

## **Influência dos fatores contingenciais ambiente e estratégia nos sistemas de controle gerencial de uma cooperativa agropecuária**

Recebimento dos originais: 04/05/2017

Aceitação para publicação: 07/03/2019

### **Caroline Sulzbach Pletsch**

Doutoranda em Ciências Contábeis e Administração - Universidade Regional de Blumenau (FURB)

Instituição: Universidade do Estado de Santa Catarina (UDESC)

Endereço: Rua Dr. Getúlio Vargas, 2822 - Bela Vista - Ibirama - SC CEP: 89.140-000

E-mail: [caroline.pletsch@udesc.br](mailto:caroline.pletsch@udesc.br)

### **Carlos Eduardo Facin Lavarda**

Doutor em Ciências Contábeis - Universidade de Valência (Espanha) homologado pela USP

Instituição: Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC)

Endereço: Campus Reitor João David Ferreira Lima, s/n - Trindade, Florianópolis - SC, CEP: 88040-900.

E-mail: [elavarda@gmail.com](mailto:elavarda@gmail.com)

### **Lara Fabiana Dallabona**

Doutora em Ciências Contábeis e Administração – Universidade Regional de Blumenau (FURB)

Instituição: Universidade do Estado de Santa Catarina (UDESC)

Endereço: Rua Dr. Getúlio Vargas, 2822 - Bela Vista - Ibirama - SC CEP: 89.140-000

E-mail: [lara.dallabona@udesc.br](mailto:lara.dallabona@udesc.br)

### **Gabriela Ramos de Oliveira**

Graduanda em Ciências Contábeis - Universidade do Estado de Santa Catarina (UDESC)

Instituição: Universidade do Estado de Santa Catarina (UDESC)

Endereço: Rua Dr. Getúlio Vargas, 2822 - Bela Vista - Ibirama - SC CEP: 89.140-000

E-mail: [ramoosg@outlook.com](mailto:ramoosg@outlook.com)

## **Resumo**

O estudo buscou verificar como os fatores contingenciais ambiente e estratégia influenciam nos Sistemas de Controle Gerencial de uma Cooperativa Agropecuária. Trata-se de uma pesquisa descritiva, estudo de caso e qualitativa. O objeto de estudo compreendeu uma cooperativa agroindustrial. Foram realizadas entrevistas com 10 gestores, análise documental e observações. O *software* Nvivo® e as nuvens de palavras, construídas por meio do aplicativo *Wordle* foram utilizados para auxiliar a análise dos dados. Os principais resultados demonstraram que o ambiente se caracterizou pelas exigências do mercado, planos de governo, preço do dólar, leis, concorrência, exportação, clima, crises, acordos bilaterais, os quais influenciam os Sistemas de Controle Gerencial. Identificou-se duas abordagens estratégicas (estratégia de liderança de custos e estratégia de diferenciação), influenciando de maneiras diferenciadas os Sistemas de Controle Gerencial. Tem-se como contribuições do estudo, a avaliação dos Sistemas de Controle Gerencial e as informações trazidas aos gestores, em uma Cooperativa Agropecuária, considerando os fatores contingenciais.

**Palavras-chave:** Teoria Contingencial. Fatores Contingenciais. Sistemas de Controle Gerencial.

## 1. Introdução

Organizações, conforme Daft (1999, p. 7), são “ (1) entidades sociais que (2) são dirigidas por metas, (3) são projetadas como sistemas de atividades deliberadamente estruturados e coordenados e (4) são interligadas ao ambiente externo”. Por serem interligadas ao ambiente externo, são consideradas um sistema aberto.

Um sistema aberto pode ser compreendido, segundo Bio (1985, p. 18), como “[...] um conjunto de partes em constante interação [...], construindo um todo orientado para determinados fins e em permanente relação de interdependência com o ambiente externo (ou seja, influenciando e sendo influenciado pelo ambiente externo)”. O conceito de sistema aberto é utilizado pela Teoria Contingencial (ESPEJO, 2008), a qual influencia os sistemas de controle e as atividades da organização (HERATH, 2007).

Fatores como o ambiente externo (hostilidade, turbulência e incerteza), tecnologia (complexidade, incerteza na tarefa e interdependência), estrutura (mecânica e orgânica), estratégia (liderança de custo ou diferenciação) e tamanho (número de funcionários) podem afetar os SCG (CHENHALL, 2003; FREZATTI et al., 2009).

Waterhouse e Tiessen (1978) destacam que a eficácia de técnicas de gestão depende do contexto e da estrutura da organização. Na Teoria da Contingência, estruturas e processos organizacionais eficientes são contingentes com o ambiente da organização (WATERHOUSE; TIESSEN, 1978). Para Guerreiro, Pereira e Rezende (2008), a Teoria Contingencial contribui para explicar as mudanças nas práticas contábeis. Espejo (2008) acrescenta que para a tomada de decisão, os gestores não podem ficar limitados apenas nas informações internas, mas também precisam considerar os fatores externos, ou seja, precisam ter uma visão sistêmica da organização, em que tanto fatores internos, quanto fatores externos podem influenciar a empresa.

Antecipar e responder as pressões do ambiente é fundamental para a continuidade da empresa (ABERNETHY; BROWNE, 1999). A descontinuidade das empresas, em alguns casos, acaba acontecendo em decorrência da sua limitação em termos de adaptação às mudanças (FREZATTI et al., 2009). Widener (2007) destaca que as organizações são

envolvidas por um ambiente complexo, que muda rapidamente, o que acarreta a necessidade de compreender melhor o papel dos SCG e a forma como eles podem melhor atender as necessidades gerenciais.

Diante de um ambiente complexo e que muda rapidamente (WIDENER, 2007), as estratégias são utilizadas para influenciar o ambiente externo, as tecnologias, a estrutura e os Sistemas de Controle Gerencial (CHENHALL, 2003).

A Teoria da Contingência, diante desses fatores que podem influenciar no crescimento e sobrevivência das organizações, procura explicar a forma como as empresas agem em diferentes situações (BEUREN; FIORENTIN, 2014). Na concepção de Kloot (1997), as organizações agem com foco no Sistema de Controle Gerencial (SCG), para diminuir a influência dos fatores contingenciais sobre as atividades organizacionais.

Estudos desenvolvidos sob esta perspectiva verificaram a influência dos fatores contingenciais nos Sistemas de Controle Gerencial (OTLEY, 1980; GORDON; NARAYANAN, 1984; REID; SMITH, 2000; CHENHALL, 2003; GERDIN; GREVE, 2004; GUERRA, 2007; JUNQUEIRA, 2010; BEUREN; FIORENTIN, 2014). O presente estudo diferencia-se dos demais por envolver uma cooperativa agropecuária.

Cooperativas agropecuárias “desempenham importante papel econômico e social, principalmente pelo fato de representarem, em muitas regiões, uma das poucas possibilidades de agregação de valor à produção rural, bem como da inserção de pequenos e médios produtores em mercados concentrados” (FERREIRA; BRAGA, 2004, p. 34). Diante da sua importância econômica e social, as cooperativas estão assumindo características de organizações com fins lucrativos, para garantir a continuidade nos negócios (ALMEIDA et al., 2009). Cooperativas agropecuárias, por concorrerem com empresas multinacionais e grandes empresas nacionais, devem ser gerenciadas de forma profissional (REIS; TEIXEIRA, 2013).

Diante do exposto, surgiu a seguinte questão de pesquisa: Como os fatores contingenciais ambiente e estratégia influenciam nos SCG de uma Cooperativa Agropecuária? O objetivo do estudo consiste em verificar como os fatores contingenciais ambiente e estratégia influenciam nos SCG de uma Cooperativa Agropecuária.

