

# Fatores contingenciais que contribuem para a decisão de modificação do sistema de custeio: estudo de caso em uma indústria moageira

**Márcia Zanievicz da Silva**

Universidade Regional de Blumenau – Blumenau/SC, Brasil

**Jorge Eduardo Scarpin**

Universidade Federal do Paraná – Curitiba/PR, Brasil

**Wellington Rocha**

Universidade de São Paulo – São Paulo/SP, Brasil

**Daniela Di Domenico**

Universidade Comunitária da Região de Chapecó –  
São Lourenço do Oeste/SC, Brasil

Recebido em 20/dezembro/2012

Aprovado em 22/novembro/2013

Sistema de Avaliação: *Double Blind Review*

Editor Científico: Nicolau Reinhard

DOI: 10.5700/rausp1145

## RESUMO

Na pesquisa aqui apresentada, objetivou-se investigar, por meio de um estudo de caso único, os fatores contingenciais que estavam presentes e que poderiam ter influenciado a decisão de modificar o sistema de custeio em uma empresa de moagem de trigo. O estudo do caso operacionalizou-se a partir de pesquisa documental e de entrevistas semiestruturadas. Para a interpretação dos dados, empregaram-se técnicas de análise de conteúdo com o uso do *software* Atlas TI. As evidências coletadas indicam que: as variáveis contingenciais ambiente, concorrência, mercado, tecnologia e sistema de controle gerencial influenciaram a decisão de modificação do sistema de custeio; a tecnologia parece ter afetado 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 de seu desempenho; e as modificações no ambiente de regulamentação do setor, no caso sua desregulamentação, interferiram no tipo de informação gerencial requerida e, conseqüentemente, no sistema de custeio.

**Palavras-chave:** teoria contingencial, sistema de custos, alteração do sistema de custeio.

*Márcia Zanievicz da Silva* é Doutora em Contabilidade pela Universidade Regional de Blumenau (CEP 89012-900 – Blumenau/SC, Brasil).  
E-mail: marciaza@gmail.com  
Endereço:  
Universidade Regional de Blumenau  
Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis  
Rua Antônio da Veiga, 140 – Sala D 202  
Vitor Konder  
89012-900 – Blumenau – SC

*Jorge Eduardo Scarpin*, Doutor em Contabilidade pela Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, é Professor na Universidade Federal do Paraná (CEP 80060-000 – Curitiba/PR, Brasil).  
E-mail: jorge.scarpin@ufpr.br

*Wellington Rocha*, Doutor em Contabilidade e Controladoria, é Professor do Departamento de Contabilidade da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo (CEP 05508-010 – São Paulo/SP, Brasil).  
E-mail: w.rocha@usp.br

*Daniela Di Domenico*, Mestre em Ciências Contábeis pela Universidade Regional de Blumenau, é Professora na Universidade Comunitária da Região de Chapecó (Unochapecó) (CEP 89990-000 – São Lourenço do Oeste/SC, Brasil).  
E-mail: danieladidomenico@hotmail.com

## 1. INTRODUÇÃO

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

Na visão de Morgan (1996), as empresas necessitam de atenção por parte dos administradores, no sentido de que eles busquem constante equilíbrio entre o atendimento das necessidades internas e a adaptação às circunstâncias ambientais, externas. Para o autor, não existe melhor modo de equilibrar necessidades internas e externas: o mais adequado depende do tipo de atividade e do ambiente dentro do qual a empresa está interagindo. Nesse contexto, a administração deve buscar o equilíbrio, a fim de maximizar o seu desempenho.

A maximização do desempenho, de acordo com a teoria contingencial, depende da constante adaptação das empresas a seu ambiente; para tanto, na teoria, busca-se 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 de seus administradores e trabalhadores, tipos de tarefas, recursos e tecnologias utilizados. Essa teoria fornece fundamentos que possibilitam melhor compreensão dos fatores que levam determinada empresa a reagir ao ambiente, a implementar determinado sistema gerencial ou até mesmo a abandoná-lo (Guerreiro, Pereira & Rezende, 2006).

