

# CONTROLES DE GESTÃO EM UMA EMPRESA DO SETOR DE ELETRO-ELETRÔNICO DO SUL DO BRASIL SOB A ÓTICA DA TEORIA DA CONTINGÊNCIA

## RESUMO

A literatura informa que as empresas sofrem influência do ambiente, da escolha estratégica, da tecnologia e outros fatores que podem provocar alterações organizacionais ao longo do tempo. Desta forma, se faz relevante estudar as mudanças organizacionais que ocorrem por contingências e, em especial as alterações de controles de gestão, que é um importante elemento das funções administrativas de uma organização, pois permite a constante avaliação do alcance dos objetivos estratégicos e operacionais. O objetivo deste artigo é identificar como os fatores contingenciais influenciam as práticas de controles de gestão de uma empresa do setor de eletro-eletrônicos do sul do Brasil. O pressuposto abordado pelo estudo é que existem adequações nos controles de gestão das empresas justificadas por contingências ambientais e estratégicas. Realizou-se uma pesquisa descritiva quanto aos objetivos, por meio de um estudo de caso, cuja abordagem é qualitativa. Foram realizadas entrevistas com o sócio proprietário com funções de presidente, com a contadora interna, com o diretor financeiro e o chefe de produção, além da análise de documentação da empresa e da observação. Os resultados da pesquisa demonstraram que a empresa pesquisada efetivou 5 adequações nos seus controles internos após contingência estratégica e 6 novas adequações quando ocorrida a contingência ambiental citada pelos entrevistados.

Palavras-chave: Controles de Gestão; Teoria Contingencial; Estratégia; Ambiente.

## 1 INTRODUÇÃO

Os controles são mecanismos adotados pelas empresas no sentido de minimizar o impacto dos riscos no negócio (IMONIANA e NOHARA, 2005). Em sentido de conceituar controles internos do ponto de vista da auditoria, o Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON, 1996, p.51) define que “os controles internos são aqueles relacionados com a proteção do ativo e a validade dos registros contábeis”.

As abordagens que caracterizam os controles internos, em linhas gerais, se sobressaem em duas vertentes: o foco anti-fraude e o foco de controles internos para a gestão, conforme Almeida (1996, p.50). No presente artigo, os controles internos estarão ligados a otimização da gestão e dos resultados.

Segundo Aguiar e Frezatti (2007) “Controle gerencial pode ser então entendido como o processo de guiar organizações em direção a padrões viáveis de atividade em um ambiente caracterizado por mudanças”. Já na opinião de Mintzberg (1979) ainda existem os Controles de ação ou comportamentais, os quais envolvem a observação das ações dos indivíduos em suas atividades, isto é, ocorrem quando uma pessoa assume a responsabilidade pelo trabalho de outras, com instruções e monitoração de suas ações.

A teoria da contingência é a perspectiva teórica utilizada no estudo, já que enfatiza o modo pela qual as contingências, como a tecnologia e pressões ambientais, afetam o desenvolvimento e funcionamento das organizações (COVALESKI; DIRSMITH; SAMUEL, 1996).

Dada a importância dos controles de gestão para as organizações e tendo por base a teoria da contingência, o trabalho proposto tem como questão problema: como os fatores contingenciais explicam a adoção de práticas de controles internos para gestão, em uma indústria de eletro eletrônicos do sul do Brasil?

O estudo tem como objetivo identificar como os fatores contingenciais influenciam as práticas de controles de gestão de uma empresa do setor de eletro-eletrônicos do sul do Brasil. Além disso, o artigo busca atingir como objetivos específicos a identificação da evolução dos controles de gestão e os fatores contingenciais que influenciaram a empresa nos últimos 5 anos.

A proposta metodológica do trabalho inclui um estudo de caso em uma empresa industrial do sul do Brasil do ramo de eletro-eletrônicos, a qual atravessou dois períodos com contingências diferentes entre 2002 e 2009, que tiveram efeitos sobre os controles internos para a gestão.

Este trabalho justifica-se, pois a empresa pertence ao setor de produtos eletrônicos, informática e ópticos no Brasil o qual segundo IBGE (2008) já era responsável por aproximadamente 170 mil empregos e 65 bilhões de faturamento. Neste sentido, o estudo sobre a repercussão de contingências nas estruturas de gestão, vem a colaborar na exemplificação das alternativas buscadas a partir destes acontecimentos, os quais podem estar atingindo outras empresas deste importante setor econômico.