O estudo justifica-se diante do fato, de que no Brasil, as evidências empíricas sobre a influência dos fatores contingenciais nos SCG ainda são escassas (JUNQUEIRA, 2010), ainda mais, considerando uma cooperativa agropecuária que possui controles gerenciais formalizados, o que é necessário para a consecução deste estudo. Chenhall (2003) acrescenta

que estudos têm sido desenvolvidos em grandes organizações, por adotarem práticas formais de controle gerencial. Segundo Aguiar e Frezatti (2007), a identificação dos fatores que influenciam os SCG é uma das principais questões de pesquisa na literatura empírica.

O estudo contribui para compreender como são utilizados os Sistemas de Controle Gerencial diante de situações advindas do ambiente e da estratégia, pois segundo Abernethy e Brownel (1999), ficar atento as mudanças é fundamental para a continuidade da empresa. Ainda, com base em Beuren e Fiorentin (2014), ao destacarem que a Teoria da Contingência procura explicar a maneira como as organizações agem, o presente estudo, ao caracterizar o ambiente e a estratégia, permite compreender como a organização age para se manter eficiente em seus processos e operações.

## **2. Referencial Teórico**

### **2.1. Teoria da contingência**

A Teoria da Contingência, segundo Donaldson (1999, p. 105), “estabelece que não há uma estrutura organizacional única que seja altamente efetiva para todas as organizações”. O autor acrescenta que diversos fatores contingenciais, como estratégia, tamanho, ambiente externo e tecnologia influenciam na estrutura organizacional e que as organizações para serem efetivas, precisam adaptar sua estrutura a esses fatores.

Segundo Aguiar e Frezatti (2007), a identificação dos fatores que influenciam os SCG é uma das principais questões de pesquisa na literatura empírica. Conforme Reid e Smith (2000), o objetivo inicial da Teoria da Contingência era explicar a forma da organização. No entanto, a Teoria da Contingência contemporânea tem como objetivo explicar como os fatores contingenciais moldam os SCG, na área da contabilidade gerencial (REID; SMITH, 2000). Nesse sentido, torna-se interessante entender como os fatores contingenciais ambiente e estratégia influenciam as organizações, impactando nos SCG.

Ambiente externo compreende “todos os elementos que, atuando fora de uma organização, são relevantes para as suas operações” (STONER; FREEMAN, 1985, p. 46). Para Daft (1999, p. 54), o ambiente organizacional refere-se “a todos os elementos que existem fora dos limites da organização e que têm o poder de afetar toda ou parte dela”.

Chenhall (2003) apresenta três aspectos do ambiente: a incerteza do ambiente, turbulência e hostilidade, destacando que esses aspectos são decorrentes de pressões contemporâneas. A incerteza do ambiente corresponde aos elementos do ambiente que não

podem ser previstos (CHENHALL, 2003). Esta imprevisibilidade pode ser decorrente de concorrências, rápidas mudanças tecnológicas ou intervenção do governo (JONES, 1985b).

De acordo com a literatura, há três componentes da incerteza do ambiente: (i) a falta de informação sobre os fatores do ambiente associados a uma determinada situação de tomada de decisão, (ii) não saber o resultado de uma decisão específica em termos de quanto a organização perderia se a decisão fosse incorreta, e (iii) incapacidade de atribuir probabilidades com algum grau de confiança no que diz respeito à forma como os fatores do ambiente vão afetar a organização (DUNCAN, 1972).

Para lidar com as incertezas do ambiente, os tomadores de decisão buscam maiores informações. Quanto maior for a incerteza do ambiente, maior tende a ser o foco externo e mais informações são necessárias para a tomada de decisão (GORDON; NARAYANAN, 1984). Diante de ambientes incertos, os SCG tendem a ser mais abertos e com foco externo, controles financeiros serão utilizados de forma mais flexível e com interações entre os membros da organização (CHENHALL, 2003).

Ambiente turbulento decorre do fato de novos produtos serem lançados no mercado, aprovação de leis, tecnologias que alteram o projeto de produtos ou métodos de produção. Quando ocorre uma mudança rápida e radical, as organizações passam por um período de turbulência, até se adequarem ao ambiente. Ambientes em constante turbulência são enfrentados por poucas organizações (STONER; FREEMAN, 1985).

Por sua vez, a hostilidade ocorre devido as ameaças dos concorrentes, da escassez de recursos devido a greves, regulamentos governamentais, escassez de crédito (GORDON; MILLER, 1976), competição, relações da organização com sindicatos, governo, grupos externos e disponibilidade de recursos (MINTZBERG, 1995). Mintzberg e Quinn (2001) destacam que em ambientes hostis, as empresas tendem a centralizar o poder, com uma supervisão mais direta. Chenhall (2003) acrescenta que em ambiente hostil e turbulento, maior tende a ser a utilização de controles formais.

Diante do exposto, pode-se inferir que o ambiente externo, caracterizado pela hostilidade, turbulência e incerteza do ambiente influenciam os Sistemas de Controle Gerencial.

Estratégia refere-se as políticas e planos de uma organização para atingir seus objetivos, propósitos ou metas (MINTZBERG; QUINN, 2001). Para Oliveira (2012, p. 299), “estratégia é o caminho, maneira ou ação formulada e adequada para se alcançar, preferencialmente de maneira diferenciada, os objetivos, desafios e metas estabelecidos, no melhor posicionamento

da organização perante seu ambiente”. Gestores utilizam estratégias para influenciar o ambiente externo, as tecnologias, a estrutura e os Sistemas de Controle Gerencial (CHENHALL, 2003). Porter (1986) apresenta as abordagens estratégicas de diferenciação e liderança no custo total.

Estratégias de diferenciação referem-se ao diferencial das organizações em suas ações e ofertas, com produtos e serviços distintos de seus concorrentes (MINTZBERG; QUINN, 2001). Esta diferenciação pode ser obtida por meio da marca, serviços, tecnologia (PORTER, 1986; ESPEJO, 2008), *design*, suporte, imagem, preço (MINTZBERG; QUINN, 2001), qualidade (MINTZBERG; QUINN, 2001; ESPEJO, 2008) e rede de fornecedores (PORTER, 1986).

Para Porter (1986), uma organização é diferenciada quando possui um produto ou serviço com algo único, que seja distinto das demais organizações, o que a torna exclusiva perante o mercado. Pode-se utilizar a “propaganda, características diferenciais do produto, serviços excepcionais ou nova tecnologia” para demonstrar a diferenciação do seu produto ou serviço (DAFT, 1999, p. 36). Estratégias de diferenciação estão relacionadas com os Sistemas de Controle Gerencial com um enfoque de planejamento e estratégias personalizadas (CHENHALL, 2003).

Estratégias de liderança no custo total referem-se a reduções de custos, com um controle rígido do custo e das despesas. Para a organização alcançar baixos custos, precisa ter uma alta parcela de mercado ou outras vantagens, como acesso favorável as matérias-primas (PORTER, 1986). Para alcançar uma estratégia de liderança de baixo custo, a organização dispõe de instalações eficientes e fortes controles para fabricar os produtos com maior eficiência, buscando aumentar sua participação no mercado (DAFT, 1999). Chenhall (2003) destaca que este tipo de estratégia está relacionada com Sistemas de Controle Gerencial formais e rígidos, como controle de custos, metas e orçamentos.

