

---

# PROPOSTA DE PESQUISA EM CONTABILIDADE: CONSIDERAÇÕES SOBRE A TEORIA DA CONTINGÊNCIA

---

**Jair Antonio Fagundes**

Mestre e Doutorando em Contabilidade;

Professor da FAHOR e FEMA – Brasil.

E-mail: [jair@fema.com.br](mailto:jair@fema.com.br)

**Cristina Crespo Soler**

Doutora em Ciências Econômicas e Empresariais;

Professora titular da Universidad de Valencia – Espanha.

E-mail: [ccrespo@uv.es](mailto:ccrespo@uv.es)

**Vicente Ripoll Feliu**

Doutor em Ciências Econômicas e Empresariais;

Professor Catedrático da Universidad de Valencia – Espanha.

E-mail: [ripoll@uv.es](mailto:ripoll@uv.es)

**Carlos Eduardo Facin Lavarda**

Doutor em Contabilidade;

Professor da URI – Brasil.

E-mail: [lavarda@urisantiago.br](mailto:lavarda@urisantiago.br)

---

## RESUMO

Este artigo trata-se de uma pesquisa bibliográfica sobre a possibilidade da Teoria da Contingência ser utilizada para pesquisar a estrutura de gestão dos cursos de Ciências Contábeis das Instituições de Ensino Superior Privada. Foi resgatada historicamente esta teoria descrevendo as principais contribuições que os diversos pesquisadores deixaram ao longo dos últimos 50 anos. Com destaque ao trabalho desenvolvido por Burns e Stalker (1966), que contribuiu com a definição das estruturas organizacionais mecânicas e/ou orgânicas. De forma exitosa conseguiu-se explorar e identificar contribuições desta teoria para construir uma estrutura de pesquisa na área de gestão destes cursos; utilizando a variável contingente ‘Ambiente’ e quatro fatores de medição desta variável construiu-se uma proposta de questões, proposições, variáveis e fatores de contingência para serem estudados em múltiplos estudos de caso no Brasil e também em outros Países.

**Palavras-Chave:** Ciências Contábeis, Teoria da Contingência, Pesquisa em Contabilidade.

---

## ABSTRACT

*This paper proposes Contingency Theory to investigate Accounting Career management in Private Educational Institutions through bibliography research. We describe the main several researchers' contributions along the last 50 years. With prominence to Burns and Stalker (1966) work, that contributed with the mechanical and organic organizational structures definition. It was taken to explore and identify theory contributions to build a research structure in the management these careers; using the contingent variable named environment and four factors of this variable, a proposal was built with research questions, propositions, variables and contingency factors to be explored in multiple study cases in Brazil and also in another Countries.*

**Keywords:** Accounting Career, Contingency Theory, Accounting Research.

## 1. INTRODUÇÃO

Assim como nas empresas em geral, existe uma série de fatores que podem influenciar no êxito das Instituições de Ensino Superior (IES), pois elas possuem clientes, fornecedores e trabalhadores, existe toda uma logística funcional, desde os atrativos para receber novos alunos até a verificação da pós-vendas feita nos egressos. Para que estas IES logrem êxito, faz-se necessário identificar a atual situação contingente ambiental dela, ou seja, como ela está estrutura para atender as possíveis diversidades de seu entorno.

Este ambiente em que a IES está localizada pode ser bem diversificado, com Governos ditando regras, variações econômicas e climáticas, concorrência, entre outros, exigindo que a IES possa utilizar um bom sistema de gestão destas variáveis ambientais. Este sistema de gestão pode variar de acordo com a estrutura administrativa das IES, ou seja, mecânica, mais regrada ou orgânica, mais flexível. Em ambas as estruturas, se faz necessário gerenciar informações de origem quantitativa e qualitativa.

Como afirma Johnson (1992, p.89), se a gestão estiver baseada somente em informações quantitativas, terá menos possibilidade de se obter êxito se comparado com uma gestão que também utiliza informações qualitativas, provindas de diversas fontes, como complementam Kaplan e Norton (1992, 1996, 1997, 1998, 2000, 2001 e 2004) que a satisfação dos alunos, comunidade, governo, dos processos internos, do corpo funcional e também financeiro, são essenciais para a gestão empresarial; para assim conseguir gerenciar com mais qualidade os aspectos contingenciais, neste caso, a variável contingencial do ambiente.

Estas necessidades têm provocado uma evolução nos sistemas de gestão das IES, assim como nos métodos utilizados para estudar tais sistemas de gestão. Pode-se observar que dentre as diversas Teorias da Administração, é a Teoria da Contingência uma das mais utilizadas pelos pesquisadores em sistemas de gestão desde os anos 70 e 80 (Otley, 1980; Escobar e Lobo, 2001; Chenhall 2003), e esta pesquisa centrou-se na Teoria da Contingência.

