



www3.unicentro.br

Revista Capital Científico – Eletrônica (RCCe)

ISSN 2177-4153

Disponível em: revistas.unicentro.br/index.php/capitalcientifico/index



www3.unicentro.br/ppgadm/

Práticas gerenciais de um APL de tecnologia da informação e comunicação diante de fatores contingenciais

Management practices of an information and communication technology APL through contingency factors

Roberto Francisco de Souza¹, José Luiz Borsatto Junior² e Delci Grapegia Dal Vesco³

¹ Faculdade de Ciências Gerenciais da Bahia, Brasil, Mestrado em Contabilidade, e-mail: robertofsouzajr@gmail.com

² Universidade do Paranaense, Brasil, Mestrado em Contabilidade, e-mail: junior.borsatto@yahoo.com.br

³ Universidade Estadual do Oeste do Paraná, Brasil, Doutorado em Contabilidade, e-mail: delcigrape@gmail.com

Recebido em: 05/03/2018 - Revisado em: 12/06/2018 - Aprovado em: 02/07/2018 - Disponível em: 01/10/2018

Resumo

O propósito deste trabalho consiste em investigar as práticas gerenciais adotados pelas empresas de tecnologia da informação e comunicação do APL Iguassu-IT, face a fatores contingenciais. Realizou-se pesquisa descritiva, de abordagem quantitativa, por meio da adaptação do instrumento validado por Hayes (1975; 1977). Os resultados indicam tendências antagônicas no que diz respeito a variáveis concorrenciais e de cooperação interna. Conclui-se que as empresas são conscientes da relevância de fatores contingenciais tais como orçamento, cooperação interna e ambiente externo, assim como no que tange a importância das práticas decorrentes da utilização dos controles gerenciais. Em busca de resultados que possam contribuir com o avanço da literatura contingencial e gerencial, sugere-se a investigação de um universo mais amplo sob a perspectiva das três dimensões previstas no modelo de Hayes (1975; 1977), a condução de estudos explicativos, entre outros.

Palavras-chave: práticas gerenciais; tecnologia da informação; teoria da contingência; arranjo produtivo local.

Abstract

The purpose of this paper is to investigate the management practices adopted by the information and communication technology companies of APL Iguassu-IT, against contingency factors. A descriptive, quantitative approach was carried out through the adaptation of the instrument validated by Hayes (1975, 1977). The results indicate antagonistic tendencies with respect to competitive variables and internal cooperation. It is concluded that companies are aware of the relevance of contingency factors such as budget, internal cooperation and external environment, as well as regarding the importance of management controls. In search of results that may contribute to the advancement of

the contingency and managerial literature, it is suggested to investigate a broader universe from the perspective of the three dimensions foreseen in the Hayes model (1975, 1977), the conduction of explanatory studies, among others.

Keywords: managerial accounting; information and communication technology; contingency theory; local productive arrangement; APL.

1. INTRODUÇÃO

As incertezas oriundas das mudanças estruturais que ocorrem nos contextos social e organizacional tais como a globalização de nações e empresas, os rápidos avanços tecnológicos, a competitividade, refletem nas decisões das organizações, o que culmina sua própria sobrevivência.

As corporações são estreitamente interdependentes do ambiente no qual operam (HAYES, 1977; WATERHOUSE; TIESSEN, 1978; BEUREN; FIORENTIN, 2014), e a Teoria da Contingência debruça-se sobre os elementos que promovem mudanças no contexto empresarial. Isto posto, a adaptação organizacional é um pressuposto básico e fundamental; e Hayes (1977) e Marques (2012) advertem em que é premente dispensar o enfoque gerencial sobre as variáveis ambientais que porventura reflitam nas empresas, como uma resposta adaptativa às mudanças.

Diversas variáveis ambientais (ou contingenciais) foram observadas ao longo do desenvolvimento da Teoria da Contingência e podem assumir diversos aspectos (Chapman, 1997). Chenhall (2003) destaca a tecnologia, a estrutura organizacional, o porte, a estratégia e a cultura nacional, como principais variáveis contingenciais que inspiram mudanças internas nas empresas – estrutura organizacional e sistemas de controle gerencial, por exemplo.

Nesse sentido, o ponto de vista contingencial preocupa-se com a compreensão de fatores externos às organizações e de que forma tais fatores contingenciais afetam o ambiente de negócios. Preocupa-se, também, sobre como as empresas, de modo geral, adaptam-se a contextos volúveis. Deste modo surgem os sistemas de controle gerencial, com ferramentas que promovem a adaptação organizacional diante de situações alheias ao controle das instituições empresariais (HAYES, 1977; WATERHOUSE; TIESSEN, 1978; VAN DER VEEKEN; WOUTERS, 2002; CHENHALL, 2003).

Hayes (1975, 1977) possui pesquisas relevantes sobre a abordagem gerencial da Teoria da Contingência. O autor estudou variáveis contingenciais a nível departamental por meio de um modelo que classifica as contingências associadas ao desempenho empresarial em três grupos principais, a saber: fatores internos, inter-relação entre departamentos (interdependente) e interações externas às empresas (fatores ambientais).

Diante desse cenário, elaborou-se a seguinte questão de pesquisa: como empresas paranaenses de tecnologia da informação e comunicação conduzem suas práticas gerenciais diante de fatores contingenciais? O objetivo deste trabalho é investigar as práticas gerenciais adotadas pelas empresas de tecnologia da informação e comunicação do estado do Paraná, face a fatores contingenciais. Para o atingir o objetivo norteou-se a pesquisa pela adaptação do modelo de Hayes (1975, 1977).

Esse estudo avança em relação aos estudos de Hayes (1975; 1977) uma vez que o modelo desenvolvido pelo autor foi aplicado em indústrias, nesse estudo foi aplicado no setor de serviços. O setor de serviços é caracterizado por apresentar grande heterogeneidade entre as organizações que o compõe, englobando atividades muito distintas entre si, no que se refere a aspectos como porte das unidades produtivas, densidade de capital, nível tecnológico etc. Ademais, o presente observa a efetividade das variáveis do modelo (HAYES, 1975; 1977).

Os Arranjos Produtivos Locais (APLs) possuem em sua formação atores econômicos, institucionais, sociais, políticos e empresariais que juntos trabalham para realizar ações e atividades produtivas, visando um objetivo coletivo (TEIXEIRA, 2009). Para Olson (1999) a cooperação é o principal aspecto a ser considerado para a evolução e sobrevivência de um APL – ou aglomeração – já que, quando as empresas cooperam e trabalham juntas, as dificuldades são superadas e o risco de conflitos é reduzido. Dessa forma, as empresas aprendem juntas, têm acesso a ganhos e muitas outras vantagens.

A coordenação de um APL consiste de vários fatores como formalidade, integração de todos, maior participação nas tarefas em conjunto, modo de gestão e de condução buscando vantagens competitivas sustentáveis é uma prática para a sobrevivência em cenários econômicos dinâmicos (ANTERO et al., 2016; PATIAS et al., 2015). Nesse sentido, os APLs são uma alternativa viável que tendem a combinar, em suas estratégias, competição e cooperação.

