

FATORES CONTINGENCIAIS QUE CONTRIBUEM PARA A DECISÃO DE MODIFICAÇÃO DO SISTEMA DE CUSTEIO

RESUMO

Este trabalho teve como objetivo investigar os fatores contingenciais que estavam presentes e que podem ter influenciado a decisão de modificar o sistema de custeio em uma empresa de moagem de trigo. O estudo do caso é operacionalizado por meio de pesquisa documental e entrevistas estruturadas e não estruturadas. Para interpretação dos dados foram empregadas técnicas de análise de conteúdo com uso do *software* Atlas TI. Os resultados mostram que as variáveis contingenciais ambiente, concorrência, mercado, tecnologia e Sistema de Controle Gerencial influenciaram na decisão de modificação do sistema de custeio. A tecnologia parece ter afetado intensivamente a empresa em razão do surgimento de novos insumos e processos que possibilitaram quebrar o paradigma de uma empresa fabricante de um único produto, o que resultou em melhoria do seu desempenho. Os resultados, embora não possam ser generalizados, contribuem para a literatura relacionada a mudanças nos Sistemas de Controle Gerencial ao fornecer evidências empíricas de que a desregulamentação do setor interfere no tipo de informação gerencial requerida e, conseqüentemente, no Sistema de Custeio.

Palavras-chave: Teoria Contingencial. Sistema de custos. Alteração do Sistema de Custeio.

1 INTRODUÇÃO

No mundo contemporâneo, para uma organização manter-se competitiva e próspera, necessita estar atenta às dinâmicas do mercado, bem como criar condições para que, internamente, os vários atores organizacionais ajam de forma sincrônica, no sentido de conduzirem a organização para a mesma direção.

Na visão de Morgan (1996), as empresas necessitam de atenção por parte dos administradores, na perspectiva de que estes busquem constante equilíbrio entre o atendimento das necessidades internas e a adaptação às circunstâncias ambientais, externas. Para o autor, não existe a melhor forma de equilibrar necessidades internas com externas; a forma adequada depende do tipo de tarefa e do ambiente dentro do qual a empresa está interagindo. Nesse contexto, a administração deve buscar o equilíbrio, a fim de maximizar seu desempenho.

A maximização do desempenho, de acordo com a Teoria Contingencial, depende da constante adaptação das empresas ao seu ambiente; para tanto, a teoria busca compreender como as empresas se ajustam a fatores como taxa de mudança, grau de complexidade do ambiente externo, variáveis indutoras do processo de mudança, forças e fraquezas da organização, valores, objetivos, habilidades e atitudes dos seus administradores e trabalhadores, tipos de tarefas, recursos e tecnologias que a organização utiliza. Essa Teoria fornece fundamentos que possibilitam melhor compreensão dos fatores que levam determinada empresa a reagir ao ambiente, implementar determinado sistema gerencial ou até mesmo abandoná-lo (GUERREIRO PEREIRA E REZENDE, 2006).

A manutenção da competitividade passa pela necessidade de decisões estratégicas, em que conhecer como e de que forma os recursos organizacionais são utilizados pode representar vantagem competitiva e a perenidade da organização. Sob esse aspecto, os sistemas de gestão e mensuração de custos contribuem para a gestão organizacional, ao disponibilizarem informações que permitem diversas perspectivas de análise relacionadas a como, onde, por que e para que os recursos são consumidos. À luz da Teoria da Contingência, uma maior funcionalidade dos sistemas de informação de custos, a priori, não representa,

necessariamente, melhor desempenho, pois isso depende, também, do alinhamento entre os sacrifícios necessários para obter as informações e a necessidade de tais informações no contexto em que a organização está inserida (PIZZINI, 2006).

A Teoria Contingencial parte da premissa básica de que as condições do ambiente que causam as transformações no interior da organização. Nesta perspectiva, práticas contábeis financeiras ou gerenciais implementadas em desacordo com o seu contexto podem ser descontinuadas ou não exercerem o propósito para o qual foram inicialmente concebidas (GUERREIRO, PEREIRA, REZENDE, 2006; PEREIRA, SÁ, JORGE, 2010).

A organização, ao se deparar com contingências que geram desequilíbrio, pode sentir-se motivada a modificar seu sistema de custeio, com o intuito de alinhar o tipo de informação gerencial que possui com as características do ambiente em que opera. De acordo com Guerra (2007), as empresas, ao ajustarem os atributos do Sistema de Contabilidade Gerencial a cada contexto ambiental e organizacional, acabam por utilizar, de forma mais eficiente, os recursos aplicados no sistema.

Sob o enfoque da Teoria Contingencial, as organizações são sistemas abertos em constante mudança e movimento, redesenhado-se para se manterem competitivas. Tais fatores motivam o presente estudo a responder à seguinte questão: *como determinados fatores contingenciais contribuem para a decisão de modificação do sistema de custeio?*

Para responder a questão de pesquisa, o objetivo do estudo é investigar os fatores contingenciais que contribuíram para a decisão de alteração do sistema de custeio em uma indústria moageira de trigo, sediada no estado de Santa Catarina, Brasil.

A motivação para a pesquisa advém da possibilidade de se investigar um tema considerado relevante por pesquisadores nacionais e internacionais. Nesse sentido, Guerreiro et al (2005) relatam que os estudos relacionados à estabilidade e às mudanças nos sistemas de controle gerencial têm sido pouco explorados no Brasil, diferentemente do que ocorre em pesquisas acadêmicas produzidas no exterior.

Chenhall (2003) afirma que, dada a existência de muitas dimensões dos Sistemas de Informações Gerenciais (SIG) e a constante mudança no contexto do ambiente organizacional, novos estudos à luz da Teoria Contingencial serão sempre oportunos e necessários e ainda, segundo o autor, a confiabilidade das pesquisas anteriores pode ser ratificada a partir de estudos de replicação que aumentem a validade e a confiabilidade dos resultados, contribuindo para a o avanço da teoria. Outra razão apontada por Chenhall (2003), que remete à relevância da pesquisa, é que existem poucos estudos centrados em pequenas e médias empresas explorando a questão da interligação da Teoria Contingencial e os SIG.

Complementarmente, no Brasil, dentre os estudos apoiados na Teoria Contingencial, tem-se: Guerra et al (2005) investigaram a estratégia de custos e a política de preços; Beuren e Macohon (2011) analisaram a inter-relação entre indivíduos, organização e ambiente; e Camacho (2010) objetivou compreender os fatores que favorecem ou inibem a prática de gestão de custos interorganizacionais. No entanto, não foram localizados estudos dedicados a explicar, a partir de perspectivas teóricas, os antecedentes e/ou consequentes que motivam os gestores a adotarem novas ferramentas de gestão de custos, sendo essa a principal contribuição deste estudo.

2 TEORIA DA CONTINGÊNCIA

Donaldson (1999) relata que a Teoria da Contingência contraria a escola clássica da Administração uma vez que, sob a ótica dessa Teoria, não há uma estrutura organizacional única, que seja altamente efetiva para todas as organizações. A otimização da estrutura varia

de acordo com fatores contingenciais, tais como: porte, tecnologia, tipo de estratégia. Complementarmente, a Teoria Contingencial percebe as organizações como sistemas abertos que precisam readequar-se constantemente, a fim de manterem ou melhorarem seu desempenho; não existe a melhor forma de se organizar, tudo depende das tarefas e do ambiente no qual se está lidando (MORGAN, 1996; LACOMBE; HEIBORN, 2003).