Os objetivos desta pesquisa são: **explorar** a Teoria da Contingência e **identificar** questões de pesquisa, proposições, variáveis e fatores de contingência para futura pesquisa na estrutura de gestão do curso de Ciências Contábeis.

Com estes objetivos tem-se a pretensão de buscar resposta para a seguinte questão: **A teoria da contingência oferece uma base teórica suficiente para estudar os cursos de Ciências Contábeis?**

## 2. TEORIA CONTINGENTE

Para Escobar e Lobo (2002) a Teoria Contingente se iniciou com o trabalho de Woodward (1958), ao estudar as relações entre estrutura e tecnologia. Khandwalla, nos anos 70, apontou que o êxito de uma empresa não dependia do uso de um determinado parâmetro (a formalização, a centralização e outros), e sim da combinação dos parâmetros mais adequados.

Vários outros pesquisadores contribuíram para a construção da Teoria da Contingência, entre eles pode-se citar: Woodward (1958, 1965) que tratou da Tecnologia como fator de contingência; Burns e Stalker (1960) estudaram o ambiente externo – mecânico e orgânico; Chandler (1962) relacionou a estratégia e a estrutura; Lawrence e Lorsch (1967) pesquisou sobre ambiente e estrutura; Perrow (1976) tratou da tecnologia e a estrutura, e, mais recentemente, Chenhall (2003) que fez uma revisão sobre estudos utilizando esta teoria desde 1980, ressaltando para a urgência de futuros trabalhos com abordagem qualitativa a serem desenvolvidos; Tilema (2005), Aguiar e Frezatti (2007) e Cadez (2007) estudaram fatores de contingência relacionando sistemas contábeis, e Chen (2008) tratou efeitos dos fatores de contingência nas questões orçamentárias.

A seguir, evidencia-se com mais detalhes sobre a evolução da Teoria Contingente e seus principais cooperadores.

## 2.1 Woodward

Nos anos 50, Joan Woodward, socióloga inglesa, considerou a tecnologia como responsável por um papel tão ou mais importante do que estrutura e os processos nas organizações. O Estudo de Woodward contemplou cerca de 100 empresas britânicas, com no mínimo de 100 empregados.

As empresas foram classificadas de acordo com 3 tipos distintos de sistemas de produção: \* Unitário e de pequenos lotes, \* Grande quantidade e produção em massa, \* Processo contínuo.

## 2.2 Burns e Stalker

Os estudiosos Tom Burns e George Stalker pesquisaram 20 empresas inglesas nos anos 60, através de uma entrevista estruturada com os executivos e assessores dos casos estudados. Foram analisados os efeitos do ambiente externo sobre o padrão de gestão e desempenho econômico delas, definindo dois sistemas opostos de prática e estrutura de gestão: o sistema mecânico e o sistema orgânico. As incertezas do ambiente deveriam fazer com que as empresas tenham estruturas orgânicas, facilitando a adaptação rápida em ambientes diferentes, já a certeza do ambiente propõe estruturas organizacionais mecanicistas.

O modelo mecânico descreve o funcionamento das empresas como o de uma máquina, para o alcance dos seus objetivos e metas, de maneira satisfatória. E o modelo orgânico descreve o funcionamento das Entidades, para alcance dos seus objetivos e metas, pela procura da maximização da satisfação, flexibilidade e desenvolvimento do potencial humano.

A figura 01 descreve mais claramente as características e condições para estruturas mecânicas e orgânicas.

Figura 01: características e condições para estrutura mecânica e orgânica

		Estruturas	
		Mecanística	Orgânica
Características		<ul style="list-style-type: none"> <li>• Cargos estreitos em conteúdo</li> <li>• Muitas regras e procedimentos</li> <li>• Claras responsabilidades</li> <li>• Hierarquia</li> <li>• Sistemas objetivos de recompensas</li> <li>• Critérios objetivos de seleção</li> <li>• Oficial e impessoal</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Cargos amplamente definidos</li> <li>• Poucas regras e procedimentos</li> <li>• Responsabilidades ambíguas</li> <li>• Sistemas subjetivos de recompensas</li> <li>• Sistemas subjetivos de seleção</li> <li>• Informal e pessoal</li> </ul>
	Condições	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Tarefas e metas conhecidas</li> <li>• Tarefas divisíveis</li> <li>• Desempenho por medidas objetivas</li> <li>• Empregados responsivos e recompensas monetárias</li> <li>• Autoridade aceita como legítima</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Tarefas e metas vagas</li> <li>• Tarefas indivisíveis</li> <li>• Desempenho por medidas subjetivas</li> <li>• Empregados motivados por necessidades complexas</li> <li>• Autoridade desafiada</li> </ul>

Fonte: Silva (2005, p.374)

### 2.3 Chandler

Em 1962 Alfred Chandler, conduziu um estudo sobre estratégia e estrutura das empresas, sendo utilizados 4 casos, Dupont, GM, Standar Oil e Sears-Roebuck, os dados foram coletados de documentos internos das empresas e através da entrevistas com os executivos.