Tsamenyi, Sahadev e Qiao (2011) acrescentam que as organizações precisam utilizar SCG que estejam relacionados com sua estratégia, para atingirem os objetivos desejados. Assim, SCG mais flexíveis, com foco mais aberto serão utilizados em estratégias de diferenciação e SCG mais rígidos serão utilizados em estratégias de liderança no custo total. Pode-se inferir sobre as abordagens estratégicas de Porter (1986), que uma organização não necessariamente precisa optar por uma ou por outra abordagem, mas pode utilizar-se das duas como táticas empresariais. A empresa pode adotar uma abordagem estratégica de liderança de

custos e também uma abordagem estratégica de diferenciação diante do mercado. De formas diferentes, estas estratégias influenciam os SCG.

## 2.2. Sistemas de controle gerencial

Para entender o conceito de Sistema de Controle Gerencial, primeiramente será abordado o conceito individualizado de sistema, controle, controle gerencial e por fim, Sistema de Controle Gerencial.

Sistema é conceituado como “[...] uma forma predeterminada e normalmente repetitiva de realizar uma atividade ou um conjunto de atividades, [...] caracterizados por uma série de etapas mais ou menos periódicas, coordenadas e recorrentes, que tem como finalidade realizar um propósito especificado” (ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2008, p. 6).

Por sua vez, o controle é um termo com diversos significados, sendo que o mais comum é o de dominância, ou seja, por meio do exercício de poder ocorre a dominação de um indivíduo ou grupo por outro (OTLEY; BERRY, 1980). Outro significado abordado por Otley e Berry (1980) consiste na ideia de regularização e monitoramento de atividades. Segundo os autores, as organizações podem ser vistas como um processo de controle, em que os membros envolvidos precisam cooperar para alcançar os objetivos da empresa. Desta forma, controle tem sido conceituado como a maneira de assegurar que a organização está adaptada ao seu ambiente e está desenvolvendo ações para alcançar os objetivos desejados (OTLEY; BERRY, 1980).

Controle gerencial refere-se a sistemas, normas, práticas, valores e outras atividades (MALMI; BROWN, 2008), utilizados para influenciar a mente e o comportamento dos participantes (HERATH, 2007), garantindo que as pessoas possam implementar as estratégias pretendidas pelos gestores (ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2008), bem como alcançar seus objetivos (HERATH, 2007; ATKINSON et al., 2011).

Sistema de Controle Gerencial, segundo Horngren, Sundem e Stratton (2004, p. 300), é uma “integração lógica das técnicas para reunir e usar as informações a fim de tomar decisões de planejamento e controle, motivar o comportamento de empregados e avaliar o desempenho”. Otley e Berry (1994) conceituam SCG como procedimentos e processos que os gestores usam para assegurar que os recursos da organização são utilizados de maneira eficiente e eficaz, para alcançar as metas e os objetivos da organização. SCG possuem como objetivo (HORNGREN; SUNDEM; STRATTON, 2004, p. 300):

- comunicar claramente os objetivos da organização.
- assegurar que os gestores e os empregados entendam as ações específicas exigidas deles para alcançar os objetivos organizacionais.
- comunicar os resultados das ações a toda a organização.
- assegurar que os gestores possam adaptar-se às mudanças no ambiente

Sistemas de Controle Gerencial consistem em “procedimentos e sistemas que utilizam informações para manter ou alterar os padrões de atividade organizacional formalizados” (SIMONS, 1987, p. 358) e integram a estrutura formal de controle das organizações (WATERHOUSE; TIESSEN, 1978; JONES, 1985a).

Os gestores de qualquer nível organizacional são os usuários dos SCG, que os utilizam para influenciar o comportamento dos membros da organização e movimentar a organização na busca dos objetivos estratégicos (AGUIAR; FREZATTI, 2007; ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2008).

Sistemas de Controle Gerencial são importantes em decorrência da sua capacidade de integrar a organização (JONES, 1985a), o que facilita a comunicação entre gerentes e subordinados (SIMONS, 1995), auxilia na tomada de decisão e fornece medidas de desempenho (JONES, 1985a). As informações fornecidas pelos Sistemas de Controle Gerencial são úteis aos gestores na consecução de seu trabalho e para auxiliar no desenvolvimento da organização (OTLEY, 1999).

Com base nestas definições, estes sistemas incluem planejamento estratégico, orçamento (SIMONS, 1987, 1991; MARGINSON, 2002; ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2008), mensuração de desempenho, alocação de recursos, recompensas a empregados (SIMONS, 1987, 1991; ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2008), monitoramento do ambiente, análise de concorrência (SIMONS, 1987, 1991), controle de custos (SIMONS, 1991; MARGINSON, 2002), sistemas de recursos humanos, sistemas de planejamento de carreira, sistemas de monitoramento de projetos (MARGINSON, 2002), alocação de centro de responsabilidade, composição de preço de transferência (ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2008).

Ao longo dos anos, a definição de SCG tem evoluído, partindo de um foco de informações mais formais, técnicas e padronizadas para uma visão estratégica (CHENHALL, 2003; NISYAMA; OYADOMARI, 2012), em que estão inclusas informações referentes ao mercado, clientes, concorrentes, processos de produção e demais informações que auxiliam na tomada de decisão (CHENHALL, 2003) e que são importantes para a gestão do negócio (NISYAMA; OYADOMARI, 2012). Dos SCG, os resultados esperados são o crescimento e



continuidade da empresa, bem como a satisfação e desenvolvimento pessoal de todos os membros envolvidos (HERATH, 2007).

Os SCG devem assegurar que a organização se adapte às mudanças, modificando o seu comportamento para atender as demandas internas e externas e são projetados para atingir o controle organizacional, sendo utilizados por gestores para auxiliar na execução do planejamento, tomada de decisão, coordenação, comunicação dos objetivos, integração das atividades e *feedback* (KLOOT, 1997).

### 3. Procedimentos Metodológicos

A pesquisa classifica-se como descritiva, estudo de caso e qualitativa. O estudo foi realizado em uma cooperativa agroindustrial, que possui várias unidades de negócios espalhados pelo Brasil e tem aproximadamente 1.600 funcionários. A escolha desta cooperativa deu-se em decorrência de seu porte, dos controles gerenciais que esta possui e devido a acessibilidade, o que contribui para a consecução do estudo.

Para a coleta de dados foram utilizadas entrevistas, documentos e observação. As entrevistas foram realizadas com a diretoria executiva e com gerentes, visto que estes tendem a apresentar uma visão abrangente da organização e são envolvidos com a sua gestão. Dessa maneira, 10 entrevistas foram realizadas, sendo três com diretores e sete com gerentes. Apresenta-se no Quadro 1 o constructo da pesquisa.

**Quadro 1: Constructo dos fatores contingenciais**

Categorias	Subcategorias	Definição Constitutiva	Autores
Ambiente externo	Ambientes hostis e Turbulentos	Hostilidade ocorre devido as ameaças dos concorrentes, da escassez de recursos devido a greves, regulamentos governamentais, escassez de crédito (GORDON; MILLER, 1976). Turbulência ocorre devido às mudanças rápidas e radicais (STONER; FREEMAN, 1985).	Gordon e Miller (1976), Stoner e Freeman (1985), Mintzberg (1995), Mintzberg e Quinn (2001), Chenhall (2003), Frezatti et al. (2009)
	Incerteza do ambiente	A incerteza do ambiente corresponde os elementos do ambiente que não podem ser previstos (CHENHALL, 2003).	Jones (1985b), Mintzberg (1995), Chenhall (2003), Frezatti et al. (2009)
Estratégia	Liderança de custos	Estratégias de liderança no custo total referem-se a reduções de custos, com um controle rígido do custo e das despesas (PORTER, 1986).	Porter (1986), Chenhall (2003), Frezatti et al. (2009)
	Diferenciação	Estratégias de diferenciação referem-se ao diferencial das organizações em suas ações e ofertas, diferenciando os produtos e serviços de seus concorrentes (MINTZBERG; QUINN, 2001).	Porter (1986), Mintzberg e Quinn (2001), Chenhall (2003), Frezatti et al. (2009)

Fonte: Dados da pesquisa.