Os fatores contingenciais estratégia, porte, incerteza com relação às tarefas e tecnologia, para Donaldson (1999), são características organizacionais que refletem a influência do ambiente em que a organização está inserida. Para a estratégia organizacional ser efetiva é preciso adequar-se aos fatores contingenciais e ao ambiente.

A aplicação da Teoria Contingencial em estudos relacionados à área de Contabilidade Gerencial baseia-se na premissa de que não existe um modelo de Contabilidade Gerencial que se adapte a todas as empresas em todas as circunstâncias, pois as mudanças ocorrem nos sistemas de contabilidade, em função do impacto de determinados tipos de ocorrência (Molinari e Guerreiro, 2004); portanto, o objetivo da pesquisa contingencial é identificar fatores particulares aos quais cada aspecto da estrutura organizacional precisa adequar-se (LACOMBE; HEILBORN, 2003).

A Contabilidade Gerencial, analisada sob a luz da Teoria Contingencial, é percebida como um sistema desenvolvido para atender contingências específicas, vivenciadas pelas organizações, a partir de seu estágio evolutivo e do contexto ambiental em que estão inseridas. Para a Teoria Contingencial não há uma maneira única de gestão; conseqüentemente, não há uma única estrutura de Contabilidade Gerencial. Dessa forma, deduz-se que as mudanças na Contabilidade Gerencial, requeridas pelas organizações, o são em razão de fatores contingenciais que, por sua vez, ao serem ajustados, geram novas contingências. O sucesso organizacional depende da busca contínua do equilíbrio *contingência, ajuste, nova contingência*.

3 PROPOSIÇÕES RELACIONADAS AOS FATORES CONTINGENCIAIS

No presente estudo, a análise do caso é desenvolvida a partir de uma perspectiva de contingências internas e externas (Haldma e Lääts, 2002; Chenhall 2003; Hansen e Van-Der Stede, 2004; Abdel-Kader e Luther 2008), sob a proposição de que tanto fatores externos quanto internos podem ter influenciado a empresa a modificar seu sistema de custeio. Nesse sentido, Haldma e Lääts (2002) sugerem que a abordagem contingencial assumida a proposição de que os Sistemas de Contabilidade Gerencial (SCG) são adotados para auxiliar os gestores na consecução de resultados e metas; para os autores, se o SCG for considerado apropriado, então, provavelmente, fornecerá informações úteis para os gestores.

Por outro lado, Gerdín (2005), baseado nos estudos de Bruns e Waterhouse (1975), Bjornenak (1997) e Merchant (1981 e 1984), relata que mecanismos formais de controle, tais como os SCG, são caros e desnecessários para controlar empresas de pequeno e médio porte, uma vez que tais unidades são caracterizadas por terem suas decisões centralizadas em poucas pessoas. Assim, com base no que foi exposto, elaborou-se a primeira proposição:

P1 – O sistema de custeio anterior não mais atendia às necessidades de informações da empresa objeto de estudo.

Para a formulação das demais proposições, caracteriza-se o estudo de forma similar ao de Abdel-Kader e Luther (2008), que examinaram o impacto de uma série de variáveis contingenciais em um conjunto de práticas de Contabilidade Gerencial. Para tanto, subdividiram a análise em três características: i) características externas, tais como incerteza ambiental percebida e poder dos clientes; ii) características organizacionais, como porte e

estrutura; e iii) características do processo produtivo, percebidas a partir da complexidade do sistema produtivo, da tecnologia e da perecibilidade dos produtos.

Em relação às características externas, Chenhall e Morris (1986), Gul e Chia (1994) relatam que, quando as incertezas ambientais são percebidas como baixas, os gestores são capazes de obter maior precisão nas previsões relacionadas ao mercado, diferentemente do que ocorre em ambientes complexos, que exigem um volume maior de informações para gerenciar em tais ambientes. Adicionalmente, Haldma e Lääts (2002) compreendem ambiente como nível de concorrência, grau de hostilidade do mercado, preço, produto e tecnologia disponível e afirmam que tais aspectos influenciam a contabilidade, em razão da necessidade de informação com maior detalhamento, de mudanças no processo produtivo, de análise comparativa de custos, de alterações na estrutura do mercado e programas de reciclagem. Isso remete à segunda proposição:

P2 – A modificação do sistema de custeio foi influenciada pela percepção, por parte dos gestores, da ocorrência de modificações no ambiente.

Quanto à característica organizacional relacionada ao porte, sabe-se que ela impacta a escolha de sistemas de custeio. O tamanho da organização é um fator que afeta o nível de sofisticação requerido para o SCG (Merchant, 1981; Haldmas e Lääts, 2002; Chenhall, 2003; Gerdin, 2005; Merchant, 2007). Quando uma organização aumenta de tamanho, sua estrutura organizacional geralmente se torna mais complexa; conseqüentemente, pode aumentar o número de funcionários, pode ocorrer maior formalização dos processos e o nível de controle de gestão é ampliado. Adicionalmente, Chenhall (2003) relata que empresas de pequeno e médio porte têm recebido pouca atenção na literatura de Sistemas de Controle Gerencial e que, provavelmente, nessas empresas, o papel dos controles formais seria diferente, dependendo do tamanho e da taxa de mudança. Daí decorre a terceira proposição:

P3 – A modificação no sistema de custeio foi influenciada por alteração no porte da empresa analisada.

Chenhall (2003) relata que a estrutura interfere no fluxo de informação e a prevalência de uma estrutura orgânica ou mecanicista influencia o SCG. Nesse sentido, as organizações podem variar, do *continuum* de uma estrutura extremamente mecanicista a outra orgânica, pois há estruturas adequadas para atender às incertezas ambientais e ambientes com maior grau de incerteza (dinâmicos) tendem a ter uma estrutura mais orgânica (Burns e Stalker, 1961; Chenhall, 2003). Adicionalmente, Thomas (1991), por meio de uma revisão da literatura, sugere que a incerteza ambiental e a estrutura organizacional influenciam no *design* de sistemas de gestão de contabilidade, o que nos leva à quarta proposição:

P4 – No período que antecedeu a substituição do sistema de custeio os gestores da empresa investigada perceberam movimentação na estrutura (modificação na posição *continuum* entre mecanicista e orgânica).

A terceira característica abordada no estudo de Haldmas e Lääts (2002) diz respeito ao processo produtivo, em que eles avaliaram a complexidade do sistema, a tecnologia e a perecibilidade dos produtos. Segundo Major (2009) a literatura que relaciona tecnologia a SCG é a que conta com um maior desenvolvimento na investigação baseada em contingência, onde tecnologias padronizadas e automatizadas são mais bem apoiadas por meio de SCG tradicionais e formais e a incerteza nas atividades tende a reduzir a confiança dos gestores nos SCG (MERCHANT, 1984; MACINTOSH & DAFT, 1987). Com base nas características relacionadas ao processo produtivo, tem-se a seguinte proposição de pesquisa:

P5 – Modificações tecnológicas no processo produtivo na empresa investigada resultaram na necessidade de informações gerenciais que não eram disponibilizadas pelo sistema de custeio anterior.