O trabalho está composto por 5 partes. Após a introdução, apresenta-se um referencial teórico que aborda as características gerais do controle e os fatores contingenciais geralmente apresentados pela literatura. Dando continuidade, após o referencial teórico, é apresentada a metodologia aplicada ao trabalho, a análise dos resultados e as considerações finais.

## 2 CONTROLES DE GESTÃO

Controle é um importante elemento das funções administrativas de uma empresa, pois segundo Guerreiro (1989, p. 253), é indispensável, entre outras coisas, para a realização das metas e a concretização da eficiência e corresponde às ações gerenciais que objetivam a correção de desempenhos, ou a revisão dos planos.

No quadro 1, Oliveira, Perez Jr. e Silva (2002, pg. 84-85) explicitam os principais objetivos do conjunto de sistema de controle interno.

Ordem	Conceito
1	Verificar e assegurar os cumprimentos às políticas e normas da companhia, incluindo o código de éticas nas relações comerciais e profissionais;
2	Obter informações adequadas, confiáveis, de qualidade e em tempo hábil, que sejam realmente úteis para as tomadas de decisões;
3	Comprovar a veracidade de informes e relatórios contábeis, financeiros e operacionais;
4	Proteger os ativos da entidade, o que compreende bens e direitos;
5	Prevenir erros e fraudes. Em caso de ocorrência dos mesmos, possibilitar a descoberta o mais rápido possível, determinar sua extensão e atribuições de corretas responsabilidades;
6	Servir como ferramenta para a localização de erros e desperdícios, promovendo ao mesmo tempo a uniformidade e a correção;
7	Registrar adequadamente as diversas operações, de modo a assegurar a eficiente utilização dos recursos da empresa;
8	Estimular a eficiência do pessoal, mediante a vigilância exercida por meio de relatórios;
9	Assegurar a legitimidade dos passivos da empresa, com o adequado registro e controle das provisões, perdas reais e previstas;
10	Assegurar o processamento correto das transações da empresa, bem como a efetiva autorização de todos os gastos incorridos no período;
11	Permitir a observância e estrito cumprimento da legislação em vigor

Quadro 1 – Principais objetivos do sistema de controle interno.

Fonte: Adaptação de Oliveira, Perez Junior e Silva (2002, p. 84-85).

Aguiar e Frezatti (2007) sugeriram uma estrutura de um sistema de controle gerencial, proposto a partir de 2 estruturas teóricas: o modelo de um sistema de informação (Delone; Mclean,1992) e a estrutura de um sistema de controle gerencial (Ferreira; Otley, 2006), com o

objetivo de identificar e analisar a estrutura apropriada para um sistema de controle gerencial a partir dos benefícios de seu uso, da satisfação do usuário e do seu impacto individual sobre o desempenho organizacional.

Assim, Aguiar e Frezatti (2007) incluíram, além das dimensões desenho e uso, duas outras dimensões: satisfação do usuário e impacto individual. De modo que, em conjunto, o uso, a satisfação do usuário e o impacto individual passaram a representar os benefícios líquidos do uso de um sistema de controle gerencial, conforme nota-se na figura 1.

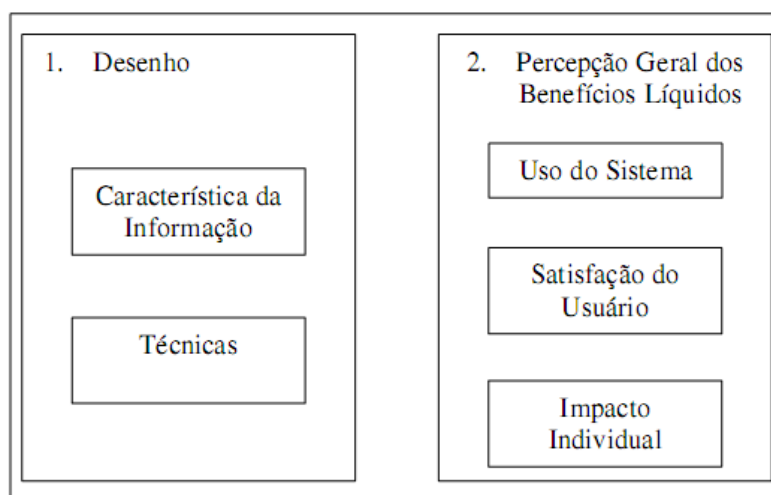


Figura 1 – Proposta de estrutura de um sistema de controle gerencial

Fonte: Aguiar e Frezatti (2007).

