

## ARTIGO ORIGINAL

# CONTABILIDADE E CONTROLE GERENCIAL SOB A ÓTICA DAS TEORIAS ADMINISTRATIVAS E DAS ORGANIZAÇÕES: CORRESPONDÊNCIAS EPISTÊMICAS

## ORIGINAL ARTICLE

# MANAGEMENT ACCOUNTING AND MANAGEMENT CONTROL IN ADMINISTRATIVE MANAGEMENT THEORIES AND ORGANIZATIONAL THEORIES: EPISTEMIC CORRESPONDENCES

Fernan Martins Fernandes Ferreira<sup>1</sup>

Elcio Gustavo Benini<sup>2</sup>

Susan Yuko Higashi<sup>3</sup>

Universidade Federal do Mato Grosso do Sul – UFMS, Brasil

### Resumo

Por meio de uma investigação exploratória e, utilizando-se de dados secundários, este artigo é um ensaio teórico. De forma dissertativa, apresentou-se as correspondências epistêmicas da Contabilidade e do Controle Gerencial em relação às Teorias Administrativas e das Organizações. Mais especificamente, para além das revisões de literatura, indigitou-se abordagens e vertentes, identificando e descrevendo correspondências. Baseado na questão de pesquisa: epistemologicamente, estaria a Contabilidade Gerencial para as Teorias Administrativas assim como o Controle Gerencial está para a Teoria das Organizações? Concluiu-se que sim, e que a correspondência entre Controle Gerencial e Teoria das Organizações é múltipla e dialética, estendendo-se para as ferramentas e os campos de abordagem que conformam a Contabilidade Gerencial e as Teorias Administrativas, pois, cabe à Teoria das Organizações explicar as mudanças de formatações organizacionais, e cabe ao Controle Gerencial resolver um funcionamento adequado para cada formatação, buscando alcançar o desempenho e os objetivos organizacionais.

**Palavras-chave:** Controle Gerencial; Contabilidade Gerencial; Teorias Administrativas; Teoria das Organizações.

### Abstract

Through an exploratory investigation and using secondary data, this article is a theoretical essay. In a dissertative way, the epistemic correspondences of Management Accounting and Management Control in relation to Administrative Management Theories and Organizational Theories, were presented. More specifically, in addition to literature reviews, approaches and aspects were indicated, identifying, and describing correspondences. Based on the research question: epistemologically, is Management Accounting for Administrative Management Theories, as well as Management Control is for Organizational Theories? It was concluded that yes, and that the correspondence between Management Control and Organizational Theories is multiple and dialectical, extending to the tools and fields of approach that make up Management Accounting and Administrative Management Theories, therefore,

<sup>1</sup> Doutor em Administração pela UFMS. E-mail: fernan.ferreira@ifms.edu.br.

<sup>2</sup> Doutor em Educação pela UFMS. E-mail: elcio.benini@ufms.br.

<sup>3</sup> Doutora em Administração pela UFMS. E-mail: susan.higashi@ufms.br.

it is up to the Organizational Theories explain the changes in organizational formats, and it is up to Management Control to resolve an adequate operation for each format, seeking to achieve performance and organizational objectives.

**Keywords:** Management Control; Management Accounting; Administrative Management Theories; Organizational Theories.

## INTRODUÇÃO

Por resgatar as origens do conceito de Controle Gerencial e, ter dado atualidade à matéria, David Otley figurou obras que se tornaram verdadeiras referências para as áreas de estudo da Gestão e das Ciências Contábeis. Otley (1994) disserta que o conceito de Controle Gerencial, cunhado inicialmente, careceu de delineamento. A priori, as tratativas dadas ao Controle Gerencial desviaram-se de seus propósitos em direção às pesquisas majoritariamente fundamentadas em Contabilidade, sobretudo, as que tratavam do comportamento e da tomada de decisão de gerentes frente à resultados. Tal desvio, culminou em um reforço a uma útil segmentação: o estudo da Contabilidade Gerencial.

No decorrer do século XX, o termo Controle Gerencial recebeu muitas conotações, havendo um trato literário bastante abrangente. No entanto, o trabalho seminal de Anthony (1965) aponta a importância de se distinguir os termos Controle Gerencial, Planejamento Estratégico e Controle Operacional, pois, se evitam dois significativos problemas:

- A marginalização da ideia de que organizações têm processos e objetivos para formular e redefinir suas estratégias, e não o contrário;
- O uso excessivo de práticas industriais em *new business* oriundos da flexibilização das economias desenvolvidas do século XX, pois, os mesmos, necessitavam de específicos controles de operação.

Afim de superar as primeiras concepções acerca do Controle Gerencial que, por conseguinte, versavam sobre controles organizacionais baseados em contabilidade e propositados para delinear o comportamento de gerentes. Logo, pouco divergente de uma Contabilidade Gerencial incipiente que, sobrepõe a contabilidade e os resultados de desempenho à gestão e ao planejamento estratégico, Anthony (1965), definiu Controle Gerencial como um processo pelo qual gerentes e gestores garantem que técnicas de aprimoramento e adequação de trabalho sejam

implantadas e, que recursos, sejam obtidos e eficientemente usados na realização dos objetivos organizacionais.

Quanto às transformações no contexto de empresas de *new business*, estas, ocorreram a partir dos anos de 1970. O ambiente de rápidas mudanças tecnológicas, culturais e de consumo, aumentaram o peso da variável Incerteza na tomada de decisão dos agentes. Nesse sentido, os sistemas de controle passaram a enraizar-se em modelos preditivos de efeitos de novas formas de gestão e, de potenciais contingências oriundas de novas formatações organizacionais (Chenhall, 2007; Otley; Berry, 1980; ten Rouwelaar; Bots; De Loo, 2018).

O intenso aumento dos padrões gerais de consumo, sobretudo a partir dos anos de 1990, refletia a expansão dos mercados e o alcance de negócios em situações de concorrência cada vez mais globais, dessa forma, a busca pelo desempenho organizacional tornou-se um desafio mais heterodoxo. Nesse cenário e, sem prejuízos à planos de negócios postos, a gestão de mudanças fez-se fundamental para as empresas que se tornaram proeminentes, pois, a mesma, afixou-se em medidas contingenciais objetivas – conduta basilar para a sobrevivência em ambientes plurais. A gestão de mudanças deve ser uma habilidade da administração, com vistas para recursos, tangíveis e intangíveis, internos e externos, alinhados ao planejamento estratégico da organização (Cruz et al., 2020; Fernandes, 2005; Moreira; Borges & Santiago, 2017).

Um ciclo de mudanças que se mostre contínuo requer adaptação contínua. À medida que mudanças no ambiente de negócios se tornam mais prevalentes, os mecanismos de adaptação organizacional não podem ser deixados para gerentes que não tomam ações protetivas quanto à possíveis transferências de *know-how* e tecnologia, pois, antes, o processo de mudança organizacional incorporava-se à práticas operacionais e a resultados de desempenho, logo, fez-se providencial um regime de Controle Gerencial adaptado que não fosse plenamente fixado à contabilidade (Cruz et al., 2020; Fernandes, 2005).

A divisão entre Controle Gerencial e Contabilidade Gerencial, que sempre foi tendenciosa, com a flexibilização de atividades econômicas, evolução de novas

formas de negócios, novos padrões sociais e, consequentes mudanças organizacionais, tornou-se insustentável (Diehl, 2017; Frezatti *et al.*, 2009).