Além disso, segundo Donaldson (1999), uma organização, no decorrer dos anos, vai alternando sua adequação às contingências: conforme ela vai transitando de um estágio de adequação para inadequação, seu desempenho vai declinando, o que exige a adoção de nova estrutura, de modo que seja possível encontrar novo estágio de adequação e consequente desempenho ótimo. Em razão do exposto, Donaldson (1999) argumenta que a “contingência causa à estrutura: a organização adota uma nova estrutura que se ajuste ao nível de contingência, de forma a evitar a perda de desempenho em virtude da inadequação.” A adequação é a premissa subjacente e as organizações buscam adequação, ajustando sua estrutura à contingência (Donaldson, 1999; Chenhall, 2003, Aguiar e Frezatti, 2007). Desta forma, no que se refere à estrutura e à adequação contingencial, tem-se a sexta proposição:

P6 – A mudança na estrutura da empresa analisada, entendida por alteração no número de funcionários e na quantidade de gestores, contribuiu para a modificação do sistema de custeio.

Segundo Chenhall e Chapman (2006) as pesquisas relacionadas a Sistemas de Informação Gerencial (SIG) utilizam um quadro de contingências para identificar como são os melhores SIG projetados e implementados para uma adequação às contingências naquele contexto específico. O fit é, portanto, uma questão de alinhamento entre três peças principais de um quebra-cabeça da organização: (i) as características do SIG; (ii) o desempenho organizacional; e (iii) os fatores contingenciais que podem afetar a relação entre os dois primeiros. A Figura 1 ilustra essa ideia:

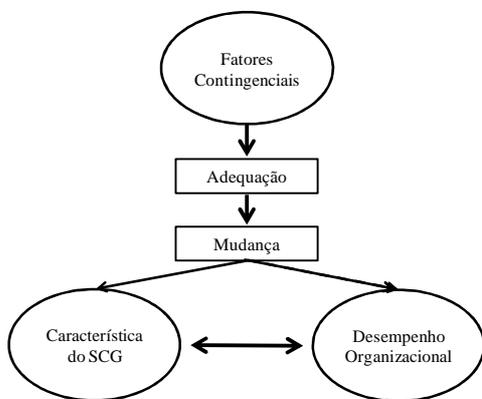


Figura 1: Alinhamento entre fatores contingenciais, desempenho e SCG

Pressupõe-se que a modificação no sistema de custeio ocorreu em razão de ajuste a novas contingências que passaram a impactar o desempenho da organização; o desafio, então, é identificar os fatores contingenciais particulares que afetam as necessidades de informação de custos, a ponto de provocar mudanças no seu processo de obtenção (Donaldson, 2001; Chenhall, 2003; Chenhall e Chapman 2006), o que leva à seguinte proposição:

P7 – Novos fatores contingenciais externos geraram inadequação e consequente perda de desempenho na empresa investigada; em resposta, ela se reorganizou e a modificação no sistema de custeio ocorreu como forma de adequação contingencial.

Após a formulação das sete proposições da pesquisa, na sequência, apresenta-se o delineamento metodológico adotado para, em seguida, proceder-se à análise do caso.

4 METODOLOGIA

Quanto aos fins, a pesquisa é de natureza descritiva; quanto à estratégia, o trabalho constitui-se como estudo de caso único (Yin, 2001; Martins, 2006), cuja coleta de dados ocorreu por meio de pesquisa documental e de entrevistas estruturadas e não estruturadas.

Para interpretação dos dados, utilizou-se a análise de conteúdo, que visou identificar a presença de variáveis contingenciais nos discursos e validação das proposições. Para a operacionalização da análise utilizou-se o *software* Atlas ti, versão 5.0.

4.1 SELEÇÃO DO CASO

O processo de definição da empresa objeto de estudo iniciou-se a partir do contato com duas firmas de consultoria em contabilidade gerencial, a fim de se identificar empresas que se enquadrassem no requisito fundamental da pesquisa: modificação recente do sistema de gestão e mensuração de custos. Foram indicadas oito empresas, das quais três não aceitaram participar, duas não responderam aos contatos realizados e três sinalizaram positivamente. Após o contato inicial com as empresas qualificadas para o estudo, constatou-se que uma delas havia migrado de sistema de custos havia mais de oito anos; logo, dentre as duas restantes, consideradas adequadas ao estudo, optou-se por eleger a que possuía maior porte e maior tempo de atividade.

A coleta dos dados ocorreu durante os meses de agosto a outubro de 2011 e iniciou-se pela leitura de informações disponibilizadas no sítio da empresa. O processo de entrevistas foi deflagrado a partir do agendamento por e-mail e operacionalizado por meio de visitas. As entrevistas, realizadas com o Diretor Presidente, Diretor Comercial e Contador, foram gravadas e depois transcritas. Por fim, foram feitos contatos adicionais, por telefone ou por e-mail, para a complementação dos dados.

4.2 CARACTERIZAÇÃO DA EMPRESA OBJETO DO ESTUDO DE CASO

Trata-se de empresa de moagem de trigo, fundada em 1951, com estrutura organizacional composta por quatro diretores (comercial, industrial, financeiro e presidente) e 85 funcionários. A comercialização é realizada por meio de representantes comerciais. O mercado está distribuído nos estados de Santa Catarina, Paraná e interior de São Paulo, este último em fase de expansão. A empresa possui uma linha de produtos direcionada ao consumidor doméstico, que é comercializada em supermercados e similares, e outra destinada ao setor de panificação (padarias e similares), composta de misturas prontas para pães e bolos. Para o futuro, planeja desenvolver uma linha de produtos específica para o segmento industrial (indústrias de alimentos, tais como massas e biscoitos). Sua receita bruta anual é de aproximadamente R\$28 milhões. A empresa está enquadrada, de acordo com Banco Nacional do Desenvolvimento Econômico e Social, como de médio porte.

Como fato contextual relevante, tem-se que a empresa foi instalada no interior de Santa Catarina para estar próxima à região produtora de trigo. Entre 1960 e 1990, aproximadamente, a atividade foi fortemente regulada pelo governo federal em razão de o trigo ser um produto-base de consumo nacional. A partir do ano 2000, o governo iniciou um processo gradativo de liberação do mercado; no entanto, ainda hoje ele interfere, seja por meio da aquisição de estoques reguladores seja por concessão de subsídios aos produtores.

5 ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS RESULTADOS

Com o objetivo de verificar a primeira proposição (P1 – O sistema de custeio anterior não mais atendia às necessidades de informações da empresa objeto de estudo), identificaram-

se, por meio do relato dos entrevistados, fatores que permitiram inferir sobre a P1. As Figuras 2 e 3 ilustram os trechos das entrevistas que serviram de base para a análise.