A Dupont passou de uma estrutura centralizada para uma descentralizada, mudança esta motivada pela estratégia da empresa. A GM também por questões estratégicas estabeleceu controles centralizados em operações descentralizadas.

Já a Standard Oil, movimentou-se em direção à descentralização sobre uma base não-sistemática. E a Sears-Roebuck, experimentou um modelo descentralizado, porém sem êxito, partindo então para uma estrutura altamente centralizadora, e, novamente, não obteve êxito, sendo que partir de forma gradativa para uma estrutura descentralizada, na qual obteve êxito.

### 2.4 Lawrence e Lorsch

Estes pesquisadores da Universidade de Harvard analisaram em 1967 a relação entre as características estruturais e as condições de ambiente que estas entidades enfrentam. Partiram de uma questão básica: “O que a organização faz para lidar com as diversas condições econômicas e de mercado?”

Através de um questionário e de entrevistas os pesquisadores buscaram informações em 10 empresas de segmentos diversos (plástico, container e alimento). As estruturas internas foram analisadas em termos de **diferenciação** e **integração**. A Diferenciação descreve as diferenças na orientação cognitiva e emocional, entre os administradores (gerentes) em diversos departamentos funcionais, referindo-se: \* orientação de metas dos gerentes; \* orientação de tempo dos gerentes e relações com aspectos do ambiente com os quais estão ligados, \* relações interpessoais dos gerentes com outros membros e formalidade da estrutura.\*

Já a integração descreve a qualidade do estado de colaboração que existe entre os departamentos, os quais são exigidos alcançar unidade de esforço para atender às demandas do ambiente. É o grau de coordenação e cooperação entre departamentos diferentes, com tarefas interdependentes.

### 2.5 Perrow

Charles Perrow em 1976 deu seqüência aos estudos de Woodward chamando a atenção para duas dimensões importantes da tecnologia: a possibilidade de analisar a tecnologia e a previsibilidade ou variabilidade do trabalho.

A Variabilidade se refere ao numero de casos excepcionais ou imprevisíveis e a extensão em que os problemas são conhecidos. A análise da tecnologia se refere na medida em que as atividades são desmembradas e altamente específicas.

A combinação destas duas dimensões pode propiciar um formato de tecnologia chamados de rotineiro e não-rotineiro. Com a tecnologia rotineira pode ser considerada uma estrutura burocrática, com critérios bem definidos tanto nos níveis tecnológicos quanto nos níveis supervisionais. Já se a organização está mais propensa a ser uma estrutura orgânica, então, pode ser considerada não-rotineira.

### 2.6 Universidade de Aston

Estudos desenvolvidos por esta Universidade, através de um grupo de pesquisa liderado por David Hickson e Derek Pugh que deram continuidade aos estudos de Woodward (1958 e 1965),

concluíram que para pequenas empresas existe pouca necessidade de estrutura formal e na medida em que a empresa vai aumentando, deveria aumentar também a formalização da entidade. Estas pesquisas têm feito relações entre a estrutura e o tamanho das empresas, inspirando-se na burocracia ideal proposta por Max Weber, apoiando a influencia do tamanho nas características burocráticas de:

- a) **formalização**, o nível de documentos escritos na empresa;
- b) **especialização**, o grau em que as tarefas são divididas em cargos distintos;
- c) **padronização**, a extensão em que as atividades similares são realizadas de maneira uniforme;
- d) **centralização**, o nível hierárquico em que as tomadas de decisão são feitas.

Os pesquisadores partiram de duas perguntas básicas: A) deveriam as empresas ser mais burocratizadas à medida que crescem? B) para que tamanhos de empresas as características burocráticas são mais adequadas?

Nesta continuidade de estudos, o grupo de pesquisa incluiu as empresas de serviços em sua amostra, passando a medir a tecnologia, apontando 3 características pertinentes tanto para empresas de serviços como de manufatura:

- a) **automação dos equipamentos**, a quantidade de atividade desempenhada pelas máquinas em relação à quantidade desempenhada pelas pessoas;
- b) **rigidez do fluxo de trabalho**, o grau em que a seqüência de operações é altamente interconectada e inalterável e;
- c) **especificidade de avaliação**, a extensão em que a atividade do fluxo de trabalho pode ser avaliada, utilizando-se medições precisas e quantificáveis, em oposição às avaliações subjetivas dos gerentes.