Imoniana e Nohara (2005) investigaram os instrumentos que averigam o ambiente de controle, os procedimentos de controle e os sistemas de informação e comunicação aplicados nas organizações. Neste trabalho, os autores validaram que os instrumentos com as 3 bases de controles internos (controle, procedimentos e sistemas de informação) são realmente capazes, quando aplicados, de avaliar a percepção da estrutura de controle interno. A análise obtida pela técnica Alpha de Cronbach confirmou um grau de confiança para os itens validados. Além disso, as 3 bases demonstraram correlação significativa entre si o que apontou o nível elevado dos conceitos envolvidos e a aceitação por profissionais de auditoria independente consultados nesta pesquisa.

Oyadomari et al. (2008) estudaram os fatores que influenciam na adoção de artefatos de controle a luz da teoria neo-institucional, a qual estabelece que as empresas não concebem somente aspectos econômicos nas decisões de estrutura e práticas gerenciais, mas que consideram o processo de legitimação (DIMAGGIO e POWELL, 1983).

Oyadomari et al. (2008), através da aplicação de questionário a 27 empresas, coletaram os artefatos de controle mais utilizados, considerando estudo anterior de Frezatti et al. (2007). Esta lista de artefatos foi utilizada neste artigo, na entrevista com o diretor presidente a fim de identificar quais artefatos estão sendo utilizados pela empresa em estudo.

Dentre as conclusões obtidas cita-se que o mecanismo de imitar outras organizações é o mais importante na adoção desses artefatos; as consultorias têm um papel importante na adoção dos artefatos; a imposição dos acionistas é pequena, ou seja, pouco influencia a coação; e a decisão da escolha dos artefatos é prerrogativa do corpo diretivo e gerencial da empresa.

### 3 TEORIA DA CONTINGÊNCIA

Segundo Escobar e Lobo (2002), ao estudar as relações entre a estrutura da empresa e a tecnologia, em 1958, Woodward iniciou os estudos que deram origem a Teoria da Contingência. Os estudos desde então abordaram sob diversos aspectos esta teoria. A partir de Fagundes et al. (2008) levanta-se alguns destes, relatados no quadro 2.

<b>Autores</b>	<b>Anos</b>	<b>Foco dos Estudos</b>
Woodward	1958/1965	Tecnologia como fator contingencial
Burns e Stalker	1960	Ambiente externo e estrutura mecânica e orgânica
Chandler	1962	Relação entre a estratégia e a estrutura
Lawrence e Lorsch	1967	Pesquisa sobre o ambiente e a estrutura
Perrow	1976	Tecnologia e estrutura
Chenhall	2003	Revisão sobre estudos ressaltando a falta de estudos qualitativos sobre o assunto
Tilema	2005	Os fatores de contingência em relação a sistemas contábeis.
Aguiar e Frezatti	2007	
Cadez	2007	
Chen	2008	Os efeitos dos fatores de contingência sobre os sistemas contábeis

Quadro 2 – Estudos sobre a Teoria da Contingência.

Fonte: Adaptado de Fagundes et al. (2008).

A teoria da contingência é uma perspectiva teórica do comportamento organizacional que enfatiza a maneira pela qual as contingências, como a tecnologia e pressões ambientais, afetam o desenvolvimento e funcionamento das organizações (MOLINARI e GUERREIRO, 2004). Segundo Covalski, Dirsmith e Samuel (1996) as contingências influenciam a estrutura das organizações em sua formalização, especialização, diferenciação e burocratização.

Reid e Smith (2000) consideraram que após o surgimento, na década de 60, dos estudos que utilizaram a teoria da contingência na gestão empresarial, aconteceu uma evolução. Os trabalhos iniciais se detinham em como a estrutura organizacional é formada e influenciada por contingências, enquanto no presente os estudos contemporâneos utilizam a teoria da contingência para verificar o modo em que determinadas circunstâncias moldam os sistemas de contabilidade gerencial.

O fato de não haver nada absoluto e imutável nas empresas, é a principal base da teoria da contingência, pois há fatores com possibilidade de alterar a realidade das organizações. Guerra (2007, p. 21), expõe que a melhor forma de se gerir as empresas passa a depender das características das situações que se apresentam para elas.