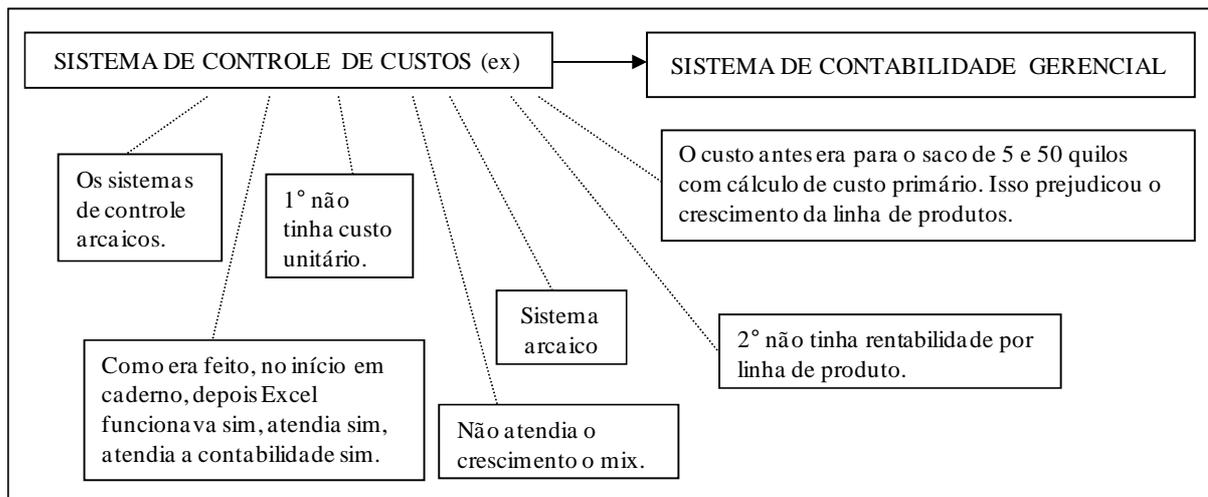


Figura 2: Relatos relacionados ao processo de mensuração dos custos anteriores e necessidade de informação
 Fonte: dados da pesquisa

Os relatos sobre o Sistema de Controle de Custos (ex) relacionaram-se com o tipo de informação obtida antes da troca de sistema e tenderam a descrever as informações que a empresa julgava serem necessárias, mas de que não dispunha, como, por exemplo, a inexistência de informações sobre rentabilidade por produto. A Figura 3 agrupa relatos sobre a necessidade de informação.

Na Figura 3 os entrevistados comentam que, antes, não se tinha informações relacionadas à necessidade de produção “*precisa moer trigo, mas quanto?*” percebe-se também, por meio dos relatos, que as modificações regulatórias interferiram nas necessidades de informações sobre custos, e os respondentes declararam que o sistema de custo anterior deixou de ser satisfatório: “*toda vez que o governo interfere no trigo ele distorce o custo*”.

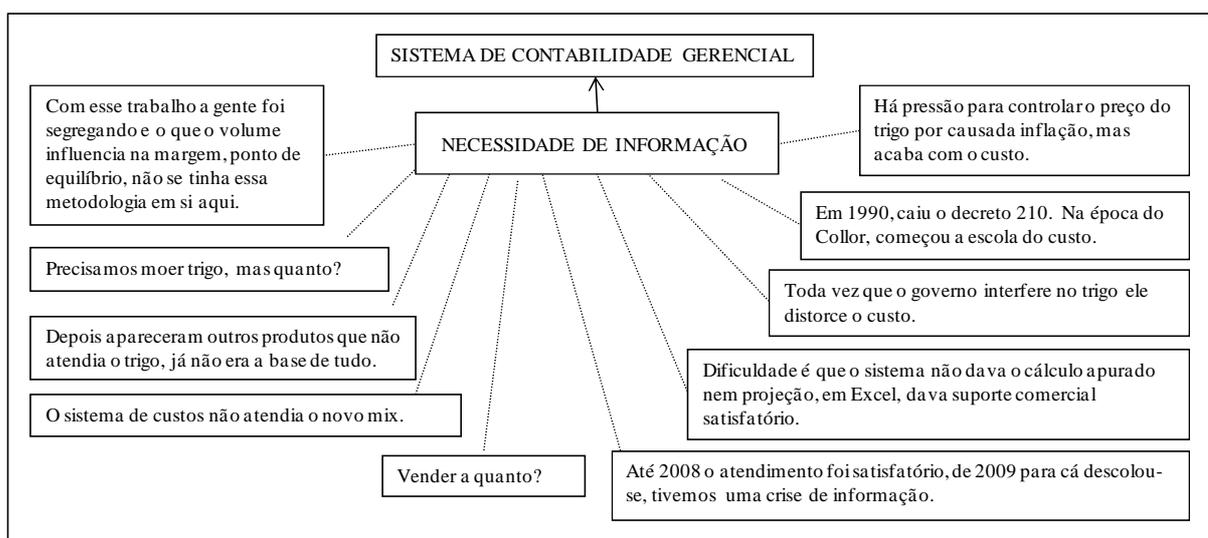


Figura 3: Relatos relacionados à necessidade de informação
 Fonte: dados da pesquisa

Os achados ilustrados nas Figuras 2 e 3 vão ao encontro da afirmação de Pizzini (2006) no sentido de que a Teoria Contingencial sugere que a concepção de sistemas de contabilidade de custos depende das circunstâncias que a organização enfrenta. No que se refere ao SCG, mesmo que motivados por razões diferentes, os entrevistados relataram que o sistema de custeio anteriormente utilizado não mais servia para as necessidades de

informações. Tal afirmativa é corroborada por Guerreiro, Pereira e Rezende (2006), ao relatarem que as práticas de contabilidade financeira ou gerencial implementadas em desacordo com o contexto de determinada organização podem ser descontinuadas ou não atender ao propósito a que foram inicialmente concebidas, sendo esta última a razão que parece melhor se enquadrar no contexto analisado, o que permite confirmar à proposição P1.

5.1 OCORRÊNCIA DE MODIFICAÇÕES NO AMBIENTE

A próxima proposição a ser avaliada é a P2 – A modificação dos sistemas de custeio foi influenciada pela percepção, por parte dos gestores, da ocorrência de modificações no ambiente. Para auxiliar na análise da P2, a Figura 4 traz fragmentos das entrevistas.

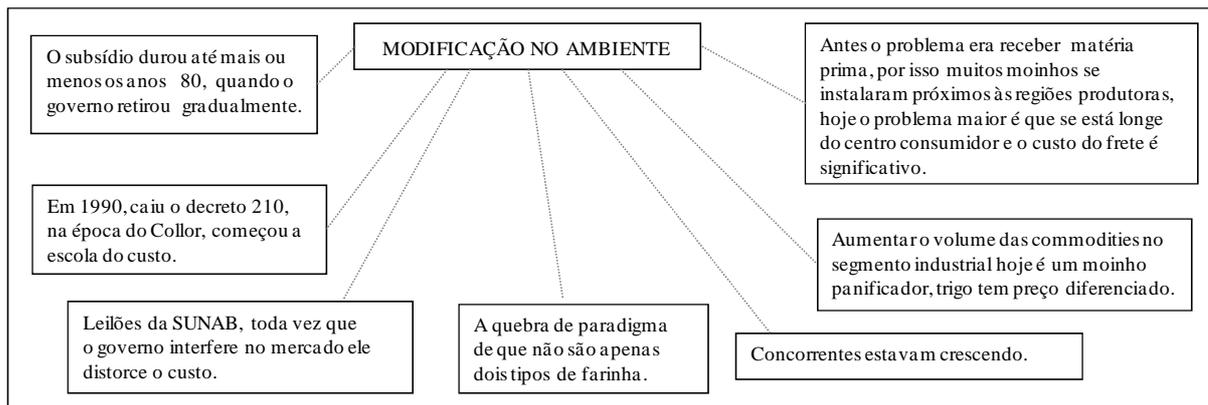


Figura 4: Relatos relacionados às modificações percebidas no ambiente

Fonte: dados da pesquisa

De acordo com Chenhall (2003), o ambiente é uma variável contextual influente, que está na base da pesquisa contingencial; nesse contexto, a incerteza é um dos aspectos mais amplamente pesquisados. Haldma e Lääts (2002) descrevem as seguintes variáveis ambientais: nível de concorrência, grau de hostilidade do mercado, preço, produto e tecnologia. Para o caso, os relatos sinalizaram a interferência das seguintes variáveis: concorrência, regulação do governo, localização das instalações, *commodities*.