2. ABORDAGEM CONTINGENCIAL E CONTROLES GERENCIAIS

As respostas de muitas questões de pesquisa em gestão estratégica geralmente são resumidas em “isso depende” (BOYD, et. al, 2012). A Teoria da Contingência contraria as teorias propagadas ainda no início do desenvolvimento da Administração científica, que procuravam oferecer soluções universais que sempre funcionariam em todos os tipos de situações (MARQUES, 2012). Deste modo, Donaldson (2006) coloca que não existe uma solução versátil e efetiva o suficiente para todas as organizações, ou seja, não existe soluções absolutas em termos organizacionais (JUNQUEIRA, 2010).

A abordagem contingencial orienta a busca por uma estrutura organizacional otimizada, de modo a criar condições mais favoráveis diante das circunstâncias que afetam as empresas: os fatores internos às próprias organizações e o ambiente externo – que as influenciam internamente – (HAYES, 1977; MARQUES, 2012; WATERHOUSE; TIESSEN, 1978). O estudo pioneiro de Burns e Stalker (1961) aborda o efeito do ambiente sobre a estrutura organizacional e informa que existem duas formas de estrutura, quais sejam, mecanicista e orgânica. O Quadro 1 ilustra as características e o relacionamento entre ambiente e estrutura organizacional.

Quadro 1 – Relacionamento entre Ambiente e Estrutura Organizacional e suas características

Variável independente	Variável dependente	Características
Ambiente	Estrutura	
Estável	Mecanicista	Alto grau de especialização de tarefas, Estrutura mais verticalizada (hierarquização), centralização e formalização de controles.
Instável	Orgânica	Baixo grau de especialização de tarefas, Estrutura mais horizontalizada, maior delegação de tarefas, controles mais informais.

Fonte: Burns & Stalker

O Quadro 1 retrata o ambiente como variável independente e a estrutura como variável dependente. Assim, empresas que atuam em ambientes estáveis pouco se modificam internamente, ao passo que o inverso ocorre em ambientes instáveis. Nesse sentido, entende-se que a configuração dos sistemas de controle gerencial é influenciada pelos fatores contingenciais, oriundos do ambiente a qual as organizações expõem-se. Deste modo, Hayes (1977) e Chenhall (2003) advertem acerca da importância das práticas gerenciais diante dos fatores contingenciais que porventura reflitam nas empresas, já que tais práticas são sinônimo da reação das empresas diante de circunstâncias alheias ao seu controle.

No que diz respeito às variáveis contingenciais, conforme Waterhouse e Tiessen (1978) explicam que estas estendem-se além das condições ambientais de que existem “estruturas complementares”. Nesse sentido, o trabalho teórico de Chenhall (2003) destaca a tecnologia, a estrutura organizacional, o porte, a estratégia e a cultura nacional, como principais variáveis contingenciais. Em conjunto com o ambiente, ou mesmo agindo de forma integrada a ele, tais variáveis promovem a busca por soluções adaptativas sob a forma da adoção de sistemas de controle gerencial. Percebe-se que o ambiente indica a mudança e a organização reage de acordo com a racionalidade e adapta-se a esse novo cenário (MARQUES, 2012).

Adicionalmente, Espejo (2008) destaca que a abordagem contingencial compreende os princípios da abordagem sistêmica, em que a empresa é um sistema aberto, em que as variáveis internas são influenciadas pelo ambiente de forma independente.

Guerreiro, Pereira e Rezende (2008) reúnem, conforme Quadro 2, os principais avanços da pesquisa em Teoria da Contingência e destacam aspectos relevantes acerca da abordagem contingencial e sistemas de controle gerencial.

Quadro 2 – Argumentos da abordagem contingencial

Pressupostos teóricos	Autores
<ul style="list-style-type: none"> • Os tipos organizacionais são classificados de mecanicista até orgânico; • Formas flexíveis como estratégia para lidar com as mudanças. 	Burns e Stalker (1961)
A influência da tecnologia.	Woodward (1965)
As relações entre organizações e seus ambientes.	Lawrence e Lorsch (1976)
Principais pressupostos da teoria contingencial se fundamentam: <ul style="list-style-type: none"> • não há uma melhor maneira de se organizar; • nem todas as maneiras de organizar são igualmente eficazes; • quanto maior o nível de incerteza, maior será a quantidade de informações necessárias para lidar com essa incerteza. 	Galbraith (1977)

Continua.....

Os diversos fatores contingenciais que determinam a forma de se organizar: <ul style="list-style-type: none"> • taxa de mudança e grau de complexidade do ambiente externo à organização; • forças e fraquezas internas da organização; • valores, objetivos, habilidades e atitudes dos administradores e trabalhadores da organização; • tipos de tarefas, recursos e tecnologias que a organização utiliza. 	Bateman e Snell (1998)
O papel da contabilidade na pesquisa contingencial: <ul style="list-style-type: none"> • Operacionalizada como uma tecnologia puramente formal e rotineira; • Expressa em termos de sua presença em cenários estáveis, ou ausência em cenários dinâmicos. 	Chapman (1997)
As informações factuais e as informações gerenciais são: <ul style="list-style-type: none"> [...] frequentemente limitadas em escopo, carentes de riqueza e muitas vezes deixam de abranger importantes fatores não-econômicos e não quantitativos; [...] são demasiado agregadas para seu uso eficaz na formulação de estratégias; [...] chegam tarde demais para serem usadas na formulação de estratégia; [...] um volume surpreendente de informações factuais é indigno de confiança. 	Mintzberg et al. (2004)
A utilidade dos sistemas de informações contábeis para operações gerenciais: <ul style="list-style-type: none"> [...] sugerem que esses sistemas deveriam fornecer melhor suporte aos administradores em ambientes de incerteza. 	Van der Veecken e Wouters (2002)
As variedades de papéis que a contabilidade deve desempenhar dependendo do nível de incerteza, em quatro possíveis papéis a partir de duas dimensões: <ul style="list-style-type: none"> • incerteza relativa aos objetivos das ações; e • incerteza relativa às consequências das ações. 	Chapman (1997) e Hopwood (1987)
As características estruturais determinam a contabilidade gerencial que melhor se encaixa a uma dada organização: <ul style="list-style-type: none"> • tamanho, tecnologia, incerteza ambiental e descentralização. As variáveis contábeis gerenciais capturam: <ul style="list-style-type: none"> • tanto variação em uma determinada informação contábil utilizada pela organização, quanto variação no detalhe de como e em que ela é empregada. A busca pelo entendimento de como as organizações implementam práticas específicas de contabilidade gerencial.	Luft e Shields (2002)

Fonte: Guerreiro, Pereira, Rezende (2008, p. 88).