À *la Longue Durée*, tradição historiográfica da escola dos Annales, a Teoria das Organizações, de caráter descritivo-explicativa, disserta sobre mudanças nas formas em que o trabalho é organizado entorno das atividades e da produção (Motta, 2003; Tomich, 2011). Logo, depreende-se da teoria que:

- Apesar da aparente centralidade do objeto de estudo no trabalho – o tipo de trabalho, feito por quem, pelo que, por que, para que fim – a centralidade está na organização, reciprocamente desdobrada do trabalho, ou seja, que tipo de organização, organizada por quem, pelo que, por que, para que fim. Nessa dialética, como ensejam-se o sujeito, o Estado, o mercado e as instituições;
- A natureza do objeto de estudo da Teoria das Organizações é abrangente, complexa e essencialmente crítico-reflexiva, portanto, não é a-histórica, ou amostral, pelo contrário, faz-se saber o processo histórico.

A Teoria das Organizações possui características mais sociológicas e explicativas. São um produto dos estudos modernos de sociologia e economia, sobretudo dos clássicos da economia política e da sociologia das organizações. Para além, mas de forma indireta, a Teoria das Organizações sofreu influência das ciências políticas, antropologia e psicologia. Não à toa, estudos e pesquisas conduzidos em Teoria das Organizações são classificados como de burocracia e de nova sociologia das organizações (Faria, 2009; Motta, 2003).

A burocracia nasce para adequar a organização do trabalho a um novo tipo de produção: a produção fordista, proveniente da época de consolidação da segunda fase da revolução industrial – final do século XIX e início do século XX. A revolução industrial, juntamente das nuances de seu tempo histórico, como os massivos êxodos rurais, mudou os arranjos formais de organização do trabalho. Essa imensa transformação socioeconômica demandou novas tipologias de ordenamento de Estados e mudanças institucionais – as razões para o modelo burocrático (Harvey, 2008; Paula, 2008; Vieira; Caldas, 2006).

A moderna disciplina da Administração ramificou-se em Teorias Administrativas. A Administração surgiu como um produto do tempo histórico da produção fordista e do modelo burocrático – segunda fase da revolução industrial. A Teoria das Organizações, no entanto, não se limita às razões e funções de uma

organização, modelos de Administração Pública e de Estado – se anteriores ao burocrático, ou propostos para superá-lo, como o Modelo Gerencial. A Teoria das Organizações compreende uma pluralidade, um quadro ampliado que contempla estudos e pesquisas acerca da organização do trabalho entorno de atividades e da produção. Nesse quadro ampliado, teorias como as Teorias Administrativas se fazem presentes (Faria, 2014, 2015; Motta, 2003)

Caracteristicamente prescritivas e pragmáticas, as Teorias Administrativas – umas mais intensamente que outras – dissertam acerca das dinâmicas envolvidas com o desempenho organizacional. Essas teorias constituem como firmas ou empresas a maioria das organizações e, incutem, às não constituídas, a logicidade dessas. Assume-se que toda organização teve a sua concepção propositada para ser um meio de alcance a objetivos – coletivos ou individuais. Desse modo, para que objetivos possam ser alcançados, a maximização do desempenho organizacional é desejável, logo, como toda organização do tipo firma, compreende pessoas e recursos, a implementação de métodos, técnicas e rotinas que otimizem o desenvolvimento do trabalho, fazem-se necessárias e, diminuem a ocorrência de falhas organizacionais. Em outras palavras, um epítome da instrumentalização: gestão de pessoas, gerenciamento de recursos, atividades e produção (Clegg; Hardy; Nord, 2001; Paula, 2008).

Inicialmente, a Moderna Disciplina da Administração foi pensada muito mais como uma técnica racionalizada, científica, do que uma teoria. Os propósitos de otimização e melhorias em campos de eficiência e eficácia ligavam o desenvolvimento das Teorias Administrativas à Ciência Econômica Ortodoxa. Receituários de medidas de maximização para funções de produção predominavam, no entanto, em suas ramificações, outras perspectivas menos radicais à racionalização foram compreendidas, como a Escola das Relações Humanas (Candido; Sacomano Neto; Donadone, 2019; Paula, 2008).

Logo, considerando as possibilidades de aproximação do objeto em tela – Contabilidade e Controle Gerencial sob a ótica das Teorias Administrativas e das Organizações – com a materialidade histórica aludida aos constructos das mesmas e, com novas perspectivas de problematização e investigação abertas ao exame da

identidade epistêmica, levantou-se a seguinte questão de pesquisa: epistemologicamente, estaria a Contabilidade Gerencial para as Teorias Administrativas assim como o Controle Gerencial está para a Teoria das Organizações?

De face para a questão levantada, de forma dissertativa, este artigo apresenta as correspondências epistêmicas da Contabilidade e do Controle Gerencial em relação às Teorias Administrativas e das Organizações. Mais especificamente, para além das revisões de literatura, indigitou-se abordagens e vertentes teóricas, identificando e descrevendo correspondências.

Entende-se por epistemologia a ciência como episteme, logo, o estudo da ciência. A epistemologia está contida na gnosiologia, referindo-se às condições sob as quais o conhecimento científico é produzido e os modos para alcançá-lo, avaliando a consistência lógica de suas teorias. Em suma, a epistemologia refere-se ao estudo do conhecimento relativo a um campo de pesquisa, em cada ramo da ciência (Faria, 2015; Salles, 2021).

As fontes utilizadas na pesquisa foram oriundas de artigos científicos maduros e recentes ao tempo presente desta pesquisa, publicados em periódicos com relevante fator de impacto internacional (JCR), livros e manuais de pesquisadores considerados clássicos das Ciências Contábeis, Controle Gerencial, Teorias Administrativas e das Organizações. O contato com as fontes se deu de forma direta e indireta. Parte do referencial teórico esteve em posse dos autores, e parte foi acessada virtualmente por meio das bases *Web of Science*, *Scopus*, *Scielo* e Sistema de Bibliotecas da Universidade Federal de Mato Grosso do Sul.

Após esta introdução, este artigo estrutura-se em mais três seções. A segunda seção, intitulada: Diferentes Organizações e Teorias – Um Controle Gerencial Apropriado, delineia as razões e abrangências do Controle Gerencial, assim como as suas principais ferramentas, apontando as divisões de campo da Teoria das Organizações e apresentando aquelas que predominaram em pesquisas de Controle Gerencial. Posteriormente, a terceira seção, intitulada: A Contabilidade Gerencial como Ferramenta Originária da Moderna Disciplina da Administração, descreve o princípio comum de abordagem geral das Teorias Administrativas, assim como o fomento das mesmas à Contabilidade Gerencial. Por fim, como quarta seção, as considerações finais acerca da pesquisa.

## DIFERENTES ORGANIZAÇÕES E TEORIAS – UM CONTROLE GERENCIAL APROPRIADO

Anthony (1965) e Otley (1994) definem Controle Gerencial como um processo que viabiliza à gestores a utilização de recursos, materiais e imateriais, de forma efetiva e eficiente, para o alcance de estabelecidos objetivos organizacionais. O foco do Controle Gerencial reside, sobretudo, na postura e no papel desempenhado pela gestão no trato organizacional, logo, faz-se providencial a existência de unidade objetiva de função nos setores das empresas.