### 4 METODOLOGIA

A pesquisa caracteriza-se como descritiva com relação aos objetivos. Gil (1999) afirma que tem como objetivo principal descrever características de determinada população ou fenômeno. Neste trabalho, o fenômeno a ser descrito é a alteração nos controles internos, a partir de possíveis fatores contingenciais, em uma indústria do sul do Brasil.

Quanto ao procedimento adotado para este artigo se adotou o estudo de caso. “O estudo de caso é uma investigação empírica que investiga um fenômeno contemporâneo dentro de seu contexto da vida real, especialmente quando os limites entre o fenômeno e o contexto não estão claramente definidos” (Yin, 2005).

Ainda, segundo Yin (2005), o estudo de caso permite uma investigação para se preservar as características holísticas e significativas de eventos da vida real, tais como: processos organizacionais, administrativos, mudanças em regiões urbanas, etc. Beuren (2009) explica que quando o estudo de caso é relacionado à contabilidade, visa à configuração, à análise e ou à aplicação de instrumentos ou teorias contábeis.

Neste estudo de caso, decidiu-se estudar uma empresa industrial do setor de eletro-eletrônicos do sul do Brasil, cuja fundação foi em 1992 e que hoje possui entre colaboradores diretos e indiretos cerca de 100 pessoas. Apesar da concorrência no produto por ela fabricado e seu baixo investimento inicial, o crescimento em faturamento, unidades produzidas, número de colaboradores e estruturas, nos últimos 7 anos, justifica a escolha dessa organização em relação a mudanças nos controles e contingências enfrentadas.

Com relação à abordagem a pesquisa, é qualitativa. Para Richardson (1999, p. 80) neste tipo de abordagem os estudos descrevem a complexidade de certo problema, ao analisar a interação de certas variáveis, compreender e classificar processos dinâmicos vividos por grupos sociais.

Os instrumentos de coleta de dados obedeceram às fases estipuladas na pesquisa. Na fase 1, realizou-se entrevista pessoal com o sócio-proprietário, também Presidente a empresa, que foi filmada para posterior análise. Na fase 2, também foram entrevistados o diretor financeiro e o chefe de produção. Na fase 3, todos os entrevistados preencheram um questionário estruturado com escala de concordância de 0 a 10 (variando de 0 - não concordo totalmente, para 10 - concordo totalmente) para diagnosticar o ambiente e os procedimentos de controle atuais.

No quadro 3, apresentam-se as fases de coleta de dados, explicitando os diferentes entrevistados em cada fase, os instrumentos aplicados nas entrevistas e os respectivos estudos precedentes que embasaram a utilização destes instrumentos.

<b>Fases da coleta de dados</b>	<b>Estudos que embasam</b>	<b>Instrumentos</b>
Fase 1 – Entrevista com sócio-presidente	-Entrevista: 18 questões abertas.	-6 questões de identificação do entrevistado; - 12 questões sobre contexto empresarial, histórico, contingencial e contexto atual.
	- Questionário referente à identificação dos artefatos de controles existentes na empresa, adaptado de Oyadomari et al. (2008)	-Questões objetivas dicotômicas (sim/não) com 10 artefatos de controle gerencial elencados para se identificar quais estão presentes na empresa
Fase 2 – Entrevista com diretor financeiro e Gerente de produção	- Entrevista: 18 questões abertas.	- 6 questões de identificação do entrevistado; - 12 questões sobre contexto empresarial, contingencial e da função exercida pelo entrevistado.
Fase 3 – Todos entrevistados	- Questionário para identificar o ambiente de controle e os procedimentos de controle, adaptado de Imoniana e Nohara (2005)	Escala de concordância de 0 a 10 em 8 aspectos referentes ao ambiente de controle e em 12 aspectos sobre procedimentos de controle da empresa.

Quadro 3 – Fases de levantamento de dados da pesquisa.

Fonte: Quadro elaborado pelos autores.

O período considerado para se investigar a relação entre os controles internos de gestão e os fatores contingenciais foi de 2003 a 2010. Tal definição se justifica devido aos 3

entrevistados estarem na empresa, conjuntamente, neste período em suas respectivas funções de coordenação e liderança, assim como foi neste período em que houve o maior crescimento da empresa em produção e faturamento.