Conforme apresentado no Quadro 1, dois fatores contingenciais foram identificados, sendo estes o ambiente externo e estratégia. O ambiente externo foi caracterizado pela hostilidade, turbulência e incerteza do ambiente. Na estratégia adotou-se as abordagens estratégicas de Porter (1986), que consistem em liderança de custos e diferenciação.

Para cada entrevistado foi questionado como os ambientes ameaçadores (ex: concorrência, regulamentos governamentais), mudanças rápidas e radicais (ex: lançamento de novos produtos no mercado, aprovação de leis, novas tecnologias), elementos do ambiente externo que não podem ser previstos, controle rígido de custos e despesas, ações e ofertas de produtos e serviços diferenciados dos concorrentes podem afetar os Sistemas de Controle Gerencial da organização. Em seguida, também foi perguntado quais os controles gerenciais utilizados na empresa.

O roteiro de entrevista foi formado com questões semiestruturadas e abertas, construídas a partir do marco teórico. Conforme Martins (2006), o roteiro de entrevista precisa ter como base um referencial que lhe dê suporte teórico.

Um pré-teste foi realizado para validar o instrumento de pesquisa. Para verificar a adequação e clareza das questões, bem como sugestões de melhorias, foi entregue o roteiro de entrevista para um professor e três alunos de um Programa de Pós-Graduação. Após realizadas as alterações sugeridas, com a finalidade de verificar se as questões atendem aos objetivos do estudo, realizou-se a entrevista com um gestor de uma construtora de imóveis. Foi realizada a transcrição e análise da entrevista do pré-teste e assim, avaliou-se que as questões do roteiro de entrevista atendiam aos objetivos do estudo.

As entrevistas foram realizadas nas dependências da organização objeto do estudo. Apenas duas foram realizadas por *skipe*. As entrevistas foram gravadas e transcritas na íntegra. Apenas um entrevistado pediu para não ser gravado e neste caso, suas respostas foram anotadas. Foi enviado por *e-mail* aos entrevistados as transcrições realizadas, para que estes pudessem realizar alterações nas respostas, caso necessário. Apenas um entrevistado realizou alterações na entrevista transcrita, corrigindo algumas falas e vícios de linguagem. As entrevistas com os foram realizadas nos dias 13 (treze) e 14 (quatorze) de novembro de 2014.

Os documentos consultados no estudo foram o relatório anual, *site* da empresa, demonstrações financeiras e notas explicativas. A observação foi realizada de forma não-estruturada, na qual não há uma definição prévia dos comportamentos que serão observados, mas sim, serão observados e relatados da forma como ocorrem (ALVES-MAZZOTTI; GEWANDSZNAJDER, 1999).

Para a análise dos dados, utilizou-se da técnica análise de conteúdo. Seguiu-se as seguintes etapas: (i) leitura do material; (ii) codificação; (iii) categorização; (iv) tratamento dos dados e (v) interpretação dos resultados. Para a codificação e categorização foi seguido os temas apresentados no construto (coluna subcategorias). Para o tratamento e análise dos dados, foi utilizado o *software* Nvivo® e as nuvens de palavras, elaboradas por meio do aplicativo *Wordle*. As transcrições das entrevistas, anotações das observações e demais documentos foram organizados no formato de relatório de campo, o qual é mencionado do decorrer da descrição e análise dos dados.

## 4. Descrição e Análise dos Dados

### 4.1. Ambiente

O fator contingencial ambiente foi identificado com base em ambientes hostis e turbulentos, considerados os ambientes que ameaçam e causam mudanças rápidas na organização e a incerteza do ambiente, correspondente a situações que não são previsíveis. No Quadro 2 visualiza-se as considerações dos sujeitos da pesquisa sobre o fator contingencial ambiente.

**Quadro 2: Síntese dos relatos sobre o fator contingencial ambiente**

Sujeito da Pesquisa	Considerações dos sujeitos da pesquisa sobre o fator contingencial ambiente	
	Ambiente Hostil e Turbulento	Incerteza do Ambiente
Sujeito 1	“[...] o mercado é muito volátil [...], é dólar subindo, baixando [...]”. “[...] uns 60% do faturamento da cooperativa é exportação [...]”. “As leis hoje mudam muito rápido, então nós temos que estar atentos”. “[...] essas novas leis trabalhistas[...]”.	“[...] muito produtor as vezes vem perguntar para nós, está firme o preço da soja, eu nunca garanto para o produtor, olha nesse momento é esse preço, agora amanhã você não sabe se é esse, se vai subir ou se vai baixar”. “[...] uma coisa que eu sempre acompanho [...] é o dólar [...]”.
Sujeito 2	“Adequação as exigências do mercado, exigências de exportação BRC, NR 36 a nível de frigorífico”.	“Clima, logística (acidentes), atraso de mercadorias decorrente da logística, tanto na importação quanto na exportação”.
Sujeito 3	“[...] a dificuldade que a gente tem bastante é a parte trabalhista, leis trabalhistas, isso que a gente está preocupado [...]”.	“[...] crise que vem a acontecer ou eventual, problema climático [...]”.
Sujeito 4	“[...] a gente concorre com países do mundo todo na carne [...] isso nos preocupa bastante pois tem países que tem uma flexibilidade muito maior na questão trabalhista [...]”. “[...] regulamentos governamentais nos preocupam, porque o governo baixa instruções normativas [...] que só existem no Brasil, [...] isso tira muito a competitividade nossa com outros	“Então o ambiente externo, na exportação o que a gente tem muito receio é com os acordos bilaterais entre países, esses acordos que acontecem e acabam prejudicando a nossa exportação”.

	países[...]”.	
Sujeito 5	“O maior risco na minha área são taxas de juros”. “[...] constantes mudanças na legislação, como implantação do Sped, eSocial [...]”. “[...] dificuldade no recrutamento de pessoas para todas as unidades da cooperativa [...]”.	“As únicas influências externas são taxas de juros, variação preço dólar, possíveis restrições a crédito e dificuldades no recrutamento de pessoas”.
Sujeito 6	“[...] é uma área constantemente vulnerável em termos de mercado internacional, em termos de política governamental, em termo de clima [...], de crises internacionais [...]”.	“Clima, variação cambial”.
Sujeito 7	“[...] as maiores ameaças hoje são a questão monetária, [...] as leis trabalhistas muito rigorosas e sindicatos”.	“[...] clima, que a gente depende praticamente 100% da agricultura [...]”. “[...] o principal fator na atividade da cooperativa é o clima”.
Sujeito 8	“As dificuldades que a gente tem mais são climáticas [...]”. “[...] Baixa muito o preço dos cereais e sobe o preço da lavoura, dos insumos, mas principalmente quando baixa os preços dos cereais, daí dificulta [...]”.	“[...] a gente tá bem prevenido nesta parte de surpresas, ambientes que vem a surpreender e afetar a empresa. Não tem ocorrido até então grandes surpresas”.
Sujeito 9	“Hoje, dá para dizer que o principal é a concorrência”. “[...] acompanhar o mercado [...], nesses últimos anos, se a gente já falar para o mês que vem, o que vai acontecer com o preço da soja, já dá para dizer que você vai se passar por mentiroso [...]”.	“Quando você entra em negociação hoje, que muita coisa é envolvida em exportação, então não tem como você prever [...] porque a gente não sabe o que vai acontecer com o mercado o mês que vem [...]”.
Sujeito 10	“Os planos de governo, hoje uma das maiores preocupações são os planos de governo e também a carga trabalhista [...]”.	“[...] é o mercado, um elemento forte [...]”.