A manutenção da competitividade passa pela necessidade de decisões estratégicas, em que conhecer como e de que maneira os recursos organizacionais são utilizados pode representar vantagem competitiva e 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 contingencial, 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 causam transformações no interior das organizações. Nessa perspectiva, práticas contábeis, financeiras ou gerenciais implementadas em desacordo com seu contexto podem ser descontinuadas ou não exercer o propósito para o qual foram inicialmente concebidas (Guerreiro *et al.*, 2006; Pereira, Sá & Jorge, 2010).

A entidade, ao deparar-se 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.

Entre os diferentes contextos organizacionais e segmentos de mercado, o setor tritícola — em especial o dedicado ao processamento de trigo — vivenciou mudanças significativas em seu ambiente, que podem ter-se refletido no tipo de informação requerida para o gerenciamento dessas organizações. No período de 1967 a 1990, a cadeia produtiva de trigo brasileira foi regulada pelo Decreto-Lei 210 (Brasil, 1967) que, embora tenha contribuído para ampliar a produção nacional, desvinculou-a da internacional (Tomasini & Ambrosi, 1998). Durante o período de vigência do Decreto-Lei, havia cotas de moagem de trigo para as indústrias, fato que prejudicou o desenvolvimento do setor, pois, na época, o volume de produção e comercialização era predeterminado pelo governo federal.

Segundo Brum e Müller (2008), a excessiva regulamentação do governo causou distorções no mercado produtor. Depois dessa vigência, a agroindústria especializada na moagem de trigo migrou de um ambiente com preço e volume de produção preestabelecidos pelo governo para um mercado de livre comércio, embora, na atualidade, o governo ainda intervenha, geralmente por meio de leilões, para garantir preços mínimos aos produtores.

Assim, é plausível supor que a alteração sofrida pela indústria moageira de trigo tenha gerado impacto no modo de gerenciar as empresas e, conseqüentemente, em seus sistemas de controle gerenciais, haja vista que, sob o enfoque da teoria contingencial, as organizações são sistemas abertos em constante mudança e movimento, redesenhando-se para manter-se competitivas. Tal possibilidade motiva o presente estudo a buscar resposta à seguinte questão de pesquisa: **Como determinados fatores contingenciais contribuem para a decisão de modificação do sistema de custeio?**

Para responder à questão de pesquisa, o objetivo no 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.

Como delimitação do foco, não é objetivo neste trabalho explicar como era o sistema de custeio anterior e o que foi modificado, mas investigar as razões da necessidade de modificação e sua relação com fatores contingenciais.

A motivação para a pesquisa advém da possibilidade de investigar um tema considerado relevante por pesquisadores nacionais e internacionais. Nesse sentido, Guerreiro, Frezatti, Lopes e Pereira (2005) relatam que os estudos relacionados à estabilidade e às mudanças nos sistemas de controle gerencial têm sido pouco explorados no Brasil.

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. 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 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 que exploram a questão da interligação entre a teoria contingencial e os SIG.

Complementarmente, no Brasil, entre os estudos apoiados na teoria contingencial, existem: Guerra, Tesvarolo, Gonçalves e Barbosa (2005), que investigaram a estratégia de custos e a política de preços; Beuren e Macohon (2011), que analisaram a inter-relação entre indivíduos, organização e ambiente; e Camacho (2010), que 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 os consequentes que motivam os gestores a adotar novas ferramentas de gestão de custos, sendo essa a principal contribuição deste estudo.

## 2. TEORIA CONTINGENCIAL

Donaldson (1999) relata que a teoria contingencial 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 das organizações varia de acordo com diversos fatores contingenciais, tais como porte, setor de atuação, intensidade da concorrência, incerteza ambiental, tecnologia, postura estratégica etc. Complementarmente, na teoria contingencial, percebem-se as organizações como sistemas abertos que precisam readequar-se constantemente, a fim de manter ou melhorar seu desempenho; não existe a melhor maneira de organizar-se, tudo depende das tarefas e do ambiente com os quais se está lidando (Morgan, 1996; Lacombe & Heilborn, 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 no qual a entidade está inserida. Para a estratégia 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 & 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 às 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; consequentemente, não há uma única estrutura de contabilidade gerencial. Desse modo, deduz-se que as mudanças na contabilidade gerencial, quando requeridas pelas organizações, o são em razão de fatores contingenciais que, por sua vez, ao serem ajustados, geram novas contingências.