#### 4 ANÁLISE DE RESULTADOS

A empresa analisada foi fundada em 1992, na época contava com 7 colaboradores e, hoje, possui entre colaboradores diretos e indiretos 110 pessoas. Sua administração é familiar sendo conduzida hoje por dois primos. Há 4 níveis hierárquicos: diretores, gerentes, supervisores e colaboradores.

Após as fases 1 e 2 da coleta de dados, pode-se construir uma linha do tempo, em que ficaram definidas as duas contingências norteadoras de mudanças na empresa, especialmente, no contexto dos controles internos de gestão. Cada um destes eventos gerou impactos sobre as políticas que controlavam, até então, as áreas administrativas, contábeis e de produção. Estas modificações estão retratadas no quadro 4.

<b>2002/2003</b>	Alterações nos Controles	<b>2008/2009</b>	Alterações nos Controles
<b>Contingência Estratégica</b>		<b>Contingência Ambiental e Legal</b>	
Neste período, pressionada pela concorrência, a empresa teve que escolher por uma estratégia de mercado e definir seu posicionamento. Optou-se por aperfeiçoar o produto e investir na qualidade como diferencial.	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Avanços em controles por planilhas eletrônicas.</li> <li>2. Implantação da forma de cobrança por boleto bancário.</li> <li>3. Definição de organograma.</li> <li>4. Procedimentos padrão nas compras.</li> <li>5. Testes de qualidade na matéria-prima e produto final.</li> </ol>	<p>Efeito conjunto de 2 contingências. A primeira, de ordem mercadológica, foi relativa à aceitação de seu produto no mercado, com o amadurecimento da marca. A alavancagem das vendas trouxe necessidade de novos e melhores controles.</p> <p>Uma segunda contingência verificada foi à alteração da legislação contábil e novas obrigações como a Nota Fiscal Eletrônica.</p>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Contratação de consultoria de processos (organização e métodos na administração e na produção).</li> <li>2. Contratação de um profissional interno de contabilidade gerencial.</li> <li>3. Implantação de programa interno de contabilidade, para fins gerenciais.</li> <li>4. Formalização e adequação do controle patrimonial, em módulo específico do sistema administrativo.</li> <li>5. Elaboração e Execução do controle de fluxo de caixa (projeção trimestral).</li> <li>6. Implantação de ferramentas de Planejamento Tributário.</li> </ol>
<b>Características Comerciais do Período 2002-2003</b>		<b>Características Comerciais do Período 2008-2009</b>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>- Vendas para 3 estados brasileiros.</li> <li>- Produção de 10 mil unidades/mês.</li> <li>- 3 colaboradores na área administrativa.</li> </ul>		<ul style="list-style-type: none"> <li>- Vendas para 22 estados brasileiros.</li> <li>- Produção de 50 mil unidades/mês.</li> <li>- 9 colaboradores na área administrativa.</li> </ul>	

Quadro 4 - Fatores contingenciais e alterações nos controles de gestão.

Fonte: Dados da pesquisa.

Na fase 3 da coleta de dados, com a aplicação de 2 instrumentos adaptados de Imoniana e Nohara (2005), coletou-se a percepção dos entrevistados em relação ao ambiente de

controle e procedimentos de controle na empresa. O grau de concordância para cada afirmativa sobre controle interno foi mensurado por escala likert de 0 a 10, escala idêntica a utilizada por Imoniana (2010) ao tratar da importância dos controles gerenciais para pequenas e médias empresas. As tabelas 1 e 2 refletem essas percepções dos entrevistados.

<b>Grau de Concordância sobre o Ambiente de Controle</b>				
<b>Afirmativas sobre o Ambiente de Controle</b>	<b>E1</b>	<b>E2</b>	<b>E3</b>	<b>Média</b>
1. A organização tem enfoque no controle	8	6	7	7
2. A organização tem enfoque na organização	7	5	6	6
3. A organização tem enfoque na estrutura da empresa	9	8	6	7,6
4. Existe um organograma formal na empresa	8	1	5	4,6
5. O organograma é de conhecimento da administração	8	2	5	5
6. O organograma é de conhecimento dos colaboradores	8	0	5	4,3
7. A filosofia da empresa quanto a custos e despesas é senso comum	9	7	6	7,3
8. As políticas da empresa no trato com os colaboradores são formalizadas (regimento, normas).	5	7	5	5,6
<b>Média Total</b>	<b>7,7</b>	<b>4,5</b>	<b>5,6</b>	<b>5,9</b>

Tabela 1 - Percepção dos entrevistados sobre o ambiente de controle.