No que se refere à regulação do governo, este foi um fator tido pelos entrevistados como significativo. O setor de moagem de trigo foi fortemente regulado pelo governo federal durante 24 anos (1967-1990), período em que cada moinho tinha uma cota de compra de trigo *in natura* pré-determinada pelo governo. Em decorrência do controle governamental, o setor manteve-se estático até a promulgação da Lei 8.096/1990, que revogou o Decreto-Lei 210/67 e estabeleceu que “são livres, em todo território nacional, a comercialização e a industrialização do trigo de qualquer procedência”.

A partir dos anos 1990, a empresa passa, gradativamente, a migrar para um ambiente dinâmico (ou, talvez, menos estático), porém ainda com alguma interferência do estado. Já o acesso a novas tecnologias possibilitou que a empresa adotasse uma estratégia de diferenciação e de agregação de valor, incluindo em seu mix de produtos, além da farinha de trigo, também produtos pré-elaborados, destinados especificamente a atender padarias e confeitarias, como por exemplo, mistura prontas para bolos e pães.

Uma característica presente nos relatos foi a busca por diversificação de produtos e clientes, com foco em melhoria da lucratividade. A partir das entrevistas, infere-se que causas externas, em especial a concorrência e a pressão por baixo preço, forçaram a empresa a mudar sua estratégia de comercialização; porém, as informações fornecidas pelo sistema de custos não mais atendiam às novas contingências, o que é validado por Chenhall e Morris (1986) e Gul e Chia (1994) e, portanto, permitem confirmar a proposição P2.

5.2 MODIFICAÇÕES NO PORTE DA EMPRESA

Na sequência, procede-se à análise da terceira proposição: P3 – A modificação no sistema de custeio foi influenciada por alteração no porte da empresa. O recorte das entrevistas relacionadas à P3 está evidenciado na Figura 5.

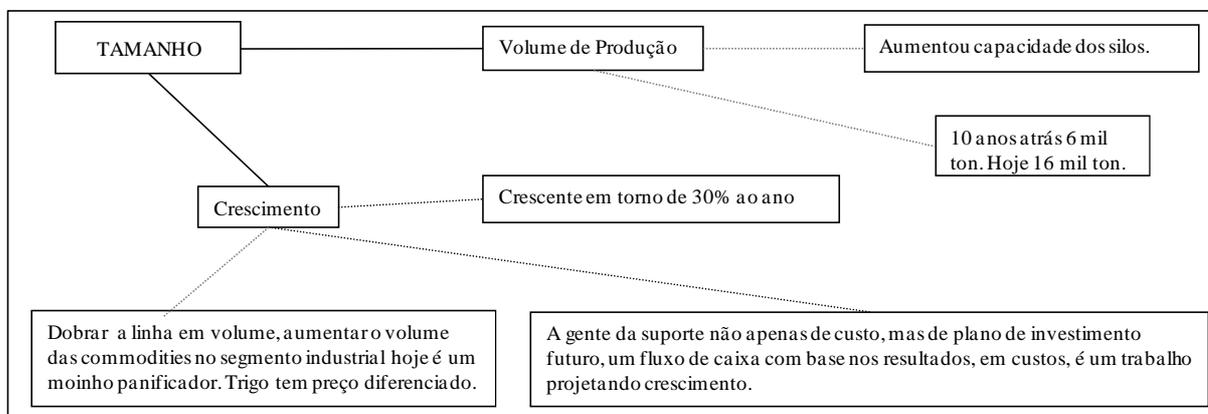


Figura 5: Relatos relacionados às modificações percebidas no tamanho

Fonte: dados da pesquisa

Conforme identificado na revisão da literatura, o porte da empresa é um fator que afeta o nível de sofisticação requerido para o SCG, pois, quando uma organização aumenta de tamanho, sua estrutura organizacional geralmente se torna mais complexa; conseqüentemente, pode aumentar o **número de funcionários**, ocorrer maior formalização dos processos e o nível de controle de gestão é ampliado (Merchant, 1981; Haldmas e Lääts, 2002; Chenhall, 2003; Gerdin, 2005; Merchant, 2007). Na empresa analisada, o tamanho impactou principalmente no volume de produção, com investimentos para ampliar a capacidade de estocagem “de 6 mil para 16 mil toneladas”, e do crescimento das vendas em torno de 30% ao ano, razão pela qual se aceita a Proposição P3.

5.3 ALTERAÇÃO NA POSIÇÃO MECÂNICA EM DIREÇÃO À ORGÂNICA

Análise da Proposição P4 – No período que antecedeu a substituição do sistema de custeio os gestores da empresa perceberam movimentação na estrutura (modificação na posição *continuum* entre mecanicista e orgânica). Conforme descrito na revisão da literatura, as organizações podem variar de um *continuum* de uma estrutura mecanicista a outra orgânica; não há uma estrutura única, adequada para atender às incertezas ambientais. Empresas que atuam em ambientes dinâmicos, com maior grau de incerteza, tendem a ter uma estrutura orgânica; a incerteza ambiental e a estrutura organizacional influenciam o *design* de sistemas de gestão de contabilidade (Burns e Stalker, 1961; Thomas, 1991; Chenhall, 2003).

Um dado relevante para a análise da P4, que estava descrito nos documentos coletados, diz respeito ao fato de que, embora a empresa tenha sido fundada há 60 anos, somente a partir da última década houve um deslocamento da posição mecanicista em direção à orgânica. Tal deslocamento foi gerado, principalmente, por variáveis externas: redução da regulação do mercado pelo governo “*queda do decreto 210*”, que promoveu um aumento da incerteza ambiental; aumento da concorrência “*no sul há muitos moinhos pequenos, no nordeste são poucos e de grande porte*”; e disponibilização de tecnologias que permitiram a diversificação da produção “*a partir dos anos 90, teve-se acesso a tecnologias que permitiram diversificar a produção*”. Embora, dadas as características do processo produtivo, a empresa continue a configurar-se como mecanicista, entende-se que, em razão das variações sofridas, de fato houve modificação no *continuum*; desta forma, valida-se a proposição P4 para o caso.

5.4 NECESSIDADES DE INFORMAÇÕES GERENCIAIS

Na sequência da análise, a próxima proposição: P5 – Modificações tecnológicas no processo produtivo na empresa investigada resultaram na necessidade de informações gerenciais que não eram disponibilizadas pelo sistema de custeio anterior. Parte do relato das entrevistas, relacionada ao impacto da tecnologia no SCG, está ilustrada na Figura 6.