Destas três características o grupo de Aston, concluiu que existe uma grande sintonia entre elas, fazendo com que se propusesse uma única variável denominada de **integração do fluxo de trabalho**, que é a união das três variáveis tecnológicas descritas.

## 2.7 Desenho Organizacional

Desenho organizacional se refere ao processo de determinar a forma organizacional apropriada, servindo como base da departamentalização e da coordenação, a qual normalmente é representada por um organograma. Formalmente, podem ser identificados quatro componentes principais da estrutura das entidades:

Alocação de responsabilidades e tarefas, para os indivíduos e departamentos; Relacionamento de subordinação, dentre os níveis de hierarquia e a amplitude de controle dos gerentes e supervisores; Agrupamento dos indivíduos em departamentos, destes no que se considera a organização como um todo; Mecanismos de coordenação e de integração, dos esforços na realização das atividades organizacionais.

Dentro desta perspectiva uma empresa pode ser considerada como uma pirâmide ou uma hierarquia de relações entre subordinados e superiores; quanto mais alta a hierarquia, mais alta a autoridade e quanto mais níveis hierárquicos, mais alta é a empresa.

O desenho organizacional pode ser um fator crítico para o sucesso de longo prazo, também é um processo contínuo, que se altera pelas mudanças do ambiente e não existe universalidade de projetos aplicáveis, visto que cada projeto depende do contexto de cada empresa.

## 2.8 Tipos de entidades

Muitas formas estruturais têm sido encontradas nas diversas entidades ao longo dos tempos, estas formas dependem da atividade, das condições de mercado e do tipo de controle de gestão. As organizações normalmente são classificadas pela sua estrutura em: organizações funcionais, divisionais e matriciais.

**As organizações funcionais** são altamente centralizadas com mecanismo de coordenação é a hierarquia dos níveis; os níveis mais altos da gestão são responsáveis pela direção estratégica, os níveis médios são responsáveis pelas operações das empresas e os níveis mais baixos conduzem as atividades operacionais. Funciona normalmente em ambiente estável e tarefas padronizadas e funções especializadas.

**Nas organizações divisionais** a alta administração supervisiona os gerentes divisionais, estes gerentes são responsáveis pelo desempenho geral das suas respectivas divisões. Esta forma de estruturação empresarial foi popularizada pela GM e é também chamada de departamentalização por produto. Funciona de forma descentralizada, não se fazendo necessária a padronização dentro das linhas de produtos, trata com mais rapidez as diversidades do mercado.

**Já as organizações matriciais** surgiram para atender os pontos fortes das outras duas formas de estrutura organizacional (as funcionais destacam-se por sua eficiência e as divisionais por sua resposta às necessidades do mercado), também chamada de híbrida; existindo duas estruturas de comando simultaneamente: uma segue a estrutura funcional e a outra a estrutura divisional. A alta administração é a cabeça das duas estruturas e concentra a responsabilidade coordenativa da manutenção do balanceamento do poder entre as duas estruturas.

## 3. METODOLOGIA DA PESQUISA

A seguir far-se-á a classificação da pesquisa que foi realizada, sua conceituação e justificativa em razão da investigação específica. De acordo com Silva e Menezes (2001), as pesquisas podem ser classificadas quanto à natureza, forma de abordagem do problema, objetivos e procedimentos técnicos.

Quanto à Natureza, trata-se de uma pesquisa Aplicada, pois, objetiva gerar conhecimentos para aplicação prática, ou seja, objetiva nortear futura pesquisa sobre Teoria da Contingência nos cursos de Ciências Contábeis

Quanto à Forma de Abordagem do Problema, é uma pesquisa Qualitativa, a qual considera que há uma relação dinâmica entre mundo real e sujeito, isto é, um vínculo indissociável entre o mundo objetivo e a subjetividade do sujeito que não pode ser traduzido em números. A interpretação dos fenômenos e a atribuição de significados são básicas no processo de pesquisa qualitativa. Não requer o uso de métodos e técnicas estatísticas. O ambiente natural é a fonte direta para coleta de dados e o pesquisador é o instrumento-chave. É descritiva. Os pesquisadores tendem a analisar seus dados indutivamente. O processo e seu significado são os focos principais de abordagem.

Quanto aos Objetivos, classifica-se como uma Pesquisa Exploratória, onde visa proporcionar maior familiaridade com o problema com vistas a torná-lo explícito ou a construir hipóteses. Envolve levantamento bibliográfico; assume, em geral, a forma de Pesquisa Bibliográfica.