Observa-se, no Quadro 2, importantes pressupostos que fundamentam a adoção de sistemas de controle gerencial, tais como a falta de padrão completamente eficaz em termos de estrutura organizacional, fraquezas e potencialidades inerentes às corporações e a utilidade das informações para o gerenciamento de negócios. Nesta direção, argumenta-se que o desenvolvimento dos sistemas de controle diante de contingências específicas possibilita ao gestor um caminho para melhores resultados (BEUREN; MACOHON, 2011).

A criação de controles gerenciais está intimamente ligada com a estrutura organizacional; ambos são inseparáveis e interdependentes (OTLEY, 1980). Da mesma forma, Fagundes et. al, (2011), e Camacho (2010) explicam que o desempenho organizacional é inerente às questões abordadas pela teoria da contingência. A pesquisa sob tal lente teórica justifica-se pela importância da interação entre as empresas e o ambiente a qual estão inseridas, bem como o reflexo – desempenho – que ocorre em resposta a essa interação.

Chenhall (2003), menciona o fato de que, em muitos casos, os termos contabilidade gerencial, sistema de contabilidade gerencial, sistema de controle gerencial e controles organizacionais são usados de forma indistintas. “O sistema de controle gerencial, é um termo mais amplo que engloba sistema de contabilidade gerencial e outros controles como, recursos humanos” (CHENHALL, 2003, p. 28). Marques (2012) entende que os sistemas de controle gerencial (SCG) congregam-se em uma área de estudo que não possui unanimidade em relação a sua definição e seu escopo.

O estudo de Lepchak, Altoé e Tedesco (2015) observou que, no Brasil, o termo SCG e Contabilidade Gerencial também são usados de forma indistinta, uma vez que os resultados indicaram que existe dificuldade pelos especialistas conceituarem contabilidade e controle gerencial, e ainda revelaram que tais conceitos se encontram fundidos. Logo, de acordo com os autores, acredita-se que seria mais prudente a adoção do termo de controle gerencial quando discutido aspectos contábeis relacionados a estratégia organizacional tendo em vista que o controle gerencial é mais amplo que a contabilidade gerencial. Portanto, mesmo que os termos sejam distintos, para esse estudo posiciona-se na terminologia de SCG e práticas de Contabilidade Gerencial como indistintos, justamente por ir a campo investigar empresas.

Os sistemas de controle gerencial “são os procedimentos e sistemas formalizados que usam informação para manter ou alterar padrões na atividade organizacional” (SIMONS, 1990, p. 128). Tal autor adverte, ainda, que a utilidade de tais ferramentas não está limitada a restrição e monitoramento das atividades empresariais.

Conforme Guerra (2007), existe uma quantidade razoável de estudos que tratam dos sistemas de controle gerencial ou das informações e práticas contábeis, como um todo. Entretanto não há um padrão rígido de variáveis utilizadas para definir e mensurar o perfil da contabilidade gerencial. O Quadro 3 reúne alguns dos diversos aspectos atribuídos aos SGC.

Quadro 3 - Atributos dos sistemas de controle gerencial

Atributos do SCG	Efeitos nos atributos do SCG	Causa	Pesquisa
Seleção da informação	Sofisticação no uso de instrumentos contábeis	Maior a pressão competitiva	Khandwalla (1972)
	Qualidade nos sistemas de controle	Ambiente dinâmico	Gordon e Miller (1976), Evans III et al. (1986)
	Uso de Orçamentos tradicionais	Tecnologia padronizada	Chenhall (2003)
	Instrumentos gerenciais contemporâneos	Estratégia de diferenciação e estrutura descentralizada	Jermias e Gani (2004)
	Instrumentos gerenciais avançados	Estratégia de diferenciação	Chenhall e Langfield Smith (1998a)
	Técnicas contábeis tradicionais	Estratégia de baixo custo	Chenhall e Langfield Smith (1998a)
	Práticas gerenciais avançadas	Estratégias de diferenciação	Baines e Langfield Smith (2003)
	Métodos de planejamento e controle mais sofisticado	Estrutura descentralizada	Gordon e Miller (1976).
Escopo	SCG focado no ambiente externo	Ambiente incerto	Chenhall (2003)
	Informações não financeiras	Voltadas ao ambiente externo e ao futuro, incerteza ambiental	Gordon e Narayanan (1984)
	Informações de escopo amplo	Incerteza ambiental	Chenhall e Morris (1986)
	SCG de escopo amplo	Ambiente incerto e estrutura descentralizada	Gul e Shia (1994)
	Informações gerenciais não financeiras	Tecnologia de produção avançada	Baines e Langfield Smith (2003)
	SCG amplo, controles informais e informações não financeiras	Tecnologia de produção avançadas,	Chenhall (2003)
	SCG de escopo amplo	Estratégia de diferenciação	Chenhall (2003)
	SCG orientado ao futuro	Estrutura orgânica	Chenhall (2003)
	Informações não financeiras,	Estrutura orgânica	Baines e Langfield Smith (2003)
	Informações não financeira	Ambiente dinâmico	Gordon e Miller (1976)

Continua.....

Tempestividade	Informações tempestivas	Incerteza ambiental	Chenhall e Morris (1986)
	Informações tempestivas	Ambiente dinâmico	Gordon e Miller (1976)
Agregação	Informações agregadas	Ambiente heterogêneo	Gordon e Miller (1976)
	Informações agregadas	Ambiente incerto e estrutura descentralizada	Gul e Shia (1994)
	SCG com informações agregadas	Estrutura descentralizada	Chenhall e Morris (1986)
	SCG agregado	Descentralização	Chanhall (2003)
Integração	Informações integradas	Ambiente heterogêneo	Gordon e Miller (1976)
	SCG com informações integradas	Estrutura descentralizada	Chenhall e Morris (1986)
	SCG integrado	Descentralização	Chenhall (2003)

Fonte: Guerra (2007).

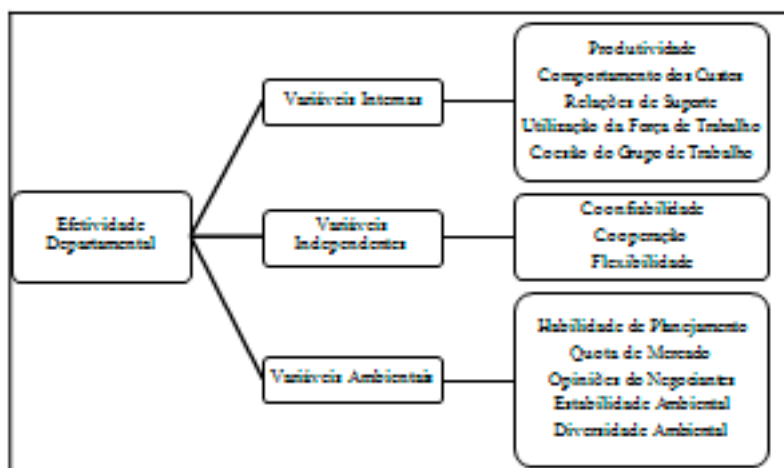
Merchant e Otley (2007) argumentam que em termos gerais, um SCG é projetado para ajudar uma organização a se adaptar ao ambiente em que está inserida e atingir os resultados esperados pelos interessados. O SCG é entendido como um meio de possibilitar que os objetivos da organização sejam atingidos considerando-se sua interação com o ambiente (Marques, 2012).