Flamholtz (1979) destaca o Controle Gerencial como um processo no qual a gestão se respalda para exercer influência sobre o trabalho desempenhado pelos colaboradores, aproximando-os do cumprimento satisfatório das metas estabelecidas pela organização. Frezatti, Aguiar e Guerreiro (2007) definem Controle Gerencial como um manual de padrões viáveis para ambientes incertos, o mesmo, é empregado por gestores como um fio condutor que possibilita influenciar liderados no alcance de objetivos.

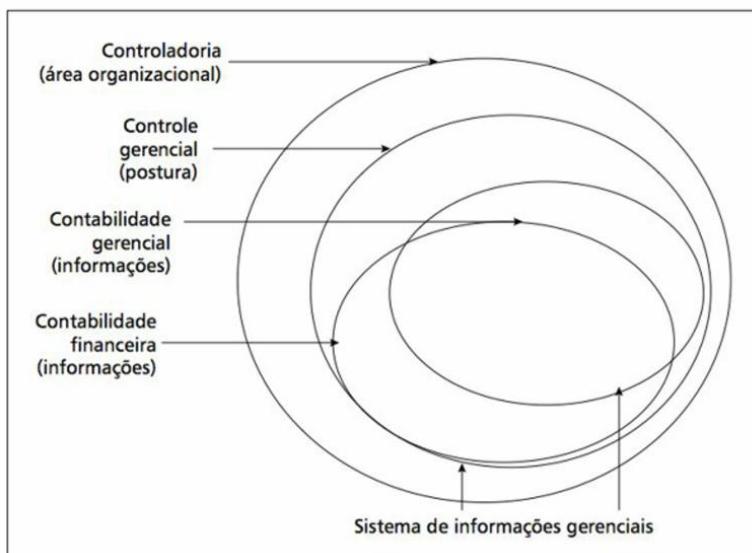
Quanto à Contabilidade Gerencial, esta, está voltada para o ambiente interno e para as funções de monitoramento de dados, mais especificamente, para os eventos inseridos no ambiente de Controle Gerencial. Nesse sentido, figura-se a Contabilidade Gerencial como uma ferramenta de Controle Gerencial, um componente-divisão, e não o contrário, como na presente tendência primordial a compreendê-la (Diehl, 2017; Frezatti; Aguiar; Guerreiro, 2007).

O *Chartered Institute of Management Accountants* (CIMA), um dos principais órgãos internacionais da área de *Management Accounting* (MA), define Contabilidade Gerencial, a partir da informação, financeira ou não, como uma fonte de análise e comunicação da geração de valor de uma empresa ao longo do tempo. No Brasil, corroborando com a definição do CIMA, a Associação Nacional de Programas de Pós-Graduação em Ciências Contábeis (ANPCONT) apresenta a Contabilidade Gerencial como parte de um campo voltado a dar suporte ao Controle Gerencial (Chartered Global Management Accountant, 2014; Diehl, 2017).

Frezatti *et al.* (2009) dissertam que a Contabilidade Gerencial é parte do Controle Gerencial e, este último, pode ser entendido como uma postura condutiva e executiva de tomadas de decisão frente a um planejamento estratégico.

Por um olhar mais macro, o Controle Gerencial revela-se como o grande corpo de integração de uma completude concebida como Controladoria. Frezatti *et al.* (2009) ilustram essa concepção conforme disposto na Figura 1:

**Figura 1:** Controladoria – Controles, Contabilidades e Sistema de Informações



Fonte: Adaptação dos autores Frezatti *et al.* (2009, p. 12).

A diferença essencial entre Controle Gerencial e Contabilidade Gerencial reside no fato de a primeira, estar relacionada ao espectro de estratégia das organizações, foco para os objetivos, enquanto a segunda, vincula-se a processos e engrenagens responsáveis por prover e subsidiar a geração, manutenção e fluxo de informações necessárias a primeira – Controle Gerencial – de forma sustentável (Chartered Global Management Accountant, 2014; Frezatti *et al.*, 2009).

As Teorias das Organizações podem ser tratadas no plural devido à sua abrangência em abordagens, propostas e ideais de formatões organizacionais. Embora as Teorias Administrativas sejam parte desse campo de estudo, as Teorias das Organizações não se limitam à visão do administrador – que busca instrumentalizar gestores com ferramentas de planejamento estratégico e controle. Elas abarcam, também, a perspectiva do administrado (o indivíduo dentro da organização), abordando as formas de dominação e os mecanismos de controle. Esta

visão mais ampla visa, inclusive, fornecer subsídios para a defesa do indivíduo, como demonstram as análises de Weber e o Estruturalismo. Logo, as Teorias das Organizações perspectivam formas alternativas de gestão, trazendo luz a como usar o chicote, saber defender-se do chicote e depreender-se a respeito das práticas e funções sociais das organizações (Motta, 1970; Paula, 2016).

Por conseguinte, acerca da pluralidade intrínseca, a Figura 2 exibe as divisões de campo das Teorias das Organizações (ou Teoria das Organizações):

**Figura 2:** Campos de Abordagem Teórica das Organizações



**Fonte:** Desenho e adaptação dos autores Clegg et al. (2001), Motta (2003) e Paula (2016).

Dos campos de abordagem teórica das organizações, predominam-se, nas pesquisas de Controle Gerencial, fundamentações embasadas na Teoria da Contingência e em Institucionalismos. A respeito dessas correspondências, a começar pela Teoria da Contingência, de acordo com os autores Chenhall (2007) e Otley (1994), é tarefa primordial observar e codificar desenvolvimentos de processos de gerenciamento, contudo, é improvável que codificações produzam prescrições universais, em contrapartida, as mesmas, contribuem para com novas abordagens contingenciais a cada tipo de organização, cultura e ambiente operacional.

O Controle Gerencial é uma prática essencial para as organizações, pois, fornece a base para que todas as tarefas projetadas possam garantir a manutenção

da coerência operacional e, que as organizações, mantenham-se capazes de sobreviver a ambientes de incerteza. Todavia, o Controle Gerencial está intimamente ligado a decisões estratégicas de posicionamento e operações que garantam a implementação eficaz do planejamento (Moreira; Borges; Santiago, 2017; Otley; Berry, 1980).

Por conseguinte, de acordo com Luft e Shields (2006), comprehende-se como as seminais variáveis de estudo da eficácia de Sistemas de Controle Gerencial (SCGs) ou *Management Control Systems* (MCSs):

- Tecnologia;
- Dimensão das firmas/empresas;
- Estratégia;
- Ambiente de negócios;
- Estrutura de organização;
- Cultura organizacional.

Contudo, surgiram pesquisas no século XXI, principalmente embasadas pela Teoria da Contingência e por Institucionalismos, que adequaram a abordagem, antes rígida, das variáveis de estudo da eficácia de SCGs, de acordo com os desafios e problemas enfrentados na contemporaneidade, haja vista para questões ligadas a cultura e a flexibilização do trabalho (Harvey, 2008; Luft; Shields, 2006).

A Teoria da Contingência se norteia a partir da relação funcional entre ambiente operacional e técnicas administrativas apropriadas para o alcance dos objetivos de uma organização. Logo, a Teoria da Contingência, parcialmente, assume um caráter funcionalista de abordagem econômica neoclássica. Quanto a abordagem econômica neoclássica, esta, assim como todo campo da ciência, teve aparentes problemas identificados por outras lentes teóricas (Mora Lema, 2011; Vieira; Caldas, 2006).