## 3. PROPOSIÇÕES RELACIONADAS AOS FATORES CONTINGENCIAIS

Para formular as proposições teóricas, tomam-se como referência diversos estudos que avaliam os sistemas de contabilidade gerencial (SCGs) sob o enfoque da teoria contingencial. Nesse sentido, Haldma e Lääts (2002) sugerem que a abordagem contingencial assumida que os SCGs 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.

Entre os diversos fatores contingenciais descritos na literatura, os quais podem influenciar a eficácia dos sistemas de controle, Chenhall (2003) destaca como relevantes a incerteza ambiental percebida, o tamanho, a estrutura organizacional, a tecnologia e o ambiente, razão pela qual utilizam-se tais fatores contingenciais como base para a formulação de seis proposições teóricas que nortearam o estudo de caso.

A primeira proposição teórica está centrada na incerteza ambiental percebida. Chenhall e Morris (1986) e Gul e Chia (1994) relatam que, quando a incerteza ambiental é percebida como baixa, os gestores são capazes de obter maior precisão nas previsões relacionadas ao mercado, diferentemente do que ocorre em ambientes percebidos como complexos, os quais exigem um volume maior de informações para seu gerenciamento. 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 de programas de reciclagem. Isso remete à primeira proposição:

**P1** — A modificação do sistema de custeio da empresa foi influenciada pela percepção dos gestores sobre a ocorrência de modificações no ambiente.

Quanto ao fator contingencial tamanho, sua relevância no contexto do estudo é que, segundo diversos pesquisadores, ele afeta o nível de sofisticação requerido para o SCG

(Merchant, 1981; 2007; Haldma & Lääts, 2002; Chenhall, 2003; Gerdin, 2005). Quando uma organização aumenta de tamanho, sua estrutura organizacional geralmente se torna mais complexa; por conseguinte, pode aumentar o número de funcionários, ocorrer maior formalização dos processos e o nível de controle de gestão é ampliado. Adicionalmente, Chenhall (2003) relata que empresas de pequeno e médio portes 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 segunda proposição:

**P2** — A modificação do sistema de custeio foi influenciada por alteração no porte da empresa.

Na sequência da formulação das proposições teóricas, tem-se a estrutura organizacional que se constitui nos arranjos organizacionais que influenciam a eficiência do trabalho, a motivação dos indivíduos, os fluxos de informação e o sistema de controle (Chenhall, 2003). De acordo com o referido autor, a prevalência de uma estrutura orgânica ou mecanicista influencia o SCG.

Nas estruturas mecanicistas, predominam a centralização do controle e da autoridade e um alto grau de especialização das tarefas, existe uma verticalização maior da hierarquia e a comunicação tende à formalização (Kalagnanam & Lindsay, 1998). Já estruturas organizacionais orgânicas caracterizam-se por maior descentralização do controle e da autoridade, e participação das equipes no processo de gestão; nela os fluxos de comunicação ocorrem em todas as direções e a hierarquia tende a ser mais horizontal (Kalagnanam & Lindsay, 1998), logo, a teoria contingencial preconiza que ambientes com maior grau de incerteza (dinâmicos) tendem a ter uma estrutura mais orgânica (Burns & Stalker, 1961; Chenhall, 2003). Adicionalmente, Thomas (1991), por meio de uma revisão da literatura, sugere que a incerteza ambiental e a estrutura organizacional influenciam o *design* de sistemas de gestão de contabilidade, o que leva à terceira proposição:

**P3** — No período que antecedeu a modificação do sistema de custeio, os gestores da empresa perceberam movimentação na estrutura (modificação na posição *continuum* entre mecanicista e orgânica).

A próxima proposição teórica centra-se no fator contingencial tecnologia. Uma de suas características, abordada no estudo de Haldma 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 maior desenvolvimento na investigação baseada em contingência, em que tecnologias padronizadas e automatizadas são mais bem apoiadas por

meio de SCGs tradicionais e formais e a incerteza nas atividades tende a reduzir a confiança dos gestores nos SCGs (Merchant, 1984; Macintosh & Daft, 1987). Com base nas características relacionadas ao processo produtivo, tem-se a seguinte proposição de pesquisa:

**P4** — Modificações tecnológicas no processo produtivo da empresa resultaram na necessidade de informações gerenciais que não eram disponibilizadas pelo sistema de custeio anterior.