Para Anthony e Govindarajan (2008), existem duas correntes acerca do escopo do SCG, a primeira considera que o SCG deve ser ajustado primeiramente as estratégias das organizações, já a segunda considera que as estratégias surgem pela experimentação e são influenciadas pelos sistemas de gerenciamento, ou seja, esses sistemas podem afetar o desenvolvimento das estratégias. Sob este escopo o SCG tanto pode ser modelado pelas estratégias estabelecidas quanto pode moldar as mesmas.

Neste sentido, diversas pesquisas no âmbito da contabilidade gerencial têm empregado o enfoque contingencial para explicar o modelo de contabilidade gerencial nas organizações (WATERHOUSE; TIESSEN, 1978; CHENHALL, 2003; GUERRA, 2007; CAMACHO, 2010).

A Figura 1 retrata o modelo de Hayes (1977), o qual considera a existência da influência de três variáveis contingenciais principais no desempenho dos principais departamentos das empresas. Tal modelo considera os aspectos internos e externos às atividades empresariais. Engloba, ainda, aspectos intermediários – as variáveis interdependentes decorrentes da interação entre as unidades da firma.

Figura 1 - Modelo de avaliação contingencial



Fonte: Hayes 1975, p. 23, 1977, p. 23); tradução livre.

Hayes (1977) pesquisou o desempenho das unidades de negócios analisando ambiente, interdependência entre departamentos, fatores internos (natureza da tarefa, tipos de pessoas, relacionamento interpessoal e habilidade de mensurar e quantificar funções) e orçamento empresarial. Os resultados da pesquisa contribuíram para tornar o desempenho das unidades de negócios uma variável independente passando a compor a Teoria da Contingência e contribuindo para sua evolução.

De forma genérica, as organizações empresariais dependem sobremaneira do ambiente em que conduzem suas operações, o que implica em mudança e necessidade de adaptação estrutural contínuas. Assim sendo, buscou-se responder a questão de pesquisa do presente estudo com o uso do modelo de avaliação contingencial de Hayes (1977), conforme descrito na próxima seção.

3. DELINEAMENTO METODOLÓGICO

Esta pesquisa classifica-se quanto aos objetivos como descritiva segundo Raupp e Beuren (2009), pois visa caracterizar as práticas gerenciais adotadas pelas empresas objeto de estudo. Quanto à abordagem do problema, esta pesquisa caracteriza-se como quantitativa, visto que se empregou técnicas estatísticas na coleta e análise dos dados (RAUPP; BEUREN, 2009). Adotou-se o método *survey* como procedimento de pesquisa, a fim de conhecer aspectos importantes das empresas investigadas (GIL, 2009).

O aglomerado empresarial Iguassu-IT, objeto de estudo desta pesquisa, concentra 39 empresas associadas em busca de sinergia entre interinstitucional, troca de experiência, captação de recursos governamentais, capacitação técnica e crescimento. Além disso, tais empresas interagem “em primeira pessoa” com o fator contingencial tecnologia (RAMARAPU; LADO, 1995; MO; MISTILIS, 2012). Compreender os fatores contingenciais que afetam as práticas gerenciais de empresas paranaenses de tecnologia de informação permite aperfeiçoamento e avanço no que diz respeito ao processo gerencial dessas empresas, bem como no que diz respeito à literatura contingencial e gerencial.

A população da pesquisa corresponde às empresas associadas ao APL Iguassu-IT, arranjo produtivo local de tecnologia da informação e comunicação situadas nas cidades paranaenses de Cascavel (18 empresas), Foz do Iguaçu (sete empresas), Marechal Cândido Rondon (quatro empresas), Medianeira (sete empresas), São Miguel do Iguaçu (uma empresa) e Toledo (duas empresas), totalizando 39 empresas. A amostra é composta por 21 empresas do APL que aceitaram fazer parte da pesquisa, perfazendo 53,85% do universo definido neste estudo. O questionário foi aplicado ao principal gestor de cada empresa por meio do formulário eletrônico Formulários Google®.

O instrumento utilizado consiste em uma adaptação de Hayes (1975; 1977), e possui 53 perguntas fechadas, com alternativas de resposta em escada do tipo *Likert*, com sete pontos. Tal instrumento de coleta de dados divide-se em cinco seções, a saber: a primeira parte contém questões sobre concorrência, tecnologia, *marketing*, produção e pesquisa e desenvolvimento; a segunda etapa compreende questões sobre o funcionamento interno da empresa; a terceira seção concentra as perguntas sobre os fatores externos às empresas; a quarta seção ocupa-se dos questionamentos sobre a eficácia da empresa; e, por último, a quinta seção possui as questões sobre coordenação entre as atividades das empresas.

Para a análise dos dados, adotou-se o teste de Kruskal-Wallis (K-W) com a finalidade de verificar a probabilidade de que k amostras ($k > 2$) independentes pertencem à mesma população. Tal escolha justifica-se por se tratar de uma amostra pequena (FÁVERO et. al, 2009). As seguintes hipóteses estatísticas foram testadas:

Hipóteses Teóricas da Pesquisa

Para Hayes (1975), as contingências estão associadas ao desempenho empresarial em três grupos principais, a saber: fatores internos, interrelação entre departamentos e interações externas às empresas (fatores ambientais).

H1a: Aspectos internos das empresas (relações interpessoais) exercem influência negativa sobre as contingências do setor de serviços e tecnologia (HAYES, 1975).

H1b: Aspectos internos das empresas (orçamentos e finanças) exercem influência negativa sobre as contingências do setor de serviços e tecnologia (HAYES, 1975).

H2a: Aspectos externos às empresas exercem influência negativa sobre as contingências do setor de serviços e tecnologia (HAYES, 1975).

H3a: A eficácia das empresas exerce influência negativa sobre os fatores contingenciais (HAYES, 1975).

H4a: A coordenação entre as atividades das empresas exerce influência negativa sobre os fatores contingenciais no setor de serviço e tecnologia (HAYES, 1975).

Em complemento, para as variáveis que não apresentam a relação de dependência, utilizou-se técnicas de estatística descritiva para o tratamento dos dados. O tratamento estatístico e a análise dos dados foram realizados com o auxílio do pacote estatístico Action 2.9.

Como limitação de pesquisa destaca-se o tamanho reduzido da amostra, situação que ocasionou o uso de um teste não paramétrico. Embora os testes não paramétricos tais como o Kruskal-Wallis possam ser aplicados a uma ampla diversidade de situações, tendem a perder informação (FÁVERO et. al, 2009).

4. ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

A Tabela 1 mostra os dados coletados sobre concorrência, tecnologia, *marketing*, produção e pesquisa e desenvolvimento, os quais foram tratados com estatística descritiva. Tais questões, pertencentes à primeira seção do instrumento de coleta de dados, dividem-se conforme segue: as sete primeiras questões tratam de aspectos concorrenciais, ao passo que as questões oito, nove e dez, dizem respeito a tecnologia, *marketing*, produção e pesquisa e desenvolvimento.