O problema central da abordagem econômica neoclássica está na presumida racionalidade dos agentes em suas tomadas de decisão, ou seja, em seu comportamento. Não à toa, a tratativa introdutória de economia – na perspectiva neoclássica – divide-se em: parte sociológica, de base comportamental, e parte aplicada, de base funcional, não atendo-se ao uso exclusivo de métodos quantitativos ou qualitativos (Da Silva Gallo, 2021; Prado, 2001).

Pelo fato do postulado de que os agentes buscam maximizar seu bem-estar econômico, uma ideia de individualismo e natureza egoística irreparável do homem, críticas à abordagem neoclássica são feitas no sentido de que não haveria possibilidade concreta de coordenação do trabalho e de algumas atividades econômicas. O que viria ao encontro com qualquer proposta de Contabilidade Gerencial – nascida para dar diretriz e tornar eficiente organizações cada vez mais corporativas, de alcance global, caráter multidisciplinar e, responsáveis, direta ou indiretamente, por outros negócios. Logo, por mais racionais que se presumam ser os agentes, pressuposto neoclássico, os mesmos, por outras lentes teóricas sociais e econômicas, não o são, pois, se revelaria como lobo, predador do homem, o próprio homem – Thomas Hobbes. Por conseguinte, o Controle Gerencial depara-se com a escolha de radicalmente adotar, ou não, abordagens econômicas neoclássicas (Bromwich, 2007; Da Silva Gallo, 2021; Prado, 1993).

Outro campo de abordagem teórica das organizações, predominante em pesquisas de Controle Gerencial, é o campo dos Institucionalismos. De hermenêutica geral não crítica, porém em diálogo recorrente com o campo Crítico e, sobretudo com o campo dos Estruturalismos, os Institucionalismos presumem a racionalidade limitada dos agentes que ocasionam a não alocação eficiente de recursos e o consequente desequilíbrio de mercado, não prevalecendo assim, situações de concorrência perfeita – exceto em *commodities*. Nesse cenário, faz-se providencial medidas de controle e estratégias de atuação para lidar com tais problemas, logo, os Institucionalismos atêm-se para o comportamento dos agentes, ações coletivas, governança, contratos e leis, fomentando um *modus operandi* pertinente às corporações em que, o uso de Sistemas de Controle Gerencial, é imprescindível (Dalpiaz; Goulart; Socreppa, 2016; Pereira, 2021; Williamson, 1985).

Para além, pode-se considerar como uma terceira via de abordagem teórica das organizações, não predominante, mas, fazendo-se presente em pesquisas de Controle Gerencial, o campo das Teorias Críticas das Organizações. Como uma subdivisão do campo, tem-se a Teoria Crítica em Estudos Organizacionais (TCEO), que compartilha com os Institucionalismos algumas ideias de organizações cooperativas. No entanto, a TCEO tem como foco a teorização e a adoção de medidas

de combate ao capitalismo, enquanto os Institucionalismos concentram seus trabalhos em como, socialmente, melhor operacionalizar no capitalismo. Para que um tipo de Controle Gerencial se embasasse em TCEO, este, não poderia compor partes de soluções aos problemas da economia de mercado, pois, deste modo, contribuiria com a perpetuação das mazelas do capitalismo. Por conseguinte, quando abordado pela subdivisão denominada Teoria Crítica (Escola de Frankfurt) e, em diálogo com os Institucionalismos, o Controle Gerencial, que conforma resoluções à problemas organizacionais, poderia contribuir para com uma melhor divisão social do trabalho e dos lucros das organizações, coadjuvando a sociedade frente às contradições do capitalismo (Faria, 2009; Frezatti *et al.*, 2009; Paula, 2008).

Retomando a abordagem Contingencial, esta, prevê um tipo específico de relação entre Ambiente Organizacional e Apropriadas Técnicas Administrativas de Desempenho. Enquanto as variáveis ambientais são independentes, as técnicas administrativas são dependentes. Nesse cenário, a abordagem contingencial não prevê uma relação direta de causalidade entre as variáveis, mas sim, uma relação funcional entre elas. Logo, com base nesse constructo, por meio do tratamento e do aperfeiçoamento de tal relação, contribui-se com o alcance dos objetivos organizacionais (Cruz *et al.*, 2020; Fagundes *et al.*, 2011).

O termo Contingência remete a uma veracidade sob condições especificadas. Como tal, não existe a singular Teoria da Contingência, mas várias teorias contingenciais podem ser usadas para explicar e prever as condições sob as quais Sistemas de Controle Gerencial (SCGs) se encontram, ou associam-se, para o aprimoramento do desempenho organizacional (Cruz *et al.*, 2020; Donaldson, 2001).

O início das pesquisas baseadas em contingência de SCGs usou de teorias desenvolvidas nas décadas de 1960 e 1970. Os pioneiros pesquisadores da área, Woodward, Burns, Stalker, Perrow, dentre outros, contribuíram para com a fundamentação de como se relacionam organizações, estruturas e sistemas. Em seus trabalhos, esses pesquisadores focalizaram o impacto do ambiente de negócios e de mudanças tecnológicas na estrutura de organização das firmas. Ao se considerar a pesquisa sobre SCGs, desde 1980, é evidente que essas seminais variáveis, juntamente das demais – dimensão das firmas, estratégia e cultura organizacional – foram confirmadas como descritoras de elementos fundamentais para o contexto das organizações (Fagundes *et al.*, 2011; Matos, 2010; Otley, 2016).

A importância de mudanças tecnológicas e o uso corrente de tecnologia em SCGs, foi enriquecida por pesquisas com base na literatura de manufaturas e indústrias. Já a estratégia, é uma variável um pouco diferente das demais, em certo sentido, ela não é um elemento de contexto, mas o meio pelo qual os gerentes podem influenciar a natureza do ambiente de negócios, as tecnologias da organização, os arranjos estruturais e a cultura de SCGs. O papel da estratégia é importante por tratar de críticas que a pesquisa baseada em contingência assume ao supor que SCGs são determinados pelo contexto em que gerentes coordenam operações. No entanto, é notório que os gerentes detêm uma "escolha estratégica", podendo posicionar suas empresas em ambientes específicos (Chenhall, 2007; Moreira; Borges; Santiago, 2017; ten Rouwelaar; Bots; De Loo, 2018).

Quanto a seminal variável Cultura, a relação entre o design de SCGs e a cultura nacional representa uma extensão da pesquisa de Controle Gerencial baseada em fundamentos do Estruturalismo em Teoria das Organizações, com preocupações mais sociológicas e antropológicas. A proposição básica é que diferentes países possuem características culturais particulares – que predispõem indivíduos e ações em SCGs. A cultura tornou-se importante no design de SCGs a partir dos anos 2000. Firmas se tornaram globais, corporativas e desenvolveram operações multinacionais. Desta forma, vieram à tona questões como: transferir ou não SCGs próprios para o exterior? Redesenhar sistemas para adequá-los às características culturais de outros ambientes que abrigam mercados? Comparada aos contextos de estudos de outras variáveis, a pesquisa em cultura tem sido limitada ao caráter exploratório (Mercês; Silva; Araújo, 2017; Motta, 1970; Otley, 1994).