Quanto aos Procedimentos Técnicos, é uma Pesquisa Bibliográfica. Com esta pesquisa realizada em livros, em periódicos nacionais e internacionais e internet, buscou-se embasamento necessário para atingir os objetivos propostos e a resolução do problema especificado. Também os procedimentos técnicos se fixaram em material específicos de Teoria da Contingência.

Os dados coletados foram trabalhados com o fim de atender aos objetivos estipulados, ou seja, para verificar se a Teoria da Contingência poderia contribuir para estudar a gestão dos Cursos de Ciências Contábeis. A seguir evidencia-se os resultados desta pesquisa.

## 4. PROPOSTA DE PESQUISA DA GESTÃO DE CURSOS DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

Neste capítulo, descrevem-se os resultados da pesquisa realizada, sugerindo objetivos, questões a serem estudadas nos cursos de Ciências Contábeis, bem como, variáveis e fatores de contingência a serem medidos na gestão destes cursos.

Recentemente, vários são os estudos realizados utilizando a Teoria da Contingência e Gestão Empresarial, como em Escobar e Lobo (2002), Chenhall (2003), Tilema (2005), Aguiar e Frezatti (2007), Cadez (2007), Chen (2008), entre outros.

### 4.1 Objetivos, questões e variáveis de estudo

Inicialmente Eisenhardt (1989) e Yin (1994) abordam que se devem fixar as questões de pesquisa, assim, com a pesquisa realizada em artigos e livros sobre Teoria da Contingência, chegou-se às seguintes questões: **Q1: Como está estruturada a gestão do ambiente nos cursos de Ciências Contábeis em IES Brasileira? Q2: Quais são as diferenças e igualdades na estrutura de gestão da variável contingencial ambiente, entre os casos a serem analisados?**

Os objetivos propostos para futuras pesquisas são conhecer a estrutura de gestão do curso de Ciências Contábeis de acordo com a variável contingencial ambiente, evidenciado na Teoria Contingente (Burns e Stalker, 1960 e Lawrence e Lorsch, 1967), o qual trata de separar as organizações em orgânicas e mecânicas; e fazer a comparação dos resultados entre os casos estudados.

#### 4.1.1 Variáveis de estudo

Em função da revisão de literatura, foi considerada a variável exploratória de estudo caracterizada como 'ambiente da organização' (V1) proposta por Burns e Stalker (1960) e Lawrence e Lorsch (1967), que poder ser compreendida de dois modos:

- a) IES tem uma estrutura mecânica (centralizadora, formal, regras,...) de controle do ambiente externo
- b) IES tem uma estrutura orgânica (descentralizadora, poucas regras, mais responsabilidades para os gestores...) de controle do ambiente externo

Para medir esta variável, propõem-se cinco fatores, propostos pelo grupo de pesquisa da Universidade de Aston e Burns e Stalker:

- F.1.1 Divisão do trabalho: minuciosa divisão do trabalho e estrutura Flexível; trata de observar como a IES divide e delega as atividades, se estas são bem detalhadas, burocráticas ou são mais flexíveis;
- F.1.2 Especialização: elevada Especialização e Baixa Especialização; trata do grau em que as tarefas da IES são divididas em cargos distintos, ou seja, se a IES possui cargos bem definidos ou são mais generalistas com baixa especialização;
- F.1.3 Padronização: Elevada Padronização e Baixa Padronização; a extensão em que as atividades similares de trabalho são realizadas de maneira uniforme, atividades rotineiras e estáveis, ou atividades inovadoras e não-estáveis;
- F.1.4 Centralização e processo decisório: Alto grau de centralização no processo decisório e Descentralização do processo decisório; o nível hierárquico é rígido ou existe flexibilidade na comunicação hierárquica, centralização ou descentralização do processo decisório;

F.1.5 Ambiente Externo: Ambiente Estável e Ambiente Instável; o ambiente permanece constante com mudanças lentas, ou, sofre mudanças abruptas e constantes.

No quadro. 1, tem-se um resumo da vinculação existente entre as questões, proposições propostas, variáveis a investigar e fatores de medição definidas para este estudo.

**Quadro 01: Proposições, questões, variáveis e fatores**

Proposições	Questão	Variáveis	Fatores de medição
<b>P.1. Ambiente Externo</b> P.1.1 Quanto mais incerto, hostil ou turbulento o ambiente, maior a utilização de controles orgânicos.	<b>Q1 e Q2</b>	<b>V1</b>	<b>F1.1 até F1.5</b>
P.1.2 Quanto menos incerto, hostil ou turbulento o ambiente, maior a utilização de controles mecânicos.	<b>Q1 e Q2</b>	<b>V1</b>	<b>F1.1 até F1.5</b>

#### **4.1.1 Seleção e justificativa da escolha dos casos**

##### *4.1.2.1 Justificativa da escolha dos casos*

Vários autores argumentam que as empresas em geral devem se preocupar com todos os níveis estruturais internos e também com as variações externas à entidade, ou seja, informações financeiras e não financeiras devem ser base para a gestão das Entidades em geral (Harrington, 1997; Shank; Govindarajan, 1997; Collis e Montgomery, 1998; Atkinson; Epstein, 2000; Kaplan e Norton, 2004, entre outros).