Tabela 1 - Seção I: sondagem acerca de concorrência, tecnologia, marketing, produção e pesquisa e desenvolvimento

Questões	Mín.	Média	Máx.	Mo- da	D. Padrão	Variân- cia	Assi- metria	Cur- tose	Ampli- tude
Q1 Aspecto concorrencial inovação produtiva	3	5,96	7	7	1,1719	1,3733	-0,6721	-0,617	4
Q2 Aspecto concorrencial qualidade do produto	5	6,48	7	7	0,6532	0,4267	0,7909	-0,561	2
Q3 Aspecto concorrencial prazo de entrega	5	6,48	7	7	0,7141	0,5100	0,9215	-0,560	2
Q4 Aspecto concorrencial prestação de serviço aos clientes	5	6,68	7	7	0,6904	0,4767	1,7257	1,319	2
Q5 Aspecto concorrencial atendimento às necessidades do cliente	5	6,60	7	7	0,7071	0,5000	1,3576	0,302	2
Q6 Aspecto concorrencial preço dos produtos	3	5,20	7	5	1,0801	1,1667	0,1905	-0,724	4
Q7 Aspecto concorrencial reputação da empresa	4	6,36	7	7	0,9074	0,8233	1,0445	-0,208	3
Q8 Eficácia do marketing	2	4,52	7	3	1,7823	3,1767	0,0526	-1,537	5
Q9 Eficácia da produção	4	5,68	7	5	0,9000	0,8100	0,3008	-1,243	3
Q10 Eficácia da pesquisa e desenvolvimento	1	5,00	7	5	1,5811	2,5000	0,4250	-0,388	6

Fonte: dados da pesquisa.

Ressalta-se que as alternativas de todas as questões respondidas se configuram no formato de uma escala tipo *Likert* de sete pontos. No que tange os aspectos concorrenciais, apenas a variável preço dos produtos (Q6, Tabela 1) possui moda 5 – todas as outras variáveis têm a maior opção da escala como o valor que mais apareceu nas respostas. Entretanto, os dados sugerem que tal posicionamento não é unanimidade, visto que Q6 possui a maior amplitude, bem como variância de 3,1767, o que denota alta dispersão dos dados.

No campo das variáveis *marketing*, produção e pesquisa e desenvolvimento – respectivamente Q8, Q9 e Q10 da Tabela 1 – observa-se que *marketing* e pesquisa e desenvolvimento são os componentes menos estáveis, pois apresentam desvio padrão, variância e amplitude elevados. Os dados da pesquisa sugerem que a produção é área de maior domínio das empresas investigadas, pois os valores de média e moda são similares.

Esse resultado é semelhante aos de Hayes (1977), que identificou forte correlação entre a área de *marketing* e o setor de produção, contudo identificou efeito inverso na relação entre a área de pesquisa e desenvolvimento com o setor de *marketing*, o autor destaca ainda o aspecto concorrencial prestação de serviço aos clientes, sugere que a produção e o desempenho interno estão associados as exigências ambientais.

O teste de Kruskal-Wallis, no que diz respeito ao teste de hipóteses, pressupõe o que segue (BRUNI, 2012, p. 217):

$\alpha \geq 0,05$: não se pode rejeitar a hipótese nula, H_0 , aceitando-se o fato de as médias populacionais dos K grupos serem iguais.

$\alpha < 0,05$: rejeita-se a hipótese nula, H_0 , aceitando-se o fato de existir pelo menos um par de médias populacionais diferentes.

Diante disso, a análise das Tabelas 2, 3 e 4 por meio do teste de Kruskal-Wallis, com o intuito de verificar a igualdade das médias dos grupos. A Tabela 2 revela os dados sobre as relações interpessoais da empresa, ou seja, informa sobre os aspectos internos das empresas investigadas.

Tabela 2 – Seção II: aspectos internos das empresas (relações interpessoais)

	Questões	Fatores comparados	Teste de Kruskal-Wallis	Δ observada	α	p-valor	Rejeição de H_0
Q11	Importância das relações nos grupos de trabalho	Q11-Q12	5,1957	8,96	0,05	0,023	Sim
Q12	Como são as relações nos grupos de trabalho						
Q13	Importância das relações entre grupos de trabalho	Q13-Q14	5,7960	9,40	0,05	0,016	Sim
Q14	Como são as relações entre grupos de trabalho						
Q15	Importância das relações entre as hierarquias	Q15-Q16	0,9634	3,80	0,05	0,33	Não
Q16	Como são as relações entre as hierarquias						
Q17	Importância da liderança dos gestores/supervisores nos grupos de trabalho	Q17-Q18	8,6037	11,64	0,05	0,003	Sim
Q18	Capacidade de liderança dos gestores/supervisores						
Q19	Importância em ter pessoas de confiança nos grupos de trabalho	Q19-Q20	0,0485	0,84	0,05	0,83	Não
Q20	Confiabilidade do pessoal dos grupos de trabalho						
Q21	Importância em utilizar as competências e habilidades do pessoal	Q21-Q22	4,8497	8,64	0,05	0,028	Sim
Q22	Uso das competências e habilidades do pessoal						

Fonte: dados da pesquisa.

De modo geral, as empresas reconhecem a importância das relações nos grupos de trabalho (Q11), porém os dados indicam que as relações entre os participantes dos grupos de trabalho (Q12) não caminham na mesma direção. Isso ocorre, pois, a hipótese nula, H_0 , foi rejeitada no teste K-W. Tal movimento dicotômico ocorre, da mesma forma, nas variáveis que informam sobre relações entre grupos, liderança e o uso de habilidades e competências pessoais. A importância da hierarquia e das pessoas confiáveis no meio organizacional trazem dados que impossibilitam a rejeição de H_0 , o que denota médias populacionais iguais, ou seja, tais variáveis caminham juntas no mesmo sentido. Assim, tais estruturas são tidas como importantes e, de forma geral, existem nas empresas do APL Iguassu-IT.

No entanto Hayes (1977), constatou que, enquanto a interdependência é um importante elemento na explicação da produção e eficácia dos departamentos, a interdependência e os fatores internos podem estar trabalhando uns contra os outros. Isso destaca o potencial conflito e indica a contínua dificuldade de sucesso diferenciação e integração.

A segunda seção do questionário, aplicado nas empresas objeto de estudo, concentra as questões sobre os aspectos internos das empresas, especificamente orçamentos e finanças. A Tabela 3 mostra o resultado dessa parcela da pesquisa, por meio do teste K-W. Neste caso, a questão Q23, que indagou sobre a importância dos processos orçamentários, foi testada com as demais questões da seção (Q24 até Q30).