Há uma infinidade de significados para cultura. Contudo, Kaplan (1965) afirma que há um consenso entre antropólogos de que a cultura é composta por padrões e tradições inter-relacionadas, que são transmitidas ao longo do espaço-tempo por mecanismos não biológicos baseados em linguística e no desenvolvimento exclusivo do homem. A cultura pode ser descrita por características inerentes como conhecimento, crença, arte, moral, lei, costumes e outras capacidades e hábitos adquiridos pelo homem como membro de uma sociedade.

A cultura, no entanto, no âmbito de pesquisa da Teoria das Organizações muitas vezes é conceituada para um fim, como sendo um conjunto de características isoladas para atender às necessidades metodológicas e científicas de um grupo de estudo. Entre as características mais usadas, estão as desenvolvidas por Hofstede (2003), que descreveu os valores culturais como distância do poder – aceitação da distribuição desigual de poder – individualismo x coletivismo – colocando o interesse próprio à frente do grupo – prevenção de incertezas – preferência a evitar incertezas e confiar em regras e estruturas – masculinidade vs. Feminilidade – conquista, assertividade e sucesso material vs. modéstia e preferência por qualidade de vida e, posteriormente, dinamismo confucionista – status, respeito pela tradição e proteção ao rosto de alguém. A maioria dos estudos baseados em contingência de SCGs usaram de tais valores para estudar a influência da cultura nas/das organizações (Chenhall, 2007; Hofstede, 2003).

Existem quatro formas de ajuste teórico usadas para classificar pesquisas baseadas em contingência de SCGs: seleção, ajuste, congruência e interação de sistemas. Os estudos de seleção examinam a maneira contextual com que fatores se relacionam à aspectos de SCGs sem a tentativa de avaliar se tal associação está vinculada ao desempenho. As abordagens de ajuste incluem estudos que examinam como o contexto organizacional influencia o relacionamento entre SCGs e o desempenho organizacional. Luft; Shields (2006) fornecem um refinamento para classificar e discutir teorias empregadas em SCGs baseando-se em pesquisa contingencial, considerando entre as variáveis: as relações estruturais, a natureza da causalidade e os níveis de análise (Chenhall, 2007; Luft; Shields, 2006).

Em relação à causalidade, a pesquisa baseada em contingência de SCGs, em geral, implica implicitamente relações unidirecionais. Se os relacionamentos são bidirecionais, é possível que eles sejam simultaneamente determinados representando uma situação em equilíbrio, ou, estão relacionados ciclicamente com SCGs determinando resultados. Além disso, a maioria das pesquisas de temáticas desdobradas da teoria contingencial, utilizam métodos de pesquisa transversal, logo, seus resultados são relevantes apenas para uma etapa do ciclo de contingência (Matos, 2010; Otley, 2016).

Como recomendação geral a respeito da pesquisa contingencial, Donaldson (2001) aconselha que os pesquisadores estudem a dinâmica de como as

organizações, através do tempo, se ajustam às novas circunstâncias de mercado. Donaldson (2001, p. 280) refere-se a essa abordagem como "adaptação estrutural para recuperar o ajuste".

Adentrando ao âmbito de apontamentos a pesquisas, no que diz respeito àquelas embasadas em Teoria Comportamental, Frezatti et al. (2009) e ten Rouwelaar, Bots e De Loo (2018) apresentam importantes desafios para entender como os gerentes coordenam decisões de alocação de recursos. Argumenta-se que em vez do usual e formal planejamento analítico – racional e abrangente – os gerentes usem do julgamento de experiências prévias em rotinas a serem empregadas no presente. Por conseguinte, há também o modelo de comportamento nomeado Lata de Lixo, de Cohen et al. (1972), neste, os autores sugerem que os gerentes tenham um repertório de respostas padronizadas para problemas organizacionais que venham a surgir, dado que, acerca do tempo futuro, não há informações completas. Para tal, Cohen, March e Olsen (1972) orientam a classificação dos problemas conforme a situação e recorrência.

No que tange a observações de caráter sociológico e comportamental, estas, como fundamentos a pesquisas de Controle Gerencial, são pouco prescritivas em relação às variáveis financeiras. No entanto, faz-se importante a compreensão de pesquisas não pragmáticas e que capturem subjetividades, pois, elas podem fornecer uma outra via de diagnóstico do porquê alguns designs de SCGs, que aparecem se encaixar a um dado contexto, ainda não geram desempenho organizacional satisfatório (Frezatti et al., 2009; Mercês; Silva; Araújo, 2017).

Por fim, quanto a problemas de informações e de como os agentes tomam decisões, no que diz respeito a identificação de quando o desempenho de uma firma é influenciado por sua estrutura organizacional, os trabalhos de Williamson (1985, 1986) constituem uma importante contribuição para as pesquisas de Controle Gerencial. Williamson examina as situações de eficácia na conclusão de transações – se pelas firmas ou pelos mercados. Questões de divisões estruturais, lucro e custos de transações, foram acertadas pelos desdobramentos desses trabalhos. Williamson (1985, 1986) reconhece que não existe um modus operandi prescritivo para as organizações em geral, mas sim, modelos de negócios e situações de concorrenças.

## A CONTABILIDADE GERENCIAL COMO FERRAMENTA ORIGINÁRIA DA MODERNA DISCIPLINA DA ADMINISTRAÇÃO

No que diz respeito ao campo de abordagem teórica das organizações, considerado o fundador da moderna disciplina da Administração, este, é plural, e denominado como Teorias Administrativas. As Teorias Administrativas subdividem-se em escolas de pensamento, mais especificamente: Administração Científica, Teoria Clássica, Escola das Relações Humanas, Teoria da Burocracia e Teoria Comportamental. As Teorias Administrativas influenciaram, e foram influenciadas, por outros campos de abordagem teórica das organizações (Clegg; Hardy; Nord, 2001; Motta, 2003).

De caráter prescritivo, buscando otimização, desempenho organizacional e maximização da produção, as primeiras escolas administrativas se preocupavam em como organizar o trabalho e os trabalhadores entorno de atividades produtivas geralmente industriais. O desperdício de tempo, o esgotamento de turnos produtivos e, a própria produtividade dos trabalhadores, eram preocupações frequentes. Formas de controle, não somente de processos, mas do trabalhador em si, eram demandas comumente aceitas. Influenciadas pela Teoria Econômica Neoclássica e pela Teoria dos Sistemas, as primeiras escolas guardavam especial apreço pela técnica, supostamente apolítica. O trabalhador era considerado um indivíduo com limites à compreensão do todo do negócio, logo, fazia-se fundamental as funções do executivo e a separação entre a gerência e a operacionalização, esta última, coordenada para funcionar como uma máquina (Faria, 2009; Paula, 2008).

O apreço por máquinas e por informações era justificado e compreensível. Formas de regular e mecanizar as atividades necessitavam de adequado trato e informações. Princípios e receitas de como fazer, claras posições em relação a aceitação incondicional de hierarquias e, códigos de conduta rigorosos, eram implementados quase como regras naturais. Nesse sentido, a Contabilidade Gerencial veio a ser uma ferramenta, não somente analítica, mas, tomadora de informações e compositora de fundamentos, isentos de juízo, para a área gerencial. Por meio da Contabilidade Gerencial pôde-se melhor sistematizar rotinas de monitoramento financeiro e de outros desempenhos, além de indicadores de trabalho

e de funcionamento das empresas (Candido; Sacomano Neto; Donadone, 2019; Hesford *et al.*, 2007).