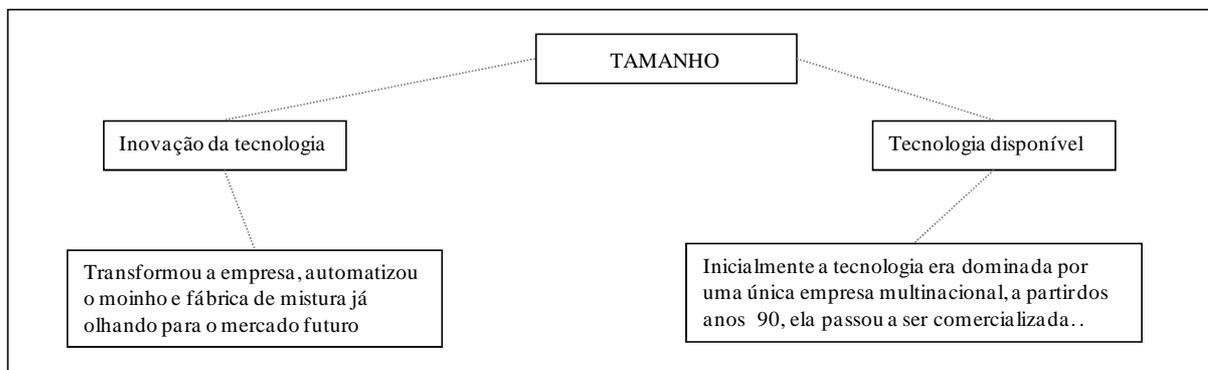


Figura 6: Relatos relacionados às modificações percebidas na tecnologia

Fonte: dados da pesquisa

Por meio da Figura 6, com base nas respostas obtidas, conclui-se que houve relatos relacionados à tecnologia. No entanto, de acordo com Merchant (1984), e Macintosh & Daft (1987), Haldmas e Lääts (2002) e Major (2009), entende-se que os processos produtivos da empresa caracterizam-se por possuir tecnologia padronizada e automatizada, o que, segundo a teoria, deveria indicar que a empresa utiliza SCG tradicionais.

A partir dos dados coletados (ver fragmento dos relatos descritos nas Figuras 6 e 7), infere-se que a empresa, ao modificar seu sistema de custeio, somente ampliou o volume de informações obtidas; no entanto, o tipo de informação gerado ainda se configura como SCG tradicional, não sendo possível validar a **P5**.

5.5 MODIFICAÇÕES NA ESTRUTURA

A Proposição 6 relaciona-se com a mudança na estrutura da empresa e é enunciada da seguinte forma: P6 – A mudança na estrutura da empresa analisada, entendida por alteração no número de funcionários e na quantidade de gestores, contribuiu para a modificação do sistema de custeio.

Embora os entrevistados tenham relatado que a empresa tem obtido um crescimento de receita, não houve indicativo de alterações na estrutura organizacional durante o período que antecedeu a implementação do sistema de custeio, razão pela qual não é possível validar a P6.

5.6 MODIFICAÇÕES DO SISTEMA DE CUSTEIO EM RAZÃO DA NECESSIDADE DE AJUSTE

Por fim, a proposição P7 – Novos fatores contingenciais externos geraram inadequação e conseqüente perda de desempenho na empresa investigada; em resposta, ela se reorganizou e a modificação no sistema de custeio ocorreu como forma de adequação contingencial. A Figura 7 ilustra o tipo de informação que os entrevistados declararam obter, a partir da implementação do novo sistema de custeio. Nos relatos esteve presente a mensuração do desempenho “*tirar uma fotografia do desempenho da empresa*”, assim como a possibilidade de obter informações que permitam “*recuar no tempo certo*”.

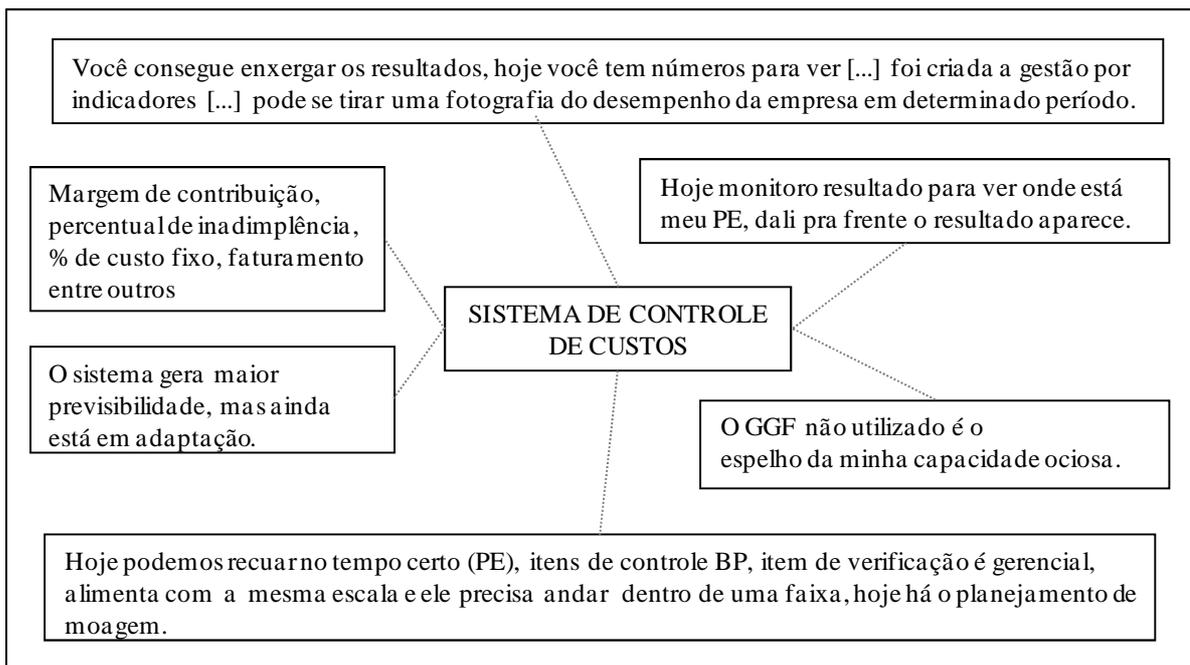


Figura 7: Relatos relacionados às informações obtidas após implementação do sistema de custos
 Fonte: dados da pesquisa

A partir de Donaldson (2001), Chenhall (2003) e Chenhall e Chapman (2006), a Figura 8 ilustra a inter-relação entre as características do SCG, o desempenho organizacional, os fatores contingenciais e alguns dos relatos que possibilitaram analisar o P7. Infere-se que, para o caso, a implementação de um novo sistema de custeio deu-se em razão da ocorrência, principalmente de fatores externos, que foram percebidos pelos gestores como impactantes no desempenho atual e futuro, exigindo o realinhamento das estratégias, principalmente as mercadológicas (diversificação e canal de distribuição), para garantir a rentabilidade e a perenidade. Conforme os relatos, as informações fornecidas pelos sistemas de custeio anterior não mais atendiam as necessidades de informações para a gestão, culminando na modificação de tal sistema. Por exemplo: *“Até 2008 o atendimento foi satisfatório, de 2009 para cá se descolou, tivemos uma crise de informação”* e *“Com esse trabalho a gente foi segregando, o volume influencia a margem, ponto de equilíbrio, não se tinha essa metodologia em si aqui”*.