Mergulhadas neste contexto dinâmico, também estão as Instituições de Ensino Superior – IES, organizações essencialmente prestadoras de serviços que não estão excluídas dos efeitos do mercado em geral, efeitos estes que fazem com estas IES tenham estruturas de gestão para acompanhar e minimizar estes efeitos do mercado sobre a sua estrutura.

Pode-se dizer que as IES são responsáveis por uma boa parte do progresso e desenvolvimento da humanidade, assim como lugares que desenvolvem a criatividade e a inovação (Benedicto, 1997).

Outra característica que está presente em alguns estudos, (Wanderley, 1988; Schwartzman, 1996; Marcovitch, 1998; O'neil, 2000; Durham, 2001; Xavier, 2001, Colossi, 1988; Carvalho 1996), é o aspecto burocrático e político existente nas IES, onde os níveis de decisão e responsabilidades podem ser diferentes entre as IES, com certo grau de giro de função entre os gestores destas, com mandatos curtos ou não renováveis.

As IES podem ter estruturas diferentes, realidades diferentes, pois, o sistema educacional brasileiro tem tipos diferentes de IES (universidades públicas federais, universidades públicas estadual, universidades privadas, faculdades públicas e privadas). A proposta é estudar os cursos de Ciências Contábeis em até dez Faculdades Privadas.

##### *4.1.2.2 Seleção dos casos de estudo*

A seleção dos casos de estudos não terá caráter aleatório e sim por acessibilidade dos pesquisadores. Propõem-se fazer um estudo múltiplo de caso com até dez IES que possuem o curso de Ciências Contábeis, pois como afirma Eisenhardt (1989: 454), “não existe um número ideal de casos, mas uma quantidade de até dez casos normalmente funciona bem, pois com mais de dez fica difícil de analisar por gerar grande volume de informações podendo o pesquisador ter problemas para analisá-los.

### **4.1.3. Recopilação dos dados**

Para coletar os dados, será feita entrevista semi-estruturada com os dirigentes das IES, Coordenador do Curso, Diretor Acadêmico, Diretor Financeiro e Diretor Geral. Estas perguntas da entrevista foram adaptadas de outros trabalhos de pesquisa desenvolvidas por diversos autores, tais como: Chenhall (2003) e Tilema (2005). Também devem ser feitas perguntas gerais sobre a IES, tais como:

*Tempo de existência do curso, da faculdade e da IES*

*Experiência profissional e acadêmica dos entrevistados*

*Tempo de trabalho destinado para esta atividade, entre outras, que sejam pertinentes.*

Também pode ser realizadas combinações, como aponta Yin (1984) que são a Interpretação e posterior Comparação entre os casos analisados e entre esta pesquisa e o resultado de outras pesquisas semelhantes.

As fontes de informações nesta proposta de estudo podem ser de diversas naturezas; com a utilização de entrevista semi-estruturada seguindo a ordem de perguntas previamente definida, com o objetivo de reafirmar algumas questões que por ventura vier a ficar incompletas, onde, o entrevistado tem total liberdade para aprofundar em temas que possam surgir durante as entrevistas.

Com o objetivo de obter participação por parte das organizações, não será solicitado nenhuma informação que a IES julgar de caráter confidencial, para deixar os entrevistados mais participativos durante toda a entrevista.

Para concluir a triangulação, Yin (1994 p.92) diz que tem de ser considerados dois princípios básicos que podem ajudar a incrementar a qualidade, construir a validade e confiabilidade da pesquisa: construção de uma base de dados onde são recolhidas evidências de maneira organizada e documentada e a criação de uma cadeia com as evidências, onde sejam explicitadas as relações entre as perguntas, os dados obtidos e as conclusões. Todos os procedimentos metodológicos devem fazer parte do protocolo da pesquisa que contera também, os instrumentos e as regras gerais que devem ser seguidas na aplicação das entrevistas.

### **4.1.4. Análise das variáveis e dados**

A forma com que se organizam os dados deve ser lógica e coerente com a estrutura conceitual, questões e proposições teóricas previamente desenvolvidas no estudo; tal estrutura, questões e proposições devem ser utilizadas para organizar os dados obtidos nos casos analisados.

Um dos princípios objetivos da análise de dados é interpretar a informação obtida, ou seja, inspecionar, classificar e tabular, confrontando com as variáveis da pesquisa (RIALP, 1998). Este passo é o coração da construção teórica nos estudos de caso e também é mais difícil e menos codificado do processo.