Tabela 3 – Seção III: aspectos internos das empresas (orçamentos e finanças)

Questões	Fatores comparados	Teste de Kruskal-Wallis	Diferença observada	α	p-valor	Rejeição de H_0	
Q23	Importância do orçamento	Q23-Q24	2,7253	0,92	0,05	0,0988	Não
Q24	Cumprimento do orçamento						
Q25	Variação do volume de trabalho	Q23-Q25	2,7747	6,44	0,05	0,0958	Não
Q26	Variação do volume de trabalho	Q23-Q26	2,4658	6,12	0,05	0,1163	Não
Q27	Variação do preço dos materiais	Q23-Q27	1,9650	4,32	0,05	0,1610	Não
Q28	Variação na quantidade dos materiais	Q23-Q28	2,8052	6,48	0,05	0,0940	Não
Q29	Informações financeiras	Q23-Q29	0,3867	2,52	0,05	0,5340	Não
Q30	Precisão das previsões de produção	Q23-Q30	0,6707	3,32	0,05	0,4128	Não

Fonte: dados da pesquisa.

Nota-se que a hipótese nula, H_0 , não foi rejeitada em nenhuma das variáveis sobre a configuração interna da empresa. Nessa direção, as médias populacionais são semelhantes; os dados brutos do questionário informam que existe preocupação acerca do orçamento, bem como a exigida execução de tais previsões.

Dessa forma a hipótese teórica H1b: Aspectos internos das empresas (orçamentos e finanças) exercem influência negativa sobre as contingências do setor de serviços e tecnologia (HAYES, 1975) foi rejeitada uma vez que as médias observadas no teste K-W sugerem que nas empresas objeto de estudo o orçamento e as finanças são observados e executados em tempestividade.

No entanto os resultados se divergem aos de ARAÚJO, J. G. et al. (2015), que apontam uma tendência ainda insatisfatória dos procedimentos de gestão de custos, visto que o que está representado nessa pesquisa indica que a minoria, em média, utiliza da totalidade das ferramentas e as que adotam o fazem de maneira informal pelos gestores.

As associações significativas encontradas entre as variáveis de análise foram relativas a não negociação de preço daqueles respondentes que afirmaram adotar estratégia de diferenciação (maior qualidade), e a utilização de métodos de custeio por aqueles respondentes que não adotam a estratégia de baixo custo.

Os resultados também divergem de Hayes (1977) que indicam uma insatisfação geral com tais medidas, tendendo a reforçar os argumentos do trabalho anterior que eles são ferramentas de avaliação insatisfatória.

A seção I possui questões de cunho particular, e a seção IV trata das variáveis alheias à empresa. Destarte, comparou-se os fatores das questões das seções I e IV, por meio do Teste de Kruskal-Wallis, conforme apresentado na Tabela 4. Tais questões informam sobre a relevância (aspecto interno) e realidade enfrentada (aspecto externo), no que diz respeito à concorrência.

Tabela 4 – Seção IV: aspectos externos às empresas

	Questões	Fatores comparados	Teste de Kruskal-Wallis	Diferença observada	α	p-valor	Rejeição de H_0
Q31	Influência da inovação produtiva no desempenho	Q31-Q1	2,4898	6,2	0,05	0,1146	Não
Q32	Influência da qualidade do produto no desempenho	Q32-Q2	5,3882	8,96	0,05	0,0203	Sim
Q33	Influência dos prazos de entrega no desempenho	Q33-Q3	6,7447	10,04	0,05	0,0094	Sim
Q34	Influência da prestação de serviço aos clientes no desempenho	Q34-Q4	5,1127	7,84	0,05	0,0238	Não
Q35	Influência do atendimento às necessidades do cliente no desempenho	Q35-Q5	5,4303	8,64	0,05	0,0198	Sim
Q36	Influência do preço dos produtos no desempenho	Q36-Q6	0,3468	2,32	0,05	0,5559	Não
Q37	Influência da reputação da empresa no desempenho	Q37-Q7	0,1091	1,2	0,05	0,7412	Não

Fonte: dados da pesquisa.

Os dados constantes na Tabela 4 sugerem que, de modo geral, as empresas investigadas enfrentam de forma adequada as variáveis ambientais qualidade do produto, prazos de entrega e atendimento às necessidades dos clientes - hipótese nula rejeitada. Por outro lado, situação inversa ocorre diante das variáveis ambientais inovação produtiva, prestação de serviços ao cliente, preço dos produtos e reputação da empresa, um indício de que tais contingências exigem mais esforços para sua consecução. Dessa forma a hipótese teórica H2a: Aspectos externos às empresas exercem influência negativa sobre as contingências do setor de serviços e tecnologia (HAYES, 1975), foi parcialmente rejeitada.

A avaliação da variável desempenho permeia o instrumento de coleta de dados, entretanto, a questão Q38 (Tabela 5) apresenta a única questão isolada sobre o assunto.

Tabela 5 – Seção V: eficácia das empresas

Questões	Mín.	Média	Máx.	Moda	D. Padrão	Variância	Assimetria	Curtose	Amplitude
Q38 Desempenho eficaz	4	5,96	7	6	1,0000	1,0000	-0,1440	-1,1376	3

Fonte: dados da pesquisa.

As informações contidas nas respostas colhidas imprimem um cenário de satisfação com o desempenho das empresas. Tal afirmação está fundamentada no fato de que a média e moda são similares, orbitando o valor seis, a segunda escala mais elevada do questionário aplicado.

Dessa forma a hipótese teórica H3a: A eficácia das empresas exerce influência negativa sobre os fatores contingenciais (HAYES, 1975) foi rejeitada uma vez que as médias extraídas no teste K-W indicam um cenário de satisfação para as empresas objeto de estudo.

A interação entre as atividades das empresas estudadas pode ser verificada na Tabela 6. As questões Q39 até a Q53 tratam de cooperação, tarefa conjunta e troca de informações no meio corporativo.

Tabela 6 – Seção VI: coordenação entre as atividades das empresas

	Questões	Mín.	Média	Máx.	Moda	D. Padrão	Variância	Assimetria	Curtose	Amplitude
Q39	Cooperação entre departamentos	4	5,48	7	5	0,7903	0,6245	0,5965	-0,5488	3
Q40	Execução de planos e agendas	4	5,47	7	5	0,9643	0,9298	0,4225	-1,0596	3
Q41	Capacidade de realizar atividades conjuntas	4	5,46	7	6	0,9315	0,8678	-0,0388	-0,9987	3
Q42	Fluxo de bens físicos	2	4,72	7	6	1,4473	2,0948	-0,2004	-1,3762	5
Q43	Fluxo de ideias	4	5,33	7	6	1,0072	1,0145	0,0725	-1,2277	3
Q44	Cooperação em atividades conjuntas	4	5,48	7	5	0,8980	0,8063	0,0620	-0,8950	3
Q45	Conflitos entre grupos podem conduzir a um melhor desempenho	1	4,42	7	5	1,5581	2,4275	-0,5456	-0,7115	6
Q46	Conflitos resolvidos de forma produtiva	4	5,29	7	5	0,8587	0,7373	0,6296	-0,3167	3
Q47	Interação consultiva entre departamentos	3	5,48	7	5	0,9941	0,9881	-0,2083	-0,1072	4
Q48	Análise conjunta de problemas	1	4,75	7	5	1,3270	1,7609	-0,8426	0,5942	6
Q49	Trabalho conjunto resulta em soluções criativas	2	5,70	7	6	1,1846	1,4032	-1,1553	1,7231	5
Q50	Críticas construtivas entre grupos	4	5,50	7	5	0,9780	0,9565	0,0000	-1,1101	3
Q51	Existência de intercâmbio de informações	3	5,13	7	6	1,0759	1,1576	-0,0345	-1,1029	4
Q52	Relações flexíveis entre os grupos de trabalho	4	5,46	7	6	0,8330	0,6938	-0,0904	-0,7389	3
Q53	Desempenho em todos os grupos de trabalho	4	5,38	7	5	0,8754	0,7663	0,3669	-0,6730	3

Fonte: dados da pesquisa.