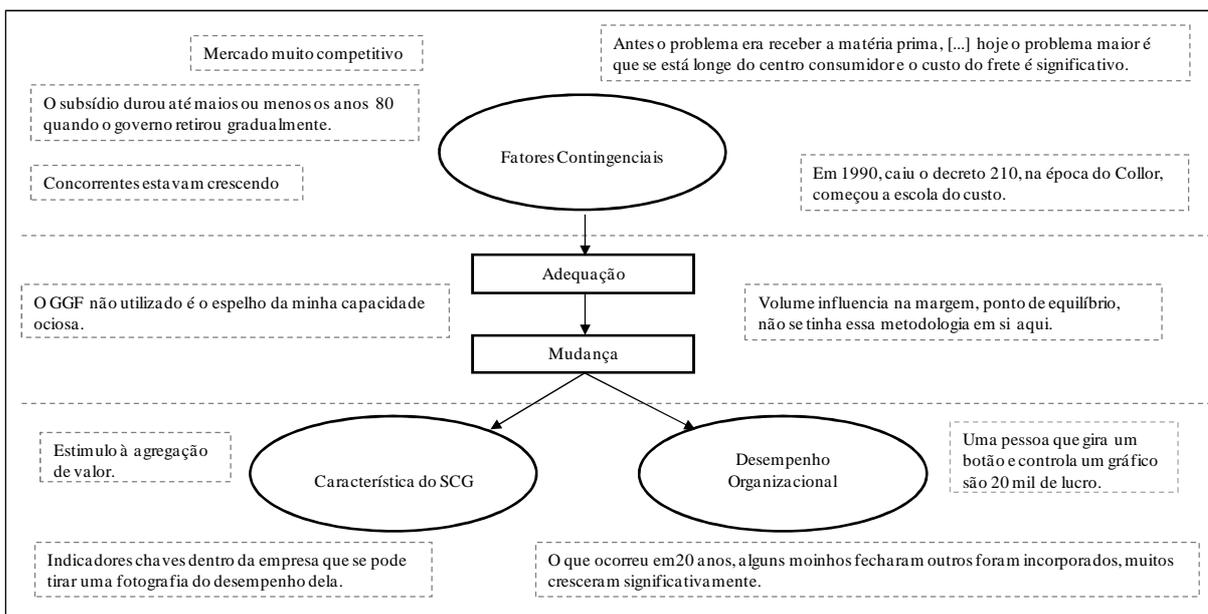


Figura 8: Relatos relacionados às ao tipo de informação obtido após a implementação do sistema de custeio
 Fonte: dados da pesquisa

Por meio da interpretação das respostas obtidas, parcialmente ilustradas nas Figuras 7 e 8, infere-se que a P7 é válida. Esses achados são similares aos descritos por Donaldson (1999), Chenhall (2003), Pizzini (2006), Guerreiro, Pereira e Resende (2006), Pereira, Sá e Jorge (2010), pois, de acordo com os relatos, embora houvesse diversos fatores que reportam a variáveis contingenciais internas, tais fatores, em sua maioria, estavam associados à estratégia e ao desenho do Sistema de Informação Gerencial e indicavam que as informações obtidas por este não atendiam mais às necessidades daquele; no entanto, no caso investigado, conclui-se que foram as contingências externas que impactaram a modificação do SCG.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

As empresas geralmente estão em constante movimento, redesenhando-se para se manterem competitivas, para adequarem-se às contingências e encontrarem formas de diferenciação e crescimento. Tal fato motivou a pesquisa a investigar os fatores contingenciais que estavam presentes e que contribuíram para a decisão de modificação do sistema de custeio em um moinho de trigo sediado no estado de Santa Catarina, Brasil.

Para responder à questão de pesquisa elaboraram-se sete proposições destinadas a investigar se a modificação do sistema de custeio deu-se em razão: do sistema anterior não mais atender às necessidades de informações (P1); por ocorrência de modificações ambientais (P2); alterações no porte da empresa (P3); modificação na posição mecanicista em direção à orgânica (P4); modificações tecnológicas (P5); mudança na estrutura da empresa (P6); e novos fatores contingenciais externos (P7). A partir dos relatos, somente as proposições P5 e P6 não puderam ser validadas. De forma resumida, conclui-se que os principais fatores contingenciais que contribuíram para a modificação do sistema de custeio na empresa, foram: ambiente (com a migração de um ambiente estático para um dinâmico), concorrência, mercado, produto, tecnologia, Sistema de Controle Gerencial e regulamentação/desregulamentação do mercado.

Assim como descrito na revisão de literatura, as variáveis contingenciais tecnologia e Sistema de Controle Gerencial tiveram um número significativo de relatos. A tecnologia parece ter afetado a empresa em razão do surgimento de novos insumos e processos que possibilitaram quebrar o paradigma de ser uma empresa produtora apenas de farinha de trigo e tornar-se multiprodutora, tendo como resultado uma melhora em seu desempenho.

Quanto aos relatos que se reportaram ao sistema de custeio anterior, infere-se que as informações geradas por tal sistema deixaram de atender às novas necessidades estratégicas da empresa e que o novo sistema adotado, apesar de também caracterizar-se como tradicional (Major, 2009), tem contribuído satisfatoriamente para apoiar o nível de informação requerida pelos gestores. Razão pela qual, para o caso em questão, não é possível convergir com Merchant (1981 e 1984), que relatou que mecanismos formais de controle, tais como os SCG, são caros e desnecessários para controlar empresas de pequeno e médio porte.

Por meio da análise e interpretação das respostas obtidas nas entrevistas, entende-se que foram as contingências externas que deflagraram as modificações do SCG, forçando seus gestores a investirem em um sistema de custeio. Tal decisão, notadamente propiciou aos gestores um conjunto de informações que lhes permitiu readaptarem-se às novas contingências, por meio da ampliação da capacidade de estocagem e da linha de produtos, modernização tecnológica e conquista de um novo segmento de mercado em favor da melhora do desempenho e perenidade da empresa.

A regulação governamental, como variável ambiental, está descrita nos estudos de Thomas (1991), Otley (1980), Henri (2006), Alrawi e Thomas (2007), Porto et al. (2011) e a presente pesquisa contribui com a literatura sobre Sistemas de Controle Gerencial, ao

constatar que tal variável teve impacto significativo no tipo de informação de custos requerido para o apoio à tomada de decisão na empresa. Nesse sentido, Thomas (2007) em sua conclusão, relatou que é necessário compreender como as ações requeridas para equilibrar o uso diagnóstico e interativo dos SCG variam de acordo com mudanças nos contextos organizacionais. Dentre as variáveis ambientais citadas pelo autor, tem-se a regulamentação, sugerindo que metodologias qualitativas seriam particularmente úteis para fornecer *insights* sobre tal questão, constituindo-se como importante contribuição do estudo.

Os resultados, apesar de não possibilitarem generalização, contribuem com a literatura relacionada a mudanças no Sistema de Controle Gerencial, ao fornecerem evidências empíricas que sinalizam que a regulamentação/desregulamentação do mercado constitui-se como uma variável ambiental que interfere no tipo de informação gerencial requerida e, conseqüentemente, no Sistema de Custeio. Futuras pesquisas podem explorar o tema em empresas de outros setores ou em outras empresas do setor de moagem de trigo, a fim de comparar os resultados. Na mesma linha, estudos longitudinais, envolvendo períodos antes, durante e depois da implementação de sistemas de custeio podem contribuir para o aprofundamento do tema.

REFERÊNCIAS

ABDEL-KADER, M.; LUTHER, R. The impact of firm characteristics on management accounting practices: A UK-based empirical analysis. **The British Accounting Review**. v. 40, n. 1, p. 2-27, mar. 2008.

AGUIAR, A. B.; FREZATTI, F. 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.

ALRAWIL, H. A.; THOMAS, S. S. Application of contingency theory of accounting information to the UAE banking sector. **Asian Academy of Management Journal**. v. 12, n. 2, p. 33-55, jul. 2007.