Nesse contexto, não à toa, pesquisas sobre Contabilidade Gerencial – atreladas ou não ao Controle Gerencial – geralmente abordaram a relação causa-efeito em diversas práticas administrativas. Para que processos gerenciais e de tomada de decisão ocorressem de forma eficaz, a Contabilidade Gerencial figurava, a partir de um sistema de informações, como a principal ferramenta de operacionalização do controle, dedicada a transmitir os resultados atingidos aos usuários (Chartered Global Management Accountant, 2014; Diehl, 2017).

Atkinson et al. (2015) apresentam a Contabilidade Gerencial como um processo responsável pela identificação, mensuração, reporte e análise dos eventos econômicos da organização. Chennall (2007) diferencia Contabilidade Gerencial de outros termos similares, como orçamentação ou custeio de produtos, enquanto Horngren, Datar e Foster (2004) citam orçamento, sistema contábil e relatórios de desempenho, portanto, retomam a afirmação que vincula a Contabilidade Gerencial a uma operação do Controle Gerencial.

Buscando dar suporte aos pesquisadores de Contabilidade Gerencial, Horngren, Datar e Foster (2004) reforçam a ideia da utilização de verbos nas definições. A Contabilidade Gerencial, então, é apresentada como um processo que identifica, mensura, acumula, analisa, prepara, interpreta e comunica as informações úteis ao suporte de usuários de uma organização.

Algumas rotinas usadas na Contabilidade Gerencial advêm de fundamentos da Teoria Econômica Neoclássica, assim como da Teoria dos Sistemas. Os fundamentos dos modelos microeconômicos tradicionais são os de implantação racional de bens e serviços, por famílias, empresas e outras organizações, ao produzirem, transformarem e transacionarem mercadorias em diferentes mercados e situações concorrenciais. Integrante da Teoria Econômica Neoclássica, a microeconomia tradicional tem, por razão, dois objetivos principais: explicar como os mercados obtêm equilíbrio e prever como os equilíbrios variam com alterações em parâmetros exógenos – externalidades. Nesse ponto, há uma congruência com a Contabilidade Gerencial no que tange a fomentar rotinas, processos e atividades, contribuindo com

um propósito de maximização de lucros (Chartered Global Management Accountant, 2014; Hesford *et al.*, 2007; Varian, 2015).

Acerca da estrutura de custos das firmas, embasados na microeconomia tradicional, Christensen e Demski (1997) dissertam que para uma análise contábil delas, faz-se necessário uma modelagem desses custos, o que corrobora com qualquer regime contábil. Por conseguinte, a clássica função de custos de uma firma pode ser escrita da seguinte forma:

$$C(w, y) = \min(wx: x \in V_{(y)}, x > 0)$$

**w** = conjunto de preços de entrada (input)

( $w_i, i = 1; \dots; m$ )

**y** = vetor de saída (output)

( $y_j, j = 1; \dots; n$ )

**x** = vetor de entrada (input)

( $x_j, j = 1; \dots; m$ )

**V<sub>(y)</sub>** = requisitos capazes de produzir a saída da melhor tecnologia combinativa

Frequentemente, em modelos preditivos de custeio, a variável Tecnologia é expressa sob uma função de produção. A função de produção traça pacotes de entrada eficientes para determinadas saídas. Justamente, uma das preocupações da Contabilidade Gerencial é a busca pelos pacotes de entrada eficientes, também conhecidos como conjuntos econômicos adequados. A função em si, é uma função de preços de insumos, produção e tecnologia. O preço do insumo e a tecnologia definida disponível restringem os limites da função. Os custos são minimizados escolhendo-se entradas não negativas (x) dentro da tecnologia disponível, que minimizem o custo de produção da saída (y) desejada. Esse tipo de estrutura de custos, oriundo da microeconomia tradicional, é generalizado e aceita a entrada de variáveis de tecnologia linear e não linear, além de custos de produção simples e conjuntos econômicos adequados (Christensen; Demski, 1997; Sokolov; Giniatullin, 2015; Varian, 2015).

Ainda sobre a estrutura de custos tradicional e generalizada, esta, é muito utilizada para analisar o custeio ABC, em que as entradas são, normalmente, assumidamente variáveis. No entanto, frequentemente, gerentes lidam apenas com

problemas em que, parcialmente, as entradas são fixas, e não com uma totalidade de entradas variáveis. Em suma, na busca por resultados de desempenho organizacional, a minimização de custos totais tende a ocorrer quando o custo de entradas variáveis sobre o custo de entradas fixas é reduzido, melhorando assim, a capacidade preditiva do gerenciamento (Manyaeva; Piskunov; Fomin, 2016).

Em pesquisas de Contabilidade Gerencial, ao se tratar da variável Incerteza, é frequente o uso do Modelo Principal-Agente e dos fundamentos da Economia da Informação. Usando de métodos práticos de identificação de relacionamentos funcionais, em uma firma, os modelos de predileção de incertezas preveem resultados de tomadas de decisão racional. Tais modelos, são usados analiticamente em tomadas de decisão no sentido de escolher, ou redesenhar, sistemas de informação. Implícitos, os conflitos entre agentes, com hábitos e informações diferentes, geralmente são resolvidos em negociações em mercados regulados – com informações postas o mais simetricamente possível, garantias legais e cumprimento de contratos. O Modelo Principal-Agente e a Teoria da Agência orientam a resolução de conflitos entre organizações em que, práticas e hábitos se diferem substancialmente e, a informação é assimétrica (Lourenço; Sauerbronn, 2017; Malmi; Granlund, 2009).

Avançando para o papel da Economia da Informação, de acordo com Bromwich (2007), este está na mensuração e redução de incertezas. No entanto, por mais fundamental que seja, para a Contabilidade Gerencial, a Economia da Informação, grande parte do desenvolvimento da última, ocorreu fora da área contábil. Para Bromwich (2007), o campo Ortodoxo da Economia e a Teoria da Agência, basicamente, diversificaram alguns dos problemas investigados em pesquisas de Contabilidade Gerencial. É notável que, com o amadurecimento como um todo da área de conhecimento das Ciências Contábeis e, a expansão do horizonte de abordagens, outras áreas do conhecimento, mais distantes, também passem a figurar pesquisas interdisciplinares.

A avaliação de habilidades, competências, gestão de desempenho e práticas de Contabilidade Gerencial de uma organização, em relação aos Princípios Globais de Controle e Contabilidade Gerencial (PGCGs), fornecem uma indicação de quão

estão sendo atendidas às necessidades de uma organização. Os PGCs permitem identificar lacunas a serem preenchidas por meio de uma ferramenta de diagnóstico que auxilia as organizações a fazerem uma comparação da função de sua Contabilidade Gerencial. De acordo com o CGMA (2014), essa ferramenta aborda:

- Prioridades organizacionais;
- Necessidades de usuários das funções de contabilidade gerencial;
- Sistemas de contabilidade gerencial;
- Deficiências e oportunidades;
- Funcionários e tecnologias;
- Cronogramas de investimento;
- Medidas de desempenho.

Ainda, segundo o CGMA (2014), três são os fatores que reforçam uma aplicação eficaz dos PGCs:

- Compreender a necessidade – a apreciação sobre como a Contabilidade Gerencial pode ajudar as organizações a alcançarem um desenvolvimento sustentável;
- Ferramentas e técnicas – de aplicação prática dos princípios quanto ao uso apropriado por parte dos profissionais;
- Diagnóstico – de habilidades dos profissionais, áreas de atuação e o uso de sistemas de gestão de desempenho.