Miles y Huberman (1984), recomendam um processo de formalização durante a análise de dados como o processo de verificação dos resultados obtidos. Os passos a seguir são: realizar uma codificação dos dados, apresentação e verificação dos resultados.

A codificação dos dados permite obter uma estrutura sistematizada que facilitará posteriormente à análise e geração de resultados. Assim, propõe-se a seguinte descrição da codificação deste estudo.

**Quadro 02: Codificação dos fatores de medição para as estruturas mecânica e orgânica**

Fatores	Estrutura mecânica	Estrutura orgânica
F.1.1 Divisão do trabalho;	Minuciosa divisão do trabalho - estruturas burocráticas, detalhistas	Estruturas flexíveis, nem sempre sujeitas à divisão do trabalho e à fragmentação
F.1.2 Especialização;	Elevada: divisão do trabalho e fragmentação das tarefas possibilita a criação de cargos ocupados por especialistas, com atribuições bem definidas.	Baixa: cargos generalistas continuamente redefinidos por interação com outros indivíduos participantes da tarefa.
F.1.3 Padronização;	Elevada: atividades rotineiras e estáveis	Baixa: atividades inovadoras/ não-estáveis
F.1.4 Centralização e processo decisório;	Alto grau de centralização. Decisões geralmente reservadas à cúpula organizacional. Pouca delegação Grande complexidade vertical (grande número de níveis hierárquicos) e horizontal (cargos e departamentos)	Descentralização do processo decisório, delegação e responsabilidade compartilhada Baixa complexidade vertical (poucos níveis hierárquicos) e horizontal
F.1.5 Ambiente	Estável: permanecem constantes durante o tempo, mudanças lentas	Instável: mudanças abruptas e constantes

No quadro 2, evidencia-se alguns conceitos, palavras-chave para poder classificar, codificar a resposta da entrevista, de acordo com os fatores de medição da variável, se a estrutura da IES é orgânica ou mecânica.

Finalmente, o processo de verificação e geração de conclusões, se refere aos procedimentos ou métodos empregados, para contrastar as proposições estabelecidas no estudo. Também se utilizam técnicas ou métodos ajustados as características deste tipo de pesquisa. Como estabelece Eisenhardt (1989, p.542) “o processo de verificação é similar o contraste das hipóteses na pesquisa tradicional”. A diferença mais

importante é que as duas proposições são examinadas dentro de cada caso, não para cada caso isoladamente, ou seja, cada caso é como um experimento.

Nestes casos, tal processo corresponde-se com a análise comparativa da informação obtida em cada um dos casos, e se apóia nos resultados obtidos nas análises realizadas no processo de análise anterior (cada caso). A análise entre os diferentes casos consiste em processar a informação e realizar comparações entre eles. Eisenhardt (1989) destaca algumas táticas ou métodos, sendo um deles é a seleção de dimensões ou categorias (mecânica ou orgânica) e buscar dentro destas as diferenças e igualdades entre os casos estudados.

## 5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Com estes resultados, teve-se a proposição de uma estrutura inicial para futuras pesquisas na gestão de cursos de Ciências Contábeis para Faculdades Privadas, a qual também pode ser utilizada para estudar estes cursos em estruturas distintas de IES, ou seja, Centros Universitários, Universidades Comunitárias, Universidades Privadas, Universidades Públicas entre outras, considerando a variável de Contingência 'Ambiente' e assim, verificar as possíveis igualdades e/ou diferenças dos fatores de medição da variável entre os casos analisados. Como se observa recentemente, vários foram os estudos já efetuados utilizando a Teoria da Contingência e gestão empresarial utilizando metodologias Qualitativas e quantitativas: Escobar e Lobo (2002), Chenhall (2003), Tilema (2005), Aguiar e Frezatti (2007), Cadez (2007), Chen (2008), entre outros.

Outros estudos e comparações podem ser realizados em IES de outros Países, comparando-os com resultados encontrados no Brasil. Também pode ser ampliada tal pesquisa, utilizando outras variáveis contingenciais, como por exemplo, tecnologia (Woodward, 1958 e Perrow, 1976), Tamanho (pesquisadores da universidade de Aston), Estratégia (Chandler, 1962), entre outros.