BEUREN, I. M.; MACOHON, E. R. Institucionalização de hábitos e rotinas na contabilidade gerencial à luz da teoria da contingência: um estudo em indústrias de móveis em São Bento do Sul. *Revista Portuguesa e Brasileira de Gestão (Lisboa)*, v. 10, p. 78-91, 2011.

BJORNENAK, T., Diffusion and accounting: the case of ABC in Norway. **Management Accounting Research**. v. 8, p. 3-17, 1997.

BRASIL. Lei n. 8.096, de 21 de novembro de 1990. Dispõe sobre a Comercialização e Industrialização do Trigo, e dá outras providências. Disponível em: < https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/1989_1994/18096.htm>. Acesso em 15 dez. 2012.

_____. Decreto-Lei n. 210, de 27 de fevereiro de 1967. Estabelece normas para o abastecimento de trigo, sua industrialização e comercialização e dá outras providências. Disponível em: < https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/1965-1988/del0210.htm>. Acesso em 15 dez. 2012.

BRUNS, W. J.; WATERHOUSE, J. H., Budget Control and Organization **Structure**, **Journal of Accounting Research**. v. 13, n. 2, p. 177-203, 1975.

BURNS, T.; STALKER, G. M. **The Management of Innovation**. London: Tavistock, 1961.

CAMACHO, R. R. **Fatores Condicionantes da Gestão de Custos Interorganizacionais na cadeia de valor de Hospitais Privados no Brasil.** Uma Abordagem a Luz da Teoria da Contingência. Tese de Doutorado Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, 2010.

CHENHALL, R.H.; CHAPMAN, C.S. Theorising and testing Fit in contingency research on management control systems. Org. HOQUE, Z. Methodological issues in accounting research: theories, methods and issues. London: Spiramus, 2006.

_____. Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future. **Accounting, Organizations and Society.** v. 28, n. 2-3, p. 137-168, fev./abr. 2003.

_____; MORRIS, D. The impact of structure, environment and interdependencies on the perceived usefulness of management accounting systems. **The Accounting Review.** v. 61, p. 16-35, 1986.

DONALDSON, L. Teoria da contingência estrutural. In: CLEGG, S. R., HARDY, C. e NORD, W. R. **Handbook de estudos organizacionais.** v.1. p. 105-133. São Paulo: Atlas, 1999.

DONALDSON, L. **The Contingency Theory of Organizations.** Sage, Thousand Oaks, 2001.

GERDIN, J. Managing accounting system design in manufacturing departments: an empirical investigation using a multiple contingency approach. **Accounting, Organizations and Society.** v. 30, n. 2, p. 99-126, 2005.

GUERRA, A. **Arranjos entre fatores situacionais e sistemas de contabilidade gerencial sob a ótica da teoria da contingência.** Dissertação de Mestrado, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, 2007.

_____, H. N. M.; TESVAROLO, F. S.; GONÇALVES, M. A.; BARBOSA, C. R. Gestão estratégica de custos e formação de preços: estudo de caso de uma pequena empresa de informática. In: IX Congresso Internacional de Custos, XII Congresso Brasileiro de Custos e II Congresso MERCOSUL de Custos e Gestão, 2005, Itapema. **Anais...** do IX Congresso Internacional de Custos, XII Congresso Brasileiro de Custos e II Congresso MERCOSUL de Custos e Gestão, 2005.

GUERREIRO, R.; PEREIRA, C. A.; REZENDE, A. J. Em Busca do Entendimento da Formação dos Hábitos e das Rotinas da Contabilidade Gerencial - Um Estudo de Caso. RAM. **Revista de Administração Mackenzie,** São Paulo, v. 7, n. 2, p. 78-101, 2006.

_____; FREZATTI, F.; LOPES, A. B.; PEREIRA, C. A. O entendimento da contabilidade gerencial sob a ótica da teoria institucional. **Organizações & Sociedade,** v. 12, n. 35, p. 91-106, 2005.

GUL, F. A.; CHIA, Y. M. The effects of management accounting systems, perceived environmental uncertainty and decentralization on managerial performance: a test of three-way interaction. **Accounting, Organizations and Society.** v.19, p. 413-426, 1994.

HALDMA, T. e LÄÄTS, K. Contingencies influencing the management accounting practices of Estonian manufacturing companies. **Management Accounting Research**, vol. 13, pp. 379-400, 2002.

HANSEN, S. C.; VAN-DER STEDE, W. A. Multiple facets of budgeting: an exploratory analysis. **Management Accounting Research**. v. 15, n. 4, p. 415-439, dez. 2004.

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

LACOMBE, F. e HEILBORN, G. **Administração: princípios e tendências**. São Paulo: Saraiva, 2003.

MAJOR, M. J. Reflexão sobre a investigação em Contabilidade de Gestão. **Revista portuguesa e brasileira de gestão**. v. 8, n. 1, p. 43-50, 2009.

MARTINS, G. **Estudo de caso: uma estratégia de pesquisa**. São Paulo: Atlas, 2006.

MERCHANT, K. A. O modelo do sistema de orçamento corporativo: influências no comportamento e no desempenho gerencial. **Revista de Contabilidade e Organizações – RCO**. Vol. 1, n. 1, p. 107-126, Set./ Dez. 2007.

_____. Influences on department budgeting: an empirical examination of a contingency model. **Accounting, Organizations and Society**. v. 9, p. 291–307, 1984.

_____. The design of the corporate budgeting system: influences on managerial behavior and performance. **Accounting Review**. v. 56, p. 813-829, 1981.

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**. São Paulo: Congresso Universidade de São Paulo, 2004.

MORGAN, G. **Imagens da organização**. Trad. Cecília Whitaker Bergamini e Roberto Coda. São Paulo: Atlas, 1996.

MACINTOSH, N. B.; DAFT, R. L. Management control systems and departmental interdependencies: an empirical study. **Accounting, Organizations and Society**; v.12, n. 1, p. 49-61, 1987.

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

PORTO, M. C. G.; KRAKAUER, P. V. C.; ALMEIDA, M. I. R.; FISCHMANN, A. A. Estudo da percepção da influência da análise ambiental para a implementação de estratégias. In: XIV SEMEAD, 2011, **Anais...** São Paulo. XIV SEMEAD, Out. 2011.

PEREIRA, R. P.; SÁ, P. M.; JORGE, S. M. A informação produzida pelos sistemas de contabilidade de custos nos hospitais públicos portugueses: características e lacunas. CONGRESSO AECA 2010. Disponível em: <
http://scholar.googleusercontent.com/scholar?q=cache:iQixYKFs0LkJ:scholar.google.com/+PEREIRA,+Rui+Patr%C3%ADcio%3B+S%C3%81,+Patr%C3%ADcia+Moura&hl=pt-BR&as_sdt=0,5>. Acesso em: jul. 2011.

PIZZINI, M. The relation between cost-system design, managers evaluations of the relevance and usefulness of cost data, and financial performance: an empirical study of US hospitals. **Accounting, Organizations and Society**, v. 31, p. 179-210, 2006.

RICHARDSON, R. J. **Pesquisa Social: Métodos e Técnicas**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

THOMAS, A. P. Towards a contingency theory of corporate financial reporting systems. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**. v.. 4,n. 4, 1991

YIN, R.K. **Estudo de caso: planejamento e métodos**. 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2001.