Fonte: Relatório de Campo (2015, p. 99-102, 132-134).

Identifica-se que os SCG da organização objeto do estudo são influenciados pelo mercado (preço do dólar), por ser uma cooperativa que possui a maior parte do faturamento com exportação; adequação as exigências do mercado, como a certificação *British Retail Consortium* (BRC), que refere-se a padrões estabelecidos de segurança alimentar; Normas Regulamentadoras (NR) do Ministério do Trabalho e Emprego, dentre elas a NR 36, que estabelece requisitos para a segurança e saúde no trabalho em empresas de abate e processamento de carnes e derivados; leis trabalhistas; constantes mudanças na legislação, como implantação do Sped e eSocial; clima; crises internacionais e planos de governo. Estes fatores causam ameaças e rápidas mudanças para a organização, considerados como ambientes hostis e turbulentos.

Quanto aos ambientes que não podem ser previstos, que causam incertezas do ambiente, os entrevistados consideraram o preço da soja, que varia constantemente; dólar; clima; atraso de mercadorias; possíveis acidentes que possam ocorrer; crises; acordos

bilaterais entre países que influenciam na exportação; taxas de juros; possíveis restrições a crédito; mercado de uma forma geral.

Estas situações identificadas nas respostas dos entrevistados podem ser observadas na nuvem de palavras, que demonstra as palavras que mais se destacaram na entrevista quanto ao fator contingencial ambiente, conforme Figura 1.



**Figura 1: Nuvem de palavras do fator contingencial ambiente**

Fonte: Relatório de Campo (2015, p. 99-102, 132-134).

A partir da nuvem de palavras, identifica-se que o mercado, preço, governo, mudança, leis, concorrência, exportação, ambiente, clima, Rússia, dólar e controles foram as palavras mencionadas com maior frequência durante as perguntas e respostas sobre o fator contingencial ambiente. Evidencia-se que a organização precisa estar atenta às mudanças de ambiente (mercado, preço, dólar, governo, leis, concorrência, exportação, clima) para adaptar seus controles, o que vai ao encontro da consideração de Otley e Berry (1980), de que o processo de controle inclui a adaptação da organização frente às mudanças.

Os fatores identificados, de acordo com os entrevistados, influenciam no custo, no faturamento, no fluxo de caixa e no capital de giro da cooperativa, o que pode ser observado na consideração do Sujeito 5, de que na área contábil, as constantes mudanças na legislação, como implantação do Sped e eSocial, acabam causando custos elevados na área contábil e na tecnologia da informação. Da mesma forma, verifica-se na consideração do Sujeito 4, ao abordar custos extras decorrentes de regulamentos governamentais, leis trabalhistas e formas de contratos. O Sujeito 1 referiu-se aos custos decorrentes das leis trabalhistas, conforme o trecho a seguir.

[...] porque na safra, a nossa atividade, como se trata de cereal, as vezes dá o acaso de chover uma semana e o produto está seco lá na propriedade e de repente no sábado o tempo limpa, o produtor no domingo quer colher, você não pode ter três,

quatro equipes ali para um fazer num horário e outro fazer no outro, por que tem um custo para se manter essas pessoas. Antes a gente sempre trabalhava até que o produtor queria entregar, e pagava hora extra para o funcionário. Hoje não, hoje tem um limite para você pagar, as vezes é seis horas da tarde, o produtor está chegando com a produção, e você não pode mais receber em função dessas leis (Sujeito 1).

De acordo com o Sujeito 8, quando “Baixa muito o preço dos cereais e sobe o preço da lavoura, dos insumos [...], dificulta, porque o produtor fica descapitalizado, sem capital de giro também, e o faturamento geral da cooperativa fica mais baixo quando o preço do produto cai”. Destaca também que “[...] a empresa faz muito plano safra, venda, pagamento na safra, na colheita [...] e quando ocorrem estiagens, [...] ou outro fator climático, que afeta a produção, aí você tem dificuldade de receber esse dinheiro, esse capital de giro, essa conta corrente”.

Ambientes hostis e turbulentos acarretam em controles de custos, faturamento, fluxo de caixa e capital de giro, conforme evidencia-se nos relatos dos entrevistados, o que vai ao encontro da conclusão de Chenhall (2003), de que maior será a utilização de controles formais em ambientes hostis e turbulentos e Zheng (2012), de que em ambientes turbulentos, as organizações tendem a ter um maior controle.

A cooperativa para não sofrer um forte impacto com fatores ambientais, trabalha com planejamento e reservas para se precaver de eventuais situações que possam ocorrer, o que fica evidenciado no relato do Sujeito 8, de que “A cooperativa faz um planejamento, esse planejamento é a médio e longo prazo, então a gente está bem prevenido nesta parte de surpresas, ambientes que vem a surpreender e afetar a empresa”. Da mesma forma, verifica-se nos trechos a seguir.

A cooperativa vai pensando, se protegendo dessas eventuais crises que vem a acontecer. Não podemos dar um passo maior que a perna, sempre pensando lá na frente, se der uma crise a cooperativa está bem estabilizada, com os pés no chão [...]. Tem reserva, sempre está tendo essa preocupação aí, essas reservas e outras coisas para poder passar (Sujeito 3).

Tanto que, se você pegar o histórico da empresa, ela está a muitos anos no mercado e se você pegar a nossa região e fazer um estudo, tem muitas empresas que quebraram. Mas as vezes foi por causa da situação, de ser muito agressivo, vamos dizer, tiveram uma expectativa do futuro e não ocorreu conforme pensavam. Então nós trabalhamos com os pés no chão (Sujeito 9).

A cooperativa, conforme nota explicativa e demonstrações financeiras, possui reserva de incentivo às exportações, destinada a fortalecer o capital de giro e cobrir eventuais perdas ou gastos anormais resultantes dos contratos de exportações. Tem reserva de manutenção do capital de giro próprio, destinado a dar sustentação a atividade de avicultura. Possui também

seguro empresarial para danos elétricos, vendavais e derivados, incêndio, raio, explosão e roubo (RELATÓRIO DE CAMPO, 2015, p. 207).

Quanto as variações indesejadas de preços ou de cambio, de acordo com nota explicativa, a cooperativa realizou operações de câmbio para fixação de cotação, as quais asseguram que a cooperativa não fique exposta a estas variações que possam afetar a sua situação financeira e patrimonial (RELATÓRIO DE CAMPO, 2015, p. 208).

Os controles utilizados pela organização em ambientes incertos, corroboram com Chenhall (2003), de que quanto mais incerto o ambiente, SCG serão utilizados com foco externo.

A organização é influenciada por alguns aspectos do ambiente que afetam seus SCG, como descrito. No entanto, esta possui alguns controles (planejamento e reservas) para se permanecer estabilizada, para que caso venha a ocorrer algum fato, não a influencie de forma brusca.

Com base nos resultados apresentados e na revisão da literatura, infere-se que vários aspectos do ambiente influenciam os SCG, pois a organização precisa adaptar seus controles diante das mudanças do ambiente (mercado, preço, dólar, governo, leis, concorrência, exportação, clima). Ainda, estes fatores, influenciam no custo, no faturamento, no fluxo de caixa e no capital de giro da cooperativa.