Em suma, para auxiliar o desempenho de organizações em suas respectivas áreas de atuação, existem ferramentas e técnicas de Contabilidade Gerencial disponíveis. Cabe às organizações selecionar e analisar as abordagens contábeis que lhes sejam apropriadas. Organizações sustentáveis alcançam um desenvolvimento econômico de longo prazo, ao mesmo tempo em que minimizam seu impacto na sociedade. Logo, a Contabilidade Gerencial alinha ações de sustentabilidade empresarial à diferentes planos de desenvolvimento organizacional (Bromwich, 2007; Mercês et al., 2017).

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

Voltando-se para a questão de pesquisa: epistemologicamente, estaria a Contabilidade Gerencial para as Teorias Administrativas assim como o Controle Gerencial está para a Teoria das Organizações? Ao que coube esta investigação apresentar, sim, há essa plena correspondência. Apesar da essencial diferença entre Controle Gerencial e Contabilidade Gerencial, à primeira vista, não é raro, para aqueles teoricamente distantes dos termos, vislumbrar o propósito do Controle Gerencial como sendo o propósito da Contabilidade Gerencial, quando a Contabilidade Gerencial, de fato, é a principal ferramenta de Controle Gerencial, enquanto o Controle Gerencial tem um propósito amplo, macro, relacionado com a Administração Geral, estando fundamentalmente ligado com a Teoria das Organizações na busca pela compreensão das formatações organizacionais – suas nuances e condicionantes sociológicas – para imprimir, então, o mais adequado gerenciamento possível, tendo em vista os objetivos de cada organização.

Do outro lado da correspondência, a situação é semelhante: ao se tratar do termo Teoria das Organizações, a associação às escolas da Moderna Disciplina da Administração, não raramente, vem à tona para aqueles teoricamente distantes dos termos, ou seja, pensa-se nas Teorias Administrativas por já se pressupor uma única paleta de formatações organizacionais, um único sistema econômico, a-histórico, sempre posto e nunca mudado. Porém, as Teorias Administrativas são mais um campo de abordagem teórica das organizações, estes, que são históricos, com abrangências do patrimonialismo à burocracia, passando por teorias críticas diversas, estruturais, institucionais, prescritivas, funcionais, sistêmicas e contingenciais, cada uma apropriadamente desenvolvida para dar fundamentação as mudanças da sociedade de seu tempo presente.

Não à toa, a correspondência entre o Controle Gerencial e a Teoria das Organizações é múltipla e dialética, pois, a segunda dá cabo de explicar as mudanças de formatações organizacionais, usando, sobretudo, o fio condutor da história, já a primeira, a partir do trabalho da segunda, dá conta de resolver um funcionamento adequado para cada formatação e, com métodos e ferramentas, busca alcançar o desempenho e os objetivos organizacionais.

Ademais, então, a Contabilidade Gerencial e as Teorias Administrativas, estão para o quê? Estão para a Administração, mais especificamente, para a administração interna das organizações com tradicionais compromissos capitalistas. A Contabilidade Gerencial é a mais efetiva ferramenta que o Controle Gerencial dispõe para fazer funcionar e alcançar os objetivos organizacionais, principalmente, os objetivos de organizações tradicionais. As Teorias Administrativas são um produto-resposta para as transformações socioeconômicas de um período histórico: o período de consolidação do capitalismo industrial e seus desdobramentos na economia de serviços. Sobretudo, tratam as Teorias Administrativas de formas de organização do trabalho em modelos de produção e operação.

## REFERÊNCIAS

- ANTHONY, R. **Planning and Control Systems: Framework for Analysis.** [S. I.]: Harvard University Press, 1965.
- ATKINSON, A. et al. **Contabilidade Gerencial.** 4. ed. São Paulo: Atlas, 2015.
- BROMWICH, M. Economics in Management Accounting. In: CHAPMAN, C. S.; HOPWOOD, A. G.; SHIELDS, M.D. (orgs.). **Handbook of Management Accounting Research**. Amsterdam: Elsevier, 2007. vol. 1, p. 137–162.
- CANDIDO, S. E. A.; SACOMANO NETO, M.; DONADONE, J. C. Teoria das Organizações. In: BATALHA, M. O. (org.). **Gestão da Produção e Operações**. São Paulo: Atlas, 2019. p. 217–244.
- CHARTERED GLOBAL MANAGEMENT ACCOUNTANT. **Global Management Accounting Principles**. [S. I.], 2014. Disponível em: <https://www.sidrea.it/wp-content/uploads/2015/03/global-management-accounting-principles.pdf>. Acesso em: 9 out. 2025.
- CHENHALL, Robert H. Theorizing Contingencies in Management Control Systems Research. In: [S. I.]: [s. d.], 2007. p. 163–205.
- CHRISTENSEN, John; DEMSKI, Joel S. Product Costing in the Presence of Endogenous Subcost Functions. **Review of Accounting Studies**, [s. I.], vol. 2, nº 1, p. 65–87, 1997.
- CLEGG, S. R.; HARDY, C.; NORD, W. R. **Handbook de Estudos Organizacionais: Reflexões e Novas Direções**. 2. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2001.
- COHEN, Michael D.; MARCH, James G.; OLSEN, Johan P. A Garbage Can Model of Organizational Choice. **Administrative Science Quarterly**, [s. I.], vol. 17, nº 1, p. 1, 1972.

CRUZ, Ana Paula Capuano da *et al.* Associação entre uso do sistema de controle gerencial e desempenho organizacional. **Enfoque: Reflexão Contábil**, [s. l.], vol. 39, nº 3, p. 99–113, 2020.

DA SILVA GALLO, Érika Regina. Teoria da decisão: o desenvolvimento do pensamento econômico da racionalidade à subjetividade. **História Econômica & História de Empresas**, [s. l.], vol. 24, nº 2, p. 531–564, 2021.

DALPIAZ, S. D.; GOULART, C. P.; SOCREPPA, B. O alinhamento teórico entre a contabilidade gerencial e a teoria institucional. **Revista Contabilidade & Amazônia**, [s. l.], vol. 9, nº 1, p. 97–114, 2016.

DIEHL, C. A. Contabilidade de Gestão, Contabilidade Gerencial ou Controladoria: Mesmo Vinho, Outros Rótulos ou Bebidas Diferentes? **Management Control Review**, [s. l.], vol. 2, nº 2, p. 52–71, 2017.

DONALDSON, Lex. **The Contingency Theory of Organizations**. 2455 Teller Road, Thousand Oaks California 91320 United States: SAGE Publications, Inc., 2001.

FAGUNDES, Jair Antonio *et al.* Estrutura organizacional e gestão sob a ótica da teoria da contingência. **Gestão & Regionalidade**, [s. l.], vol. 26, nº 78, 2011.

FARIA, J. H. de. Economia Política do Poder em Estudos Organizacionais. **Farol: Revista de Estudos Organizacionais e Sociedade**, [s. l.], vol. 1, nº 1, p. 58–102, 2014.

FARIA, J. H. de. EPISTEMOLOGIA CRÍTICA DO CONCRETO E MOMENTOS DA PESQUISA: UMA PROPOSIÇÃO PARA OS ESTUDOS ORGANIZACIONAIS. **RAM. Revista de Administração Mackenzie**, [s. l.], vol. 16, nº 5, p. 15–40, 2015.