Fonte: Dados da pesquisa.

Após os dois momentos, 2002/2003 e 2008/2009, em que ocorreram contingências estratégicas, ambientais e legais, as quais trouxeram mudanças nos controles internos da empresa, ainda existe, segundo os entrevistados, a necessidade de aperfeiçoar o ambiente de controle da empresa.

Isto se deve, segundo as respostas, principalmente, devido à falta de um organograma e sua divulgação para toda empresa e a pouca formalização quanto às normas e tratos aos colaboradores. Segundo o sócio-presidente: “Ainda devido ao nosso porte, pensamos que cada qual sabe a quem se reportar e confiamos que isto esteja assimilado pelos colaboradores juntamente com o que se deve ou não fazer”.

Na verdade, certos processos técnicos foram postos em prática e tornaram melhores os controles na empresa graças às contingências, porém não foram tão bem acompanhados pelos processos organizacionais. De acordo com as entrevistas, o tamanho da empresa (pequeno porte) e a natureza familiar da gestão favoreceram para que o ambiente de controle não fosse totalmente disseminado.

<b>Graus de Concordância sobre os Procedimentos de Controle</b>				
<b>Afirmativas sobre os Procedimentos de Controle</b>	<b>E1</b>	<b>E2</b>	<b>E3</b>	<b>Média</b>
1. Há testes práticos e teóricos na contratação.	0	5	1	2
2. A maior parte dos procedimentos internos é realizada com autorizações formais de superiores.	5	3	6	4,6
3. A avaliação de desempenho é formal.	1	1	2	1,3
4. As conciliações financeiras são frequentes	9	10	10	9,6
5. A conciliação de estoques é frequente.	9	10	9	9,3
6. O controle financeiro é sistematizado e com relatórios	9	10	9	9,3
7. O controle da produção é sistematizado e com relatórios	6	10	8	8
8. Já houve auditoria interna na empresa	0	0	0	0

continua

<b>Afirmativas sobre os Procedimentos de Controle</b>	<b>E1</b>	<b>E2</b>	<b>E3</b>	<b>Média</b>
9. As atividades são executadas a tempo na administração	7	7	7	7
10. As atividades são executadas a tempo na produção	8	8	8	8
11. Há controle interno quanto a perdas	6	5	6	5,6
12. Há controle interno quanto a erros	6	0	5	3,6
<b>Média Total</b>	<b>5,5</b>	<b>5,75</b>	<b>5,91</b>	<b>5,7</b>

Tabela 2 – Percepção entrevistados sobre os procedimentos de controle.

Fonte: Dados coletados pelos autores da pesquisa.

Foi possível neste estudo, ainda tecer um perfil dos atuais procedimentos de controle utilizados na empresa, posterior aos impactos contingenciais. Conforme a concordância média dos entrevistados em relação a 12 afirmativas pode-se concluir que há procedimentos adequados de controle interno na área financeira e de estoques e quanto a prazos de produção e administração. Isto é observado pelas médias (9,6; 9,3; 9,3; e 8,0 ) dos itens 4,5,6 e 7 da tabela 2.

As frequentes conciliações financeiras e de estoques, o acompanhamento por relatórios sistematizados da produção (Tabela 2), em conjunto com outras medidas pós-contingenciais, já relatadas na fase 1 e 2 das entrevistas, como: contratação de profissional contábil, instalação de sistema específico para o desenvolvimento de uma contabilidade gerencial e a elaboração e utilização de fluxo contínuo de caixa, são sinais indicativos de melhoras gradativas.

Contudo, a média de 5,7 torna notória a falta de certos procedimentos internos de controle devido a pouca concordância dos entrevistados quanto ao controle de perdas e erros na produção, falta de auditoria interna e a informalidade na seleção e contratação de colaboradores.

A identificação dos artefatos de controle que estão sendo utilizados pela empresa foi apoiada em Oyadomari et al. (2008), apresentado no quadro 5. Quando realizada entrevista com o sócio-presidente identificou-se que o Planejamento Estratégico e o Custo padrão são os dois únicos artefatos utilizados.