## 4.2. Estratégia

O fator contingencial estratégia foi visto de duas formas, estratégia de liderança de custos, que é focado no controle de custos e despesas e a estratégia de diferenciação, que tem como base ações que se diferenciam dos concorrentes. As considerações dos sujeitos da pesquisa sobre o fator contingencial estratégia são apresentadas no Quadro 3.

**Quadro 3: Síntese dos relatos sobre o fator contingencial estratégia**

Sujeito da Pesquisa	Considerações dos sujeitos da pesquisa sobre o fator contingencial estratégia	
	Liderança de Custos	Diferenciação
Sujeito 1	“Nós temos um controle bem rigoroso [...]”. “[...] a cada 90 dias, a gente fecha o balanço, os gerentes junto com os encarregados analisam os custos, receitas e despesas”.	“Hoje a gente tem o nosso quadro social, nós temos uns 80% que são fiéis a cooperativa, [...] tudo o que ele precisa na propriedade nós temos para oferecer, atender à necessidade dele [...]”.
Sujeito 2	“A cada três meses é reunido a diretoria e os gerentes para apresentação do orçamento, o que foi orçado e realizado, as despesas do trimestre, quanto que entrou”.	“O que diferencia é a qualidade do produto”.

Sujeito 3	"[...] as pessoas da área levantam o custo de cada produto [...]".	"Qualidade, hoje se não tiver qualidade, não é duradoura a empresa".
Sujeito 4	"O orçamento é a base de tudo. Se eu não tiver o controle do custo na mão, eu estou competindo com o mundo, ninguém vai pagar a mais por um produto que hoje a qualidade é reconhecida de forma que o meu é melhor que o seu".	"Como a gente é menor, a gente consegue fazer certas exigências com certos produtos que o cliente final pede, que as grandes empresas não conseguem por causa da sua estrutura morosa [...]".
Sujeito 5	"A parte de custos está na contabilidade, despesas nós temos o nosso planejamento, orçamento, que periodicamente nós analisamos como está".	"Nosso carro chefe e a diferença com nossos concorrentes é a assistência técnica agropecuária que fornecemos gratuitamente aos nossos cooperados, com o objetivo de aumentar sua produção e, conseqüentemente, melhorar sua qualidade de vida".
Sujeito 6	"Custos e despesas de atividade, nós não nos envolvemos, porque é da parte administrativa, a gente mais se envolve com custos de mercadorias e venda de mercadorias".	"Tem lançamentos de produtos periodicamente, mas esses produtos não são exclusivos, são produtos que vão surgindo no mercado".
Sujeito 7	"[...] cada setor ou cada entreposto, tem controle de custos. Essa semana até, a gente está fazendo a avaliação do entreposto [...]".	"[...] serviço, assistência técnica da cooperativa hoje é muito pesada. Hoje a cooperativa tem mais de 50 agrônomos trabalhando no campo, então isso ajuda muito, a credibilidade, pagamentos certos [...]".
Sujeito 8	"A empresa, diretoria, cobra muito de toda a equipe, principalmente dos gerentes, a parte de controle de custos". "É feito um planejamento anual para o ano seguinte, e depois trimestralmente vai prestando conta do orçamento".	"[...] trabalha muito forte com vendas, então precisa ter um diferencial e sair na frente do concorrente, para se destacar, para vender, fazer números, faturamento [...]".
Sujeito 9	"Nós temos uma contabilidade centralizada, que é na sede, mas cada entreposto administra separadamente [...], cada um deles tem um centro de custo separado [...]".	"[...] quando eu falo em DETEC, é o departamento técnico, é agrônomo e técnico para atendimento a campo, agricultura. A questão também dos nossos produtos, tem fábrica de ração, atendimento no balcão, então isso tudo tem que ser diferenciado, hoje se você não tiver um trabalho diferenciado, você perde mercado".
Sujeito 10	"Dentro de um orçado no início do ano [...], nós temos controle de tudo que entra e sai da unidade [...]".	"[...] também fornece serviço de recuperação de ICMS, fornece diesel, máquinas e equipamentos [...]".

Fonte: Relatório de Campo (2015, p. 120-123, 140-143).

Os entrevistados consideraram que a organização possui um controle rigoroso de custos e despesas. Cada setor tem um centro de custo e anualmente realiza o seu planejamento para o ano seguinte. Trimestralmente são realizadas reuniões com a diretoria executiva, gerentes de divisão e gerentes de entrepostos, em que cada gerente apresenta seu orçamento. Conforme observação realizada, nos dias da realização das entrevistas estavam ocorrendo reuniões com a diretoria executiva, gerentes de divisão e gerentes de entrepostos (RELATÓRIO DE CAMPO, 2015, p. 214 -215).



A cooperativa demonstra uma preocupação com a qualidade dos produtos e oferta de serviços diferenciados, como assistência técnica agropecuária gratuita e atendimento a nichos de mercado, o que se evidencia nos relatos dos sujeitos da pesquisa. Diferencia-se também por oferecer ao produtor tudo o que ele precisa para a sua propriedade. Na Figura 2 apresenta-se a nuvem de palavras da entrevista sobre o fator contingencial estratégia.



Figura 2: Nuvem de palavras do fator contingencial estratégia

Fonte: Relatório de Campo (2015, p. 120-123, 140-143).

As palavras cooperativa, orçamento, despesas, mercado, produto, custos, hoje, unidade, recebimento, preço, qualidade, controle, entreposto e empresa foram as mais mencionadas na entrevista sobre o fator contingencial estratégia. Pode-se inferir com estas palavras que a cooperativa tem um controle rígido de custos, despesas, recebimentos, preço, orçamento e diferencia-se dos demais concorrentes com a qualidade dos seus produtos.

Diante dos relatos, documentos e observações, identifica-se que a cooperativa possui duas abordagens estratégicas, sendo estas a estratégia de liderança de custos e estratégia de diferenciação, baseadas em Porter (1986) e de formas diferentes estas influenciam os SCG.

Estratégias de liderança de custos exigem maiores controles, como os observados na nuvem de palavras e podem ser identificados na consideração do Sujeito 7.

[...] o entreposto vem aqui e vai explicar as despesas dele, o faturamento que ele teve, o recebimento de grãos, as despesas que não estavam previstas, porque teve que fazer, aqui parei de gastar, tive que diminuir telefone, por que no orçamento estava estourando do orçamento e do realizado.

Por outro lado, estratégias de diferenciação permitem uma maior flexibilidade nos controles, perceptível na consideração do Sujeito 4 ao dizer que “[...] o que nós temos que fazer [...] é transformar meu mix de produto e não fazer o feijão com arroz que todo mundo faz, eu tenho que ter nichos de mercado que me dê sustentação”.

Verifica-se que a cooperativa se dedica para o controle de seus custos e despesas (estratégia de liderança de custos), o que se evidencia na previsão orçamentária do exercício de 2014, demonstrada no relatório anual (RELATÓRIO DE CAMPO, 2015, p. 211). Mas também investe em produtos e ações que a diferenciem dos demais concorrentes (estratégia de diferenciação), perceptível no *site* da empresa, ao demonstrar os produtos e o cuidado com a qualidade dos mesmos. Ao verificar um destaque no controle do orçamento, despesas, produto, custos e preço, identifica-se a influência da estratégia de liderança de custos nos controles da empresa. E, a estratégia de diferenciação influencia os SCG, no momento em que a qualidade do produto é o maior diferencial diante dos concorrentes.

