoria da contingência aplicada à contabilidade gerencial. Um exemplo disso, mostrado pelos autores analisados, é que alguns pesquisadores usaram os achados de outros para iniciarem suas pesquisas, no entanto, devido às diferenças usadas nas mensurações os resultados foram contraditórios, o que não permite a generalização dos resultados. Por isso, as questões relacionadas à definição conceitual das variáveis e sua mensuração continuam sendo crucial para que a generalização de resultados possa acontecer.

Otley (1980) levantou ainda a questão de que a literatura empírica sobre eficácia é limitada, e este é um ponto muito importante para o desenvolvimento da teoria da contingência, uma vez que ela se utiliza da abordagem funcionalista. O conceito de eficácia usado nos estudos é de extrema importância, pois, a adequação contingente oriunda do SARFIT leva isso em consideração, pois, para Donaldson (2007) a adequação é a causa e o desempenho é o efeito. Segundo Chenhall (2007) estudos recentes focam os aspectos contemporâneos 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.

Chapman (1997) comenta que, em parte, a falta de definição de que um estudo é ou não sobre contingência tem sido um obstáculo para o desenvolvimento desse campo. Ele mostra 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.

Chenhall (2007) apresenta suas análises fazendo um retrospecto desde os primeiros trabalhos na área e percebe-se que alguns problemas detectados anteriormente ainda permanecem, como é o caso da inadequação da metodologia.

Os três autores sugerem que novas metodologias e instrumentos de pesquisa devem ser utilizados para melhorar os resultados alcançados. A coleta de dados do tipo *survey* e estudos transversais usados em larga escala nesse tipo de pesquisa foram criticados. Pesquisas longitudinais e estudos de caso foram sugeridos como capazes de melhorar os dados a serem usados e fornecer ângulos diferentes de estudo. Chapman (1997) menciona a importância da utilização da pesquisa qualitativa para apoiar os achados da pesquisa quantitativa, que até então, consistia na grande maioria dos estudos. Essa visão é corroborada por Chenhall (2007) quando menciona que pesquisas usando abordagens da sociologia em conjunto com as da contingência podem levar a análises e resultados mais completos.

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

Chenhall (2007) ainda chama a atenção para problemas como a falta de estudos em pequenas e médias empresas, falta de envolver o ciclo de vida das organizações nos estudos e conflitos na definição das medidas da estratégia. Esses pontos são campos a serem explorados pelas futuras pesquisas. Menciona ainda que, como é comum nas ciências sociais é importante que se estude tanto os temas tradicionais, ligando teoria da contingência com sistemas de controle gerencial, 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.

Em relação ao desenvolvimento da teoria da contingência é necessário mencionar que existem outras teorias que podem ser usadas para auxiliar as explicações das contingências. Chenhall (2007) cita algumas teorias que têm relação mais direta com a contingência como as provenientes da economia (teoria da agência, custos de transação econômicos e economia comportamental), da sociologia e da psicologia.

Para Chenhall (2007) embora esses paradigmas tenham diferentes bases teóricas e filosóficas, alguns pesquisadores têm utilizado as idéias 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.

Confrontando-se os achados dos três autores analisados é possível perceber que vários problemas detectados foram recorrentes, indicando que ainda são necessários mais estudos no sentido de ajustar os pontos críticos e tornar a teoria da contingência nos estudos da contabilidade gerencial mais consistente, de forma a proporcionar respostas mais claras e concisas aos problemas investigados.

5 Considerações Finais e Recomendações

A teoria da contingência vem sendo usada há mais de trinta anos para auxiliar no entendimento de fenômenos ligados à contabilidade gerencial, demonstrando que a dúvida de Otley (1980) quanto ao fato de ser uma moda passageira não aconteceu, uma vez que ainda hoje essa abordagem é utilizada. 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 trabalho teve como objetivo levantar pontos críticos detectados nos trabalhos empíricos publicados que usavam a teoria da contingência para investigações na contabilidade gerencial. Pela análise dos dados obtidos é 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.

Uma das limitações mais recorrentes nos trabalhos explorados refere-se à falta de análises qualitativas. O uso de ferramentas quantitativas somente, pode não garantir validade a este tipo de estudo, embora sejam necessárias. Deve-se considerar que a contabilidade gerencial é uma ciência social e requer, sobretudo, visão crítico-analítica.

Como oportunidade de desenvolvimento de pesquisas futuras, destaca-se a pouca exploração de trabalhos em organizações sem fins lucrativos e entidades governamentais. Como normalmente o acesso às informações nesse tipo de instituições é maior do que em instituições privadas, elas representam boas oportunidades de se explorar as contingências com maior profundidade através de estudos de caso, outra limitação apontada nos trabalhos explorados nessa pesquisa (falta de estudos de caso).

É importante observar que, embora este trabalho tenha se preocupado com os pontos críticos, isto não significa desmerecer os estudos feitos até então, mas sim, contribuir para o desenvolvimento desse campo que ainda pode trazer muitas respostas aos problemas que envolvem a contabilidade gerencial.

Referências:

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**. Vol. 32 (5), p. 601-822, 2007.

CHAPMAN, Christopher S. Reflections on a contingent view of accounting. **Accounting, Organizations and Society**. Vol 22, nº 2, pg. 189-205, 1997.

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

DENT, J. F. Strategy, organization and control: some possibilities for accounting research. **Accounting, Organizations and Society**. Vol. 15, pg 3–25, 1990.

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

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

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

GERDIN, Jonas e GREVE Jan. Forma of contingency fit in management accounting research: a critical review. **Accounting, organizations and Society**. Vol. 29 (2), p. 303-326, 2004.

GERDIN, Jonas e GREVE Jan. The appropriateness of statistical methods for testing contingency hypotheses in management accounting research. **Accounting, organizations and Society**. Vol. 33 (4), p. 995-1009, 2008.

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

HIRST, M. Reliance on accounting performance measures, task uncertainty, and dysfunctional behaviour: some extensions. **Journal of Accounting Research**. Vol. 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.

MATALLO Jr., H. **A explicação científica**. In: CARVALHO, Maria Cecília M. D. (coord.). *Construindo o Saber. Metodologia científica fundamental e técnicas*. Campinas: Papirus, 1994.

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**. Vol 5, nº 4, pg. 413-428, 1980.

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

VOLLMER, H. Management accounting as normal social science. **Accounting, Organizations and Society**. Vol 34, nº 1, pg. 141-150, 2009.

WATERHOUSE, J. H; TIESSEN, P. A contingency framework for management accounting systems research. **Accounting, Organization and Society**, Vol. 3, nº 1, pg. 65-76, 1978.