<b>Artefatos de Controle de Gestão</b>	
1. EVA - Lucro Residual ou Econômico	6. Kaizen ou Six Sigma
2. RSPL (Retorno sobre P. líquido)	7. Planejamento Estratégico
3. ROCE/ ROI (Retorno Cap. investido)	8. Custo Padrão
4. Balanced Scorecard	9. Custo Variável
5. ABC – Custo por Atividade	10. Orçamento Contínuo

Quadro 5 - Artefatos de Controle de Gestão

Fonte: Oyadomari et al. (2008)

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

No estudo de caso apresentado, conseguiu-se obter respostas sobre como os fatores contingenciais explicaram a adoção de práticas de controles internos para gestão. As entrevistas aos principais gestores de uma empresa industrial do sul do Brasil apoiaram o estudo para que o mesmo atingisse seu objetivo de identificar as adequações de controle interno justificadas por contingências ambientais ou estratégias.



Após a ocorrência de contingências estratégicas, identificaram-se 5 adequações nos sistemas de controle, entre elas: introdução de controles por planilhas eletrônicas avançadas, implantação da forma de cobrança por boleto bancário, definição de organograma, procedimentos padrão nas compras e testes de qualidade na matéria-prima e produto final

Quanto à contingência ambiental, 6 adequações de controle foram identificadas. Essas adequações na percepção dos entrevistados foram: contratação de consultoria de processos (organização e métodos na administração e na produção); contratação de um profissional interno de contabilidade gerencial; implantação de programa interno de contabilidade para fins gerenciais; formalização e adequação do controle patrimonial, em módulo específico do sistema administrativo; elaboração e execução do controle de fluxo de caixa (projeção trimestral) e implantação de ferramentas de planejamento tributário.

Estas alterações nos controles internos foram tanto administrativas como contábeis, segundo a classificação levantada por Cavalcanti (1996, p. 50). Por exemplo, na contabilidade a utilização de novas ferramentas: fluxo de caixa contínuo, sistema contábil gerencial e, em especial, a contratação de uma contabilista interna a empresa para análises gerenciais, tributárias e financeiras; enquanto a contabilidade fiscal continuou a ser realizada por empresa terceirizada.

Em contrapartida, as contingências também levaram a novos controles administrativos tais como: inventário de imobilizado e seu controle por módulo no sistema gerencial instalado, contratação de consultoria de processos com adequação de layouts e descentralizações, que de acordo com as palavras do chefe de produção, aconteceram por que: “houve reestruturação administrativa com estipulação de processos de produção, de compra de matéria-prima e descentralização do almoxarifado, vendas e compras para responsáveis específicos”.

Desta forma, a pesquisa trouxe argumentos que contribuem para confirmar estudos anteriores como o de Chandler (1962) que relacionou contingências estratégicas a modificações estruturais na empresa e, mais recentemente, estudos como o de Aguiar e Frezatti (2007) em que a interação entre fatores contingenciais e sistemas contábeis foi relatada.

Finalmente, leva-se em consideração que o estudo de caso realizado possui limitações e apesar de agregar valor a esta temática, não pode por si só conduzir a conclusões generalizadas. Deste modo, se faz necessário recomendar novos estudos que busquem relacionar diferentes contingências e suas conseqüências sobre os controles internos das organizações.

## REFERÊNCIAS

AGUIAR, Andson Braga de; FREZATTI, Fábio. Escolha Adequada da Estrutura de um Sistema de Controle Gerencial: uma proposta de análise. In: CONGRESSO ANPCONT, 1., Gramado, 2007. **Anais...** São Paulo: ANPCONT, 2007. CD-ROM.

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Auditoria: Um moderno Curso e Completo**. 5. ed., São Paulo: Atlas, 1996.

BEUREN, I. M. **Como elaborar trabalhos monográficos em Contabilidade**. Teoria e Prática. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

BURNS, Tom; STALKER, G. M. **The management of innovation**. London: Tavistock, 1961.

CAVALCANTI, E. P. Revolução da informação: algumas reflexões. **Caderno de Pesquisa em administração**, São Paulo, v.1, n.1, p.40-46, 2º. sem. 1995.

CADEZ, Simon. A Configuration Form of fit in Management Accounting Contingency Theory: An Empirical investigation. **The Business Review**, Cambridge; Summer 2007; v. 7, n. 2; p. 220.

PERROW, C. **Análise organizacional** - um enfoque sociológico. São Paulo: Atlas, 1976.

CHEN, Shimin. DCF Techniques and Nonfinancial Measures in Capital Budgeting: A Contingency approach analysis. **Behavioral Research in Accounting**, v. 20, n. 1, p. 13-29, 2008.