Estes resultados também são verificados nos estudos de Chenhall (2003), Espejo (2008) e Tsamenyi, Sahadev e Qiao (2011). Chenhall (2003) evidenciou que estratégias mais conservadoras, defensivas e liderança de custo são relacionadas com controles formais e tradicionais. Espejo (2008) verificou que as indústrias da amostra do seu estudo estão focadas nas estratégias relacionadas a qualidade de seus produtos e serviços. Tsamenyi, Sahadev e Qiao (2011) constataram que sistemas de controle financeiros (por exemplo, custos e orçamento) tendem a ser utilizados por organizações que seguem uma estratégia de liderança de custos e controles não financeiros (por exemplo, satisfação do cliente e qualidade) tendem a ser utilizados por empresas que seguem estratégias de diferenciação.

Os resultados deste estudo sugerem que as organizações podem adotar as duas abordagens estratégicas (liderança de custos e diferenciação) concomitantemente, ou seja, ao mesmo tempo que possui controles rigorosos de custos e despesas, também procura ter produtos e serviços diferenciados.

## 5. Considerações Finais

O objetivo do estudo foi verificar como os fatores contingenciais ambiente e estratégia influenciam nos SCG de uma Cooperativa Agropecuária. Para tanto, desenvolveu-se uma pesquisa descritiva, estudo de caso e qualitativa. O objeto de estudo compreendeu uma cooperativa agroindustrial. Para a coleta de dados, foram realizadas entrevistas com 10 gestores, análise documental e observações. Para a análise dos dados foram utilizados o *software* Nvivo® e as nuvens de palavras, construídas por meio do aplicativo *Wordle*.

Os resultados demonstraram que, quanto ao ambiente, vários aspectos (exigências do mercado, preço do dólar, leis, exportação, clima, crises, acordos bilaterais) influenciam os SCG, o que permite o desenvolvimento de novos estudos em outras empresas. Na cooperativa

analisada, as constantes mudanças na legislação e exigências do mercado acabam causando, por exemplo, custos elevados na área contábil e na tecnologia da informação; o preço do dólar ao influenciar no preço dos cereais e dos insumos afeta o faturamento da cooperativa, e o clima, ao afetar a produção de grãos, influencia seu capital de giro. Ainda, o preço do dólar, clima, crises, acordos bilaterais entre países, taxas de juros, mercado de uma forma geral, que geram incertezas a cooperativa, acarretam em planejamentos e reservas financeiras, a fim de precaver eventuais situações que possam ocorrer.

No que se refere as abordagens estratégicas, identificou-se a estratégia de liderança de custos e estratégia de diferenciação. Cada setor da cooperativa tem um centro de custo e anualmente realiza o seu planejamento para o ano seguinte. Trimestralmente são realizadas reuniões com a diretoria executiva, gerentes de divisão e gerentes de entrepostos, em que cada gerente apresenta seu orçamento. A cooperativa também demonstra uma preocupação com a qualidade dos produtos e oferta de serviços diferenciados, como assistência técnica agropecuária gratuita e atendimento a nichos de mercado. Estas duas abordagens estratégicas influenciam de maneiras diferentes os SCG. Ao mesmo tempo que possui controles rigorosos de custos e despesas, também procura ter produtos e serviços diferenciados.

Tem-se como contribuições do estudo, a avaliação dos SCG e as informações trazidas aos gestores, em uma Cooperativa Agropecuária, considerando os fatores contingenciais. Contribui também para compreender as diferentes situações do ambiente e da estratégia que podem influenciar uma organização e como essa utiliza seus Sistemas de Controle Gerencial para se adaptar e se manter eficiente. Os resultados apresentados trazem novas evidências para a literatura, no contexto das cooperativas agropecuárias.

Diante do exposto, em face aos resultados encontrados neste estudo, pode-se verificar que fatores contingenciais afetam de maneira diferente o delineamento e uso dos SCG nas organizações cooperativas, evidências empíricas que estimulam a realização de novos estudos.

Sugere-se para pesquisas futuras explorar as influências de outros fatores contingenciais nos SCG, devido aos poucos estudos localizados sobre o tema e a escassez de evidências. A investigação deste tema em cooperativas e em outras empresas também são possibilidades que estimulam a realização de novos estudos.

## 6. Referências

ABERNETHY, Margaret A.; BROWNELL, Peter. The role of budgets in organizations facing strategic change: an exploratory study. *Accounting, Organizations and Society*, v. 24, n. 3, p. 189-204, 1999.

AGUIAR, Andson Braga de; FREZATTI, Fábio. Escolha da estrutura apropriada de um sistema de controle gerencial: uma proposta de análise. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade (REPeC)*, v. 1, n. 3, p. 21-44, 2007.

ALMEIDA, Lauro Brito de; MACHADO, Esmael Almeida; RAIFUR, Léo; NOGUEIRA, Daniel Ramos. Utilização do orçamento como ferramenta de apoio à formulação de estratégia, de controle e de interatividade: um estudo exploratório nas cooperativas agropecuárias da região sul do Brasil. *Contabilidade Vista & Revista*, v. 20, n. 3, p. 65-99, 2009.

ALVES-MAZZOTTI, Alda Judith; GEWANDSZNAJDER, Fernando. *O método nas ciências naturais e sociais: pesquisa quantitativa e qualitativa*. 2. ed. São Paulo: Pioneira, 1999. 203 p.

ANTHONY, Robert N.; GOVINDARAJAN, Vijay. *Sistemas de Controle Gerencial*. 12 ed. São Paulo: McGraw Hill Brasil, 2008. 769 p.

ATKINSON, Anthony A; BANKER, Rajiv D; KAPLAN, Robert S.; YOUNG, Mark S. *Contabilidade Gerencial*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2011. 812 p.

BARDIN, Laurence. *Análise de conteúdo*. 4. ed. rev. e atual. Lisboa: Edições 70, 2010. 281 p

BEUREN, Ilse Maria; FIORENTIN, Marlene. Influência de fatores contingenciais nos atributos do sistema de contabilidade gerencial: um estudo em empresas têxteis do estado do Rio Grande do Sul. *Revista de Ciências da Administração*, v. 16, n. 38, p. 196-212, 2014.

BIO, Sérgio Rodrigues. *Sistemas de informação: um enfoque gerencial*. São Paulo: Atlas, 1985. 183 p.

CHENHALL, Robert H. Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future. *Accounting, Organizations and Society*, v. 28, n. 2, p. 127-168, 2003.

COLAUTO, Romualdo Douglas; BEUREN, Ilse Maria. Coleta, Análise e Interpretação dos dados. In: BEUREN, Ilse Maria (Org). *Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006. 195 p.

COLLIER, Paul M. Entrepreneurial control and the construction of a relevant accounting. *Management Accounting Research*, v. 16, n. 3, p. 321-339, 2005.

DAFT, Richard L. *Teoria e projeto das organizações*. 6. ed. Rio de Janeiro: LTC, 1999. 442 p.

DONALDSON, Lex. Teoria da Contingência estrutural. In: CLEGG, S. R.; HARDY, C.; NORD, W. R. (Org). *Handbook de estudos organizacionais*. v. 1. São Paulo: Atlas, 1999. p. 105-133.

DUNCAN, Robert B. Characteristics of organizational environments and perceived environmental uncertainty. *Administrative science quarterly*, p. 313-327, 1972.

ESPEJO, Márcia Maria dos Santos Bortolucci. *Perfil dos atributos do sistema orçamentário sob a perspectiva contingencial: uma abordagem multivariada*. 2008. 285 f. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2008.