FARIA, José Henrique de. Teoria crítica em estudos organizacionais no Brasil: o estado da arte. **Cadernos EBAPE.BR**, [s. l.], vol. 7, nº 3, p. 509–515, 2009.

FERNANDES, E. A. N. Mudança e Desenvolvimento Organizacional. In: REI, C. M. (org.). **Gestão da Mudança Organizacional**. Portugal: Escola Superior de Tecnologia e Gestão da Guarda., 2005. vol. 6, p. 44–66.

FLAMHOLTZ, Eric. Organizational Control Systems as a Managerial Tool. **California Management Review**, [s. l.], vol. 22, nº 2, p. 50–59, 1979.

FREZATTI, F. *et al.* **Controle gerencial: Uma Abordagem da Contabilidade Gerencial no Contexto Econômico, Comportamental e Sociológico**. São Paulo: Atlas, 2009. vol. 1

FREZATTI, Fábio; AGUIAR, Andson Braga de; GUERREIRO, Reinaldo. Diferenciações entre a contabilidade financeira e a contabilidade gerencial: uma pesquisa empírica a partir de pesquisadores de vários países. **Revista Contabilidade & Finanças**, [s. l.], vol. 18, nº 44, p. 9–22, 2007.

HARVEY, D. **Condição Pós-moderna**. 17. ed. São Paulo: Edições Loyola, 2008.

HESFORD, J. W. et al. Management Accounting: A Bibliographic Study. In: CHAPMAN, C. S.; HOPWOOD, A. G.; SHIELDS, M. D. (orgs.). **Handbook of Management Accounting Research**. 1. ed. Amsterdam: Elsevier, 2007. p. 3–25.

HOFSTEDE, Geert. What is culture? A reply to Baskerville. **Accounting, Organizations and Society**, [s. l.], vol. 28, nº 7–8, p. 811–813, 2003.

HORNGREN, C. T.; DATAR, S. M.; FOSTER, G. **Contabilidade de Custos: Uma Abordagem Gerencial**. São Paulo: Prentice Hall, 2004.

KAPLAN, D. The Superorganic: Science or Metaphysics? <sup>1</sup>. **American Anthropologist**, [s. l.], vol. 67, nº 4, p. 958–976, 1965.

LOURENÇO, Rosenary Loureiro; SAUERBRONN, Fernanda Filgueiras. Uso da teoria da agência em pesquisas de contabilidade gerencial: premissas, limitações e formulações alternativas aos seus pressupostos. **Advances in Scientific and Applied Accounting**, [s. l.], vol. 10, nº 2, p. 158–176, 2017.

LUFT, Joan; SHIELDS, Michael D. Mapping Management Accounting: Graphics and Guidelines for Theory-Consistent Empirical Research. In: [S. l.]: [s. d.], 2006. p. 27–95.

MALMI, T.; GRANLUND, M. Search of Management Accounting Theory. **European Accounting Review, Taylor & Francis Journals**, [s. l.], vol. 18, nº 3, p. 597–620, 2009.

MANYAEVA, V. A.; PISKUNOV, V. A.; FOMIN, V. P. Strategic Management Accounting of Company Costs. **International Review of Management and Marketing**, [s. l.], vol. 6, nº 55, p. 255264, 2016.

MATOS, Emanuel Rodrigues Junqueira de. **Perfil do sistema de controle gerencial sob a perspectiva da teoria da contingência**. 2010. - Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010.

MERCÊS, Rayssa Kelly Melo das; SILVA, Rubiana Cristovão da; ARAÚJO, Maria Adressa Lopes de. Sistema de controle gerencial: uma revisão da literatura sobre sua interação com as estratégias de desenvolvimento sustentável. **Revista de Contabilidade da UFBA**, [s. l.], vol. 11, nº 3, p. 75, 2017.

MORA LEMA, Milton José. La teoría contingencial en la administración. **Cuadernos de Administración**, [s. l.], vol. 6, nº 7, p. 21–32, 2011.

MOREIRA, M. A.; BORGES, D. L.; & SANTIAGO, A. M. Relação entre Formação Estratégica e Sistemas de Controle Gerencial. **Contabilidade, Gestão e Governança**, [s. l.], vol. 20, nº 1, p. 133–152, 2017.

MOTTA, Fernando C. Prestes. O estruturalismo na teoria das organizações. **Revista de Administração de Empresas**, [s. l.], vol. 10, nº 4, p. 23–41, 1970.

MOTTA, F. C. P. **Teoria das Organizações: Evolução e Crítica**. 1. ed. São Paulo: Thomson Learning, 2003.

OTLEY, David. Management control in contemporary organizations: towards a wider framework. **Management Accounting Research**, [s. l.], vol. 5, nº 3–4, p. 289–299, 1994.

OTLEY, David. The contingency theory of management accounting and control: 1980–2014. **Management Accounting Research**, [s. l.], vol. 31, p. 45–62, 2016.

OTLEY, D.T.; BERRY, A.J. Control, organisation and accounting. **Accounting, Organizations and Society**, [s. l.], vol. 5, nº 2, p. 231–244, 1980.

PAULA, Ana Paula Paes de. Beyond paradigms in Organization Studies: The Circle of Epistemic Matrices. **Cadernos EBAPE.BR**, [s. l.], vol. 14, nº 1, p. 24–46, 2016.

PAULA, A. P. P. de. **Teoria Crítica das Organizações**. 1. ed. São Paulo: Thomson Learning, 2008.

PEREIRA, J. M. Teoria institucional aplicada à contabilidade: evolução e perspectivas. **Brazilian Journal of Development**, [s. l.], vol. 7, nº 10, p. 96651–96699, 2021.

PRADO, E. F. S. A Crítica de Parsons ao Modelo Atomista de Ação Social. **Nova Economia Política**, [s. l.], vol. 3, nº 1, p. 9–20, 1993.

PRADO, Eleutério F. S. A ortodoxia neoclássica. **Estudos Avançados**, [s. l.], vol. 15, nº 41, p. 9–20, 2001.

SALLES, João Carlos. A gnoseologia segundo Ernest Sosa. **Trans/Form/Ação**, [s. l.], vol. 44, nº spe2, p. 63–96, 2021.

SOKOLOV, A. Y.; GINIATULLIN, Y. M. Management Accounting of Costs: Approaches to Calculation of the Target Cost of the Product. **Asian Social Science**, [s. l.], vol. 11, nº 11, 2015.

TEN ROUWELAAR, Hans; BOTS, Jan; DE LOO, Ivo. The influence of management accountants on managerial decisions. **Journal of Applied Accounting Research**, [s. l.], vol. 19, nº 4, p. 442–464, 2018.

TOMICH, Dale. A Ordem do Tempo Histórico: a Longue Durée e a Micro-História. **Almanack**, [s. l.], nº 2, p. 38–52, 2011.

VARIAN, H. **Microeconomia - Uma Abordagem Moderna**. Rio de Janeiro: Atlas, 2015.

VIEIRA, Marcelo Milano Falcão; CALDAS, Miguel P. Teoria crítica e pós-modernismo: principais alternativas à hegemonia funcionalista. **Revista de Administração de Empresas**, [s. l.], vol. 46, nº 1, p. 59–70, 2006.

WILLIAMSON, O. E. **The economic institutions of capitalism**. New York: Free Press, 1985.

WILLIAMSON, O. E. **The Economic Organization: Firms, Markets and Policy Controls**. New York: Wheatsheaf, 1986. vol. 1