CHANDLER, Alfred Dupont. **Strategy and Structure**: chapter in the history of the industrial enterprise: Massachusetts: The M.I.T. Press, 196

CHENHALL, R. 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, p. 127-168, 2003.

COVALESKI, M.; DIRSMITH, M.; SAMUEL, Sajay. Managerial accounting research: The contributions of organizational and sociological theories. **Journal of Management Accounting**, v. 8, n, 1 p. 1-35, 1996.

DIMAGGIO, P. J; POWELL, W. W. The Iron Cage Revisited: Institutional Isomorphism And Collective Rationality In Organizational Fields. **American Sociological Review**, v. 48, 2, apr. p. 147 - 160, 1983.

ESCOBAR, Bernabé Pérez; LOBO, Antonio Gallardo. Implicaciones Teóricas y metodológicas de la evolución de la investigación en Contabilidad de Gestión. **Revista Española de Financiación y Contabilidad**, v..31 n. 111, p-245-286, 2002.

FAGUNDES, J.A.; SOLER. C. C.; FELIU, V. R.; LAVARDA, C. E. F. Proposta de pesquisa em contabilidade: considerações sobre a teoria da contingência. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**, Rio de Janeiro, v.13, n.2, p.1, maio/ago, 2008.

FREZATTI, F. ; AGUIAR, Andson Braga de ; REZENDE, Amaury José . Relacionamento entre atributos da contabilidade gerencial e satisfação do usuário. **RAM. Revista de Administração Mackenzie**, v. 8, p. 128-161, 2007.

GIL, A. C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 5.ed. São Paulo: Atlas, 1999.

GUERRA, A R. **Arranjos entre fatores situacionais e sistema de contabilidade gerencial sob a ótica da teoria da contingência**. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo. São Paulo: FEA/USP, 2007.

GUERREIRO, R. **Modelo conceitual do sistema de informação de gestão econômica: uma contribuição à teoria da comunicação da contabilidade**. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) - Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da faculdade de

Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo. São Paulo: FEA/USP, 1989.

IMONIANA, J. O; NOHARA J. J. Cognição da estrutura de controle interno: uma pesquisa exploratória. **BASE - Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos**. v. 2, n. 1, p. 37-46, janeiro/abril 2005.

IMONIANA, J. Um Estudo sobre a importância do uso das ferramentas de controle gerencial nas micro, pequenas e médias empresas industriais do município de São Caetano. Revista da Micro e Pequena Empresa, 2010 - faccamp.br.

LAWRENCE, P. R., & LORSCH, J. W. Differentiation and Integration in Complex Organizations. **Administrative Science Quarterly**, Harvard Business School Press, v. 12, p. 1-47, 1967.

LACOMBE, Francisco José Masset; HEILBORN, Gilberto Luiz José. **Administração: princípios e tendências**. São Paulo: Saraiva, 2003.

MINTZBERG, H. **The structuring of organizations**. New Jersey: Prentice Hall, 1979.

MOLINARI, S. K. R; GUERREIRO, R. Teoria da contingência e contabilidade gerencial: um estudo de caso sobre o processo de mudança na Controladoria do Banco do Brasil. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 4., 2004. **Anais...** São Paulo: USP, 2004.

OLIVEIRA, L. M., PEREZ Jr., J. H., SILVA, C. A. S. **Controladoria estratégica**. São Paulo: Atlas, 2002.

OYADOMARI, J. C. T.; CARDOSO, R. L.; MENDONÇA, O. R.; LIMA, M. P.. Fatores que influenciam a adoção de Artefatos de Controle Gerencial nas Empresas Brasileiras. Um Estudo Exploratório sob a ótica da Teoria Neo-Institucional. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 8., 2008, São Paulo. **Anais...** São Paulo: USP. 2008.

PERROW, C. **Análise organizacional - um enfoque sociológico**. São Paulo: Atlas, 1976.

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

TILEMA, S. Towards an integrated contingency framework for MAS sophistication – case studies on the scope of accounting instruments in Dutch power and gas companies. **Management Accounting Research**, v. 16, n. 1, p.101-129, 2005.

WOODWARD, Joan. **Industrial organization: theory and practice**. London: Oxford University Press, 1965.

YIN, R. K. **Estudo de Caso: Planejamento e Métodos**. Ed. Bookman. 3ª ed. 2005.