FERREIRA, Marco Aurélio Marques; BRAGA, Marcelo José. Diversificação e competitividade nas cooperativas agropecuárias. *Revista de Administração Contemporânea*, v. 8, n. 4, p. 33-55, 2004.

FLICK, Uwe. *Introdução à pesquisa qualitativa*. 3. ed. Porto Alegre: Artmed, 2009. 405 p.

FREZATTI, Fábio; ROCHA, Welington; NASCIMENTO, Artur Roberto do; JUNQUEIRA, Emanuel. *Controle gerencial: uma abordagem da contabilidade gerencial no contexto econômico, comportamental e sociológico*. São Paulo: Atlas, 2009. 281 p.

GERDIN, Jonas; GREVE, Jan. Forms of contingency fit in management accounting research—a critical review. *Accounting, Organizations and Society*, v. 29, n. 3, p. 303-326, 2004.

GODOY, Arilda Schmidt. Estudo de caso qualitativo. In: GODOI, Christiane Kleinubing; BANDEIRA-DE-MELLO, Rodrigo; SILVA, Anielson Barbosa da (Org). *Pesquisa qualitativa em estudos organizacionais: Paradigmas, estratégias e métodos*. São Paulo: Saraiva, 2006. 460 p.

GORDON, Lawrence A.; MILLER, Danny. A contingency framework for the design of accounting information systems. *Accounting, Organizations and Society*, v. 1, n. 1, p. 59-69, 1976.

GORDON, Lawrence A.; NARAYANAN, Vadake K. Management accounting systems, perceived environmental uncertainty and organization structure: an empirical investigation. *Accounting, Organizations and Society*, v. 9, n. 1, p. 33-47, 1984.

GUERRA, Almir Rogério. *Arranjos entre fatores situacionais e sistema de contabilidade gerencial sob a ótica da teoria da contingência*. 2007. 135 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2007.

GUERREIRO, Reinaldo; PEREIRA, Carlos Alberto; REZENDE, Amaury José. Em busca do entendimento da formação dos hábitos e das rotinas da contabilidade gerencial: um estudo de caso. *Revista de Administração Mackenzie*, v. 7, n. 2, p. 78-101, 2008.

HENRI, Jean-François. Management control systems and strategy: a resource-based perspective. *Accounting, Organizations and Society*, v. 31, n. 6, p. 529-558, 2006a.

HERATH, Siriyama Kanthi. A framework for management control research. *Journal of Management Development*, v. 26, n. 9, p. 895-915, 2007.

HORNGREN, Charles T; SUNDEM, Gary L; STRATTON, William O. *Contabilidade gerencial*. 12. ed. São Paulo: Pearson Education, 2004. 560 p. Tradução de: Introduction to management account.

JONES, C. S. An empirical study of the role of management accounting systems following takeover or merger. *Accounting, Organizations and Society*, v. 10, n. 2, p. 177-200, 1985a.

JONES, C. S. An empirical study of the evidence for contingency theories of management accounting systems in conditions of rapid change. *Accounting, Organizations and Society*, v. 10, n. 3, p. 303-328, 1985b.

JUNQUEIRA, Emanuel Rodrigues. *Perfil do sistema de controle gerencial sob a perspectiva da Teoria da Contingência*. 2010. 147 f. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010.

KLOOT, Louise. Organizational learning and management control systems: responding to environmental change. *Management Accounting Research*, v. 8, n. 1, p. 47-73, 1997

LANGFIELD-SMITH, Kim. Management control systems and strategy: a critical review. *Accounting, Organizations and Society*, v. 22, n. 2, p. 207-232, 1997.

MALMI, Teemu; BROWN, David A. Management control systems as a package- Opportunities, challenges and research directions. *Management Accounting Research*, v. 19, n. 4, p. 287-300, 2008.

MARGINSON, David EW. Management control systems and their effects on strategy formation at middle-management levels: evidence from a UK organization. *Strategic Management Journal*, v. 23, n. 11, p. 1019-1031, 2002.

MARTINS, Gilberto de Andrade. *Estudo de caso: uma estratégia de pesquisa*. São Paulo: Atlas, 2006. 101 p.

MARTINS, Gilberto de Andrade; THEÓPHILO, Carlos Renato. *Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas*. São Paulo: Atlas, 2007. 225 p.

MINTZBERG, Henry. *Criando organizações eficazes: estruturas em cinco configurações*. São Paulo: Atlas, 1995. 304 p.

MINTZBERG, Henry; QUINN, James Brian. *O processo da estratégia*. 3. ed. Porto Alegre: Bookman, 2001. 404 p. Tradução de: Readings in the strategy process.

MORGAN, Gareth. *Imagens da organização*. São Paulo: Atlas, 1996. 421 p.

NISYAMA, Edelcio Koitiro; OYADOMARI, José Carlos Tiomatsu. Sistemas de controle gerencial e o processo de inovação. *RAI: Revista de Administração e Inovação*, v. 9, n. 1, p. 106-125, 2012.

OLIVEIRA, Djalma de Pinho Rebouças de. *Teoria geral da administração: uma abordagem prática*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2012. 430 p.

OTLEY, David T. The contingency theory of management accounting: achievement and prognosis. *Accounting, Organizations and Society*, v. 5, n. 4, p. 413-428, 1980.

OTLEY, David T.; BERRY, Anthony J. Control, organisation and accounting. *Accounting, Organizations and Society*, v. 5, n. 2, p. 231-244, 1980.

OTLEY, David. Management control in contemporary organizations: towards a wider framework. *Management Accounting Research*, v. 5, n. 3, p. 289-299, 1994.

OTLEY, David. Performance management: a framework for management control systems research. *Management Accounting Research*, v. 10, n. 4, p. 363-382, 1999.

PORTER, Michael E. *Estratégia competitiva: técnicas para análise de indústrias e da concorrência*. 17. ed. com nova introdução. Rio de Janeiro: Campus, 1986. 362 p.

REID, Gavin C.; SMITH, Julia A. The impact of contingencies on management accounting system development. *Management Accounting Research*, v. 11, n. 4, p. 427-450, 2000.

REIS, Antonio Marcos dos; TEIXEIRA, Aridelmo José Campanharo. Utilização de Artefatos de Contabilidade Gerencial nas Sociedades Cooperativas Agropecuárias de Minas Gerais e sua Relação com Porte e Desempenho Financeiro. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade (REPeC)*, v. 7, n. 4, p. 355-371, 2013.

RELATÓRIO DE CAMPO, 2015.

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

SIMONS, Robert. Strategic orientation and top management attention to control systems. *Strategic Management Journal*, v. 12, n. 1, p. 49-62, 1991.

SIMONS, Robert. *Levers of control: how managers use innovative control systems to drive strategic renewal*. Boston, Mass: Harvard Business School, 1995. 217 p.

STONER, James Arthur Finch; FREEMAN, R. Edward. *Administração*. 5. ed. Rio de Janeiro: Prentice-Hall, 1985. 533 p.

TSAMENYI, Mathew; SAHADEV, Sunil; QIAO, Zheng Shi. The relationship between business strategy, management control systems and performance: Evidence from China. *Advances in Accounting*, v. 27, n. 1, p. 193-203, 2011.



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

WIDENER, Sally K. An empirical analysis of the levers of control framework. *Accounting, Organizations and Society*, v. 32, n. 7, p. 757-788, 2007.

ZHENG, Tong. *Balancing the tensions between the control and innovative roles of management control systems: a case study of Chinese organization*. 2012. 329 f. Theses (Doctoral of Business Administration) – University of Northumbria, 2012.