A Tabela 6 revela uma situação conflitante: embora as variáveis cooperação entre departamentos (Q39) e capacidade de realizar atividades conjuntas (Q41) possuam medias estatísticas estáveis - situação que indica que as empresas do APL Iguassu-IT valorizam a interação coletiva -, não há consenso sobre os resultados positivos que podem ser proporcionados por conflitos entre a equipe de trabalho. Tal variável, a questão Q45 possui variância e amplitude mais elevadas do presente conjunto de dados.

Como pontos positivos, a pesquisa sugere a existência de cooperação em atividades conjuntas (Q44), como também a existência de intercâmbio de informações (Q51); há, também, uma possível relação entre o fluxo de ideias que ocorre (Q43) e conflitos resolvidos de forma positiva (Q46). Entretanto, há indícios que maculam tal tendência, pois a análise conjunta de problemas possui média e moda equilibradas juntamente com amplitude discrepante e alta variância (1,7609).

Dessa forma não foi aceita a hipótese teórica H4a: A coordenação entre as atividades das empresas exerce influência negativa sobre os fatores contingenciais no setor de serviço e tecnologia (HAYES, 1975), uma vez que, para as empresas objeto de estudo, observou-se a interação coletiva entre as empresas embora existindo conflito interno entre os departamentos.

Contudo Daciê (2016) infere que é possível que as características comportamentais do indivíduo influenciem nas práticas de gestão aplicadas no empreendimento, mesmo sendo ele inserido em um ambiente institucional. A orientação empreendedora foi capaz de predizer diretamente cerca de 38% do uso de controles gerenciais nos empreendimentos e 14% da performance empresarial. Esses achados ressaltam que, diferentemente do famoso tabu de que empreendedores são avessos ao emprego de instrumentos gerenciais e agem maiormente por intuição, existe uma significativa receptividade às práticas de controle gerencial.

Brito (2014), verificou que as empresas da amostra aderem mais significativamente à (i) DFC (82%), (ii) Custeio por Absorção (74%), (iii) Custeio-Padrão (65%), (iv) Planejamento Estratégico (62%), (v) *Benchmarking* (59%), (vi) Orçamento (59%), (vii) BSC (59%), (viii) ROI (59%), (ix) Custeio ABC (53%) e, (x) VP (47%). Em contrapartida, observou-se que há pouco uso da ferramenta Custeio Variável (18%).

Ressalta-se que não foram encontrados estudos anteriores que aplicaram a Teoria da Contingência em APL e ainda poucos que com abordagem gerencial, o que restringe ao confronto apenas com o estudo base da presente pesquisa que permeia em Hayes (1977).

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente artigo investigou as práticas gerenciais adotadas de empresas do segmento de tecnologia da informação e comunicação do estado do Paraná, diante de variáveis contingenciais. Para a consecução de tal objetivo, norteou-se a pesquisa por meio da adaptação do modelo de Hayes (1975, 1977), que engloba variáveis contingenciais de cunho interno, intermediário e externo.

As contingências ou fatores internos e externos afetam o ambiente de negócios. As empresas, de modo geral, adaptam-se a contextos voláteis, o que origina sistema de controle gerencial, um dos componentes mais importantes da teoria da contingência (Hayes, 1977). Nesse sentido, pesquisou-se o desempenho das unidades de negócios analisando ambiente, interdependência entre departamentos, fatores internos e externos das 21 empresas do APL Iguassu-IT, participantes do presente estudo. Em resposta à questão de pesquisa proposta, os resultados do estudo sugerem que a produção é área de maior domínio das empresas investigadas. modo geral, as empresas reconhecem a importância das relações nos grupos de trabalho, porém os dados indicam que as relações entre os participantes dos grupos de trabalho não caminham na mesma direção. Observou-se que existe preocupação acerca do orçamento, bem como a exigida execução das previsões orçamentárias. Quanto às variáveis ambientais inovação produtiva, prestação de serviços ao cliente, preço dos produtos e reputação da empresa, existe indícios de que tais contingências exigem mais esforços para sua execução adequada.

As empresas investigadas enfrentam de forma apropriada as variáveis ambientais qualidade do produto, prazos de entrega e atendimento às necessidades dos clientes. As informações contidas nas respostas colhidas imprimem um cenário de satisfação com o desempenho das empresas.

Os resultados sugerem a existência de colaboração em atividades conjuntas, como também a existência de intercâmbio de informações; há, também, uma possível relação entre o fluxo de ideias que ocorre e conflitos resolvidos de forma positiva. Conclui-se as

empresas estão atentas às práticas e procedimentos gerenciais, embora seja necessário rever aspectos de algumas variáveis, como, marketing e pesquisa e desenvolvimento, ambientais inovadora produtiva, prestação de serviços ao cliente, preço dos produtos e reputação da empresa, conflitos entre a equipe de trabalho, possuem indícios de que tais contingências exigem mais esforços para sua consecução.

Este artigo chama a atenção para a importância da avaliação contingencial, principalmente no que diz respeito às três dimensões investigadas. Em linhas gerais, as empresas entendem como importantes questões como concorrência, cooperação (interpessoal e setorial), orçamento, contudo, naturalmente, ainda existem obstáculos para que tais variáveis sejam conduzidas de forma plena. Tal cenário invoca a importância dos sistemas de controle gerencial para as organizações empresariais, assim como outras medidas adaptativas tais como os arranjos produtivos locais.

Recomenda-se, para estudos futuros, a ampliação da presente discussão. Assim abre-se oportunidades para a aplicação do modelo de Hayes (1975; 1977) em empresas de outros setores. Em busca de resultados que possam contribuir com o avanço da literatura contingencial e gerencial, sugere-se a investigação de um universo mais amplo sob a perspectiva das três dimensões previstas no modelo de Hayes (1975;1977), a condução de estudos explicativos, entre outros.

Referências

ANTERO, Cecilia Alves da Silva et al. COORDINATION OF JOINT ACTIONS IN MURIAÉ'S (MG) CLOTHING LPA. **RAM. Revista de Administração Mackenzie**, v. 17, n. 3, p. 158-182, 2016.