## 7. REFERÊNCIAS

- BURNS, T.; STALKER, G.M.. The management of innovations, Tavistock, Londres. 1966.
- CADEZ, Simon. A Configuration Form of fit in Management Accounting Contingency Theory: An Empirical investigation. *The Business Review, Cambridge*; Summer 2007; 7, 2; ABI/INFORM Global pg. 220.
- CHEN, Shimin. DCF Techniques and Nonfinancial Measures in Capital Budgeting: A Contingency approach analysis. *Behavioral Research in Accounting*; 2008; 20, 1; ABI/INFORM Global, pg. 13-29.
- 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* 28 (2003)127–168.
- EISENHARDT, K. M.: Building Theories from Case Study Research. *Academy of Management. The Academy of Management Review*, 14(4), pp.532-549. 1989.
- ESCOBAR, Bernabé Pérez; LOBO, Antonio Gallardo. Implicaciones Teóricas y metodológicas de la evolución de la investigación en Contabilidad de Gestión. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, vol.31 n. 111, pp-245-286, 2002.
- KHANDWALLA, P.. The effects of different types of competition on the use of management controls. *Journal of Accounting Research*, Autumn, pp.275–285. 1972.
- JOHNSON, T.: "It's time to stop activity-based" *Management Accounting*, septiembre, pág. 26 a 35. 1992.

- KAPLAN, R.S. y NORTON, D.P.: The balanced scorecard – Measures that drive performance, Harvard Business Review, janeiro-fevereiro de 1992.
- \_\_\_\_\_. The balanced scorecard. Boston: Harvard Business School Press, 1996.
- \_\_\_\_\_. The balanced scorecard – translating strategy into action. Boston: Harvard Business School Press, 1997.
- \_\_\_\_\_. A Estratégia em ação: balanced scorecard. Rio de Janeiro: Campus, 1997.
- \_\_\_\_\_. Linking the balanced scorecard to strategy. Disponível em: <[http://www.hbsp.harvard.edu/hbsp/prod\\_detail.asp?cmr073.html](http://www.hbsp.harvard.edu/hbsp/prod_detail.asp?cmr073.html)>. Acesso em: 26 mai. 1998.
- \_\_\_\_\_. Having trouble with your strategy? Then map it. Boston: Harvard Business School Press, 2000.
- \_\_\_\_\_. Organização orientada para a estratégia: como as empresas que adotam o balanced scorecard prosperam no novo ambiente de negócios. Rio de Janeiro: Campus, 2000.
- \_\_\_\_\_. David P. Organização Orientada para a Estratégia. 4o ed. Rio de Janeiro: Campus, 2001, 411p.
- \_\_\_\_\_. Mapas estratégicos: convertendo ativos intangíveis em resultados tangíveis. 6. ed. Rio de Janeiro: Campus, 2004.
- LAWRENCE, P.R.; LORSCH, J.W. Organization and Environment. Managing Differentiation and Integration. Versión castellana: Organización y Ambiente, labor, Barcelona, 1976.
- MILES, M. B. y HUBERMAN, A. M. Qualitative Data Analysis. Thousand Oaks, CA: Sage. 1994.
- OTLEY, D. The contingency theory of management accounting: Achievement and prognosis. Accounting, Organizations and Society, vol. 5, nº 4, pp 413-428. 1980.
- SILVA, Reinaldo O. Teorias da Administração. Ed. Pioneira-Thomson, 2005. São Paulo.
- TILEMA, Sandra. Towards an integrated contingency framework for MAS sophistication Case studies on the scope of accounting instruments in Dutch power and gas companies. Management Accounting Research 16 (2005) 101–129.
- YIN, R. K.. Case study research: design and methods (2nd ed.). Thousand Oaks, Calif: Sage. 1994.
- \_\_\_\_\_. Estudo de Caso: Planejamento e Métodos. Ed. Bookman. 3ª ed. 2005.

## **APÊNDICE 1 – Perguntas para Identificação do Fator de Contigência**

Perguntas a serem feitas na entrevista aos coordenadores do curso de Contábeis e aos Diretores das IES, para identificar o fator de contingência: AMBIENTE, proposto por Burns y Stalker 1965.

1. Divisão do trabalho – fale sobre o teu sistema (se existe divisão de trabalho bem detalhada, explícita, ou é uma estrutura mais flexível, onde as regras são mais tácitas)
2. Especialização – como ocorre a formalização das tarefas (cada cargo possui claramente as suas funções, ou um gestor pode opinar na função do colega)
3. Padronização – segue algum modelo de padronização de atividades? (se as atividades são rotineiras e estáveis ou os gestores podem inovar, sem seguir as regras)
4. Centralização e processo decisório – como ocorre o processo decisório? (alto grau de centralização com decisões reservadas à cúpula da IES ou é mais delegada, descentralizando o processo decisório, com responsabilidade compartilhada). quanto a hierarquia, comente a estrutura da tua IES como tu classifica em tua IES? (grandes níveis hierárquicos ou poucos níveis)
5. Ambiente – como é o ambiente externo da IES? (estável, com mudanças lentas, mais constante ou instável, mudanças rápidas e constantes)