ANTHONY, Robert N.; GOVINDARAJAN, Vijay. **Sistemas de controle gerencial**. AMGH Editora, 2008.

ARAÚJO, J. G. et al. Arranjo Produtivo Local de Confecção do Estado de Pernambuco: Utilização de Práticas Gerenciais de Custos e Formação de Preço para Tomada de Decisão. In: XV Congresso de Contabilidade e Controladoria. 2015. p. 1-16.

BUEREN, Ilse Maria; FIORENTIN, Marlene. Influência de Fatores Contingenciais nos Atributos do Sistema de Contabilidade Gerencial: um estudo em empresas têxteis do Estado do Rio Grande do Sul. **Revista de Ciências da Administração**, v. 16, n. 38, 2014.

BEUREN, Ilse; MACOHON, Edson. Institucionalização de hábitos e rotinas na contabilidade gerencial à luz da teoria da contingência: Um estudo em indústrias de móveis em São Bento do Sul. **Revista de Gestão dos Países de Língua Portuguesa**, v. 10, n. 1-2, p. 78-91, 2011.

BOYD, Brian K. et al. Contingency hypotheses in strategic management research: Use, disuse, or misuse?. **Journal of Management**, v. 38, n. 1, p. 278-313, 2012.

BRITO, Renato Adão de; BONA, Samuel Augusto de. Ciclo de vida organizacional e adesão aos artefatos de contabilidade gerencial: estudo nas empresas do APLTI do sudoeste

- paranaense. 2014. Trabalho de Conclusão de Curso. Universidade Tecnológica Federal do Paraná.
- BRUNI, Adriano Leal. **SPSS-Guia prático para pesquisadores**. São Paulo: Atlas, p. 280, 2012.
- BURNS, Tom E.; STALKER, George Macpherson. **The Management of Innovation**. 1961.
- CAMACHO, Reinaldo Rodrigues. *Fatores condicionantes da gestão de custos interorganizacionais na cadeia de valor de hospitais privados no Brasil: uma abordagem à luz da Teoria da Contingência*. 2010. Tese de Doutorado. Universidade de São Paulo.
- CHAPMAN, Christopher S. Reflections on a contingent view of accounting. **Accounting, Organizations and Society**, v. 22, n. 2, p. 189-205, 1997.
- CHENHALL, Robert H. Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future. **Accounting, Organizations and Society**, v. 28, n. 2-3, p. 127-168, 2003.
- DACIÊ, Franciele do Prado. Os iguais se diferem?: características determinantes do uso de próxies de controle gerencial em empresas institucional APL de confecção. 2016.
- DONALDSON, Lex. The contingency theory of organizational design: challenges and opportunities. In: **Organization Design**. Springer, Boston, MA, 2006, p. 19-40.
- ESPEJO, Márcia Maria dos Santos Bortolucci. *Perfil dos atributos do sistema orçamentário sob a perspectiva contingencial: uma abordagem multivariada*. 2008. Tese de Doutorado. Universidade de São Paulo.
- FÁVERO, Luiz Paulo et al. **Análise de dados: modelagem multivariada para tomada de decisões**. 2009.
- GIL, Antonio C. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa**. São Paulo: Atlas, 2002.
- FAGUNDES, Jair Antonio et al. Gestão do curso de administração considerando o enfoque da teoria da contingência. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**, v. 14, n. 3, p. 44-59, 2011.
- GUERRA, Almir Rogério. *Arranjos entre fatores situacionais e sistema de contabilidade gerencial sob a ótica da teoria da contingência*. 2007. Tese de Doutorado. Universidade de São Paulo.
- GUERREIRO, Reinaldo; PEREIRA, Carlos Alberto; REZENDE, Amaury José. Em busca do entendimento da formação dos hábitos e das rotinas da contabilidade gerencial: um estudo de caso. **RAM. Revista de Administração Mackenzie**, v. 7, n. 2, 2006.
- HAYES, David C. The contingency theory of managerial accounting. **Accounting Review**, p. 22-39, 1977.
- HAYES, David Cliffe. *The contingency theory of managerial accounting: an empirical test of an assessment model*. 1975. Tese de Doutorado. The Ohio State University.

MATOS, Emanuel Rodrigues Junqueira de. *Perfil do sistema de controle gerencial sob a perspectiva da teoria da contingência*. 2010. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade: Contabilidade) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010.

KHANDWALLA, Pradip N. The effect of different types of competition on the use of management controls. **Journal of Accounting Research**, p. 275-285, 1972.

LEPCHAK, Alessandro; ALTOÉ, Stella Maris Lima; TEDESCO, Odirlei Acir. Contabilidade e controle gerencial: construção de significados a partir da percepção de especialistas. In: CCC-USP. Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, 2015, São Paulo. XV Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, 2015.

MARQUES, Kelly Cristina Mucio. *Custeio alvo à luz da teoria da contingência e da nova sociologia institucional: estudo de caso sobre sua adoção, implementação e uso*. 2012. Tese de Doutorado. Universidade de São Paulo.

MERCHANT, Kenneth A.; OTLEY, David T. A review of the literature on control and accountability. **Handbooks of Management Accounting Research**, v. 2, p. 785-802, 2006.

MO^a, Ce; MISTILIS, Nina. The Alignment Between Information and Communication Technology (ICT) Strategy and Business Strategy of Professional Conference Organizers. **E-review of Tourism Research**, v. 10, n. 3, 2012.

OLSON, Mancur; FERNANDEZ, Fábio. **A lógica da ação coletiva: os benefícios públicos e uma teoria dos grupos sociais**. Edusp, 1999.

OTLEY, David T. The contingency theory of management accounting: achievement and prognosis. In: **Readings in accounting for management control**. Springer, Boston, MA, 1980. p. 83-106.

RAMARAPU, Narender K.; LADO, Augustine A. Linking information technology to global business strategy to gain competitive advantage: an integrative model. **Journal of Information Technology**, v. 10, n. 2, p. 115-124, 1995.

RAUPP, Fabiano Maury; BEUREN, Ilse Maria. Metodologia da Pesquisa Aplicável às Ciências. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 2006.

SIMONS, Robert. Accounting control systems and business strategy: an empirical analysis. **Accounting, Organizations and Society**, v. 12, n. 4, p. 357-374, 1987.

TEIXEIRA, Francisco. Políticas Públicas para o Desenvolvimento Regional e Local: o que podemos aprender com os arranjos produtivos locais (APLs)? **Organizações & Sociedade**, v. 15, n. 46, p. 57-75, 2008.

VAN DER VEEKEN, Henk JM; WOUTERS, Marc JF. Using accounting information systems by operations managers in a project company. **Management Accounting Research**, v. 13, n. 3, p. 345-370, 2002.

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

ZARDIN PATIAS, Tiago et al. Uma Análise do Capital Social no Arranjo Produtivo Local do Leite de Santana do Livramento. **Desenvolvimento em Questão**, v. 13, n. 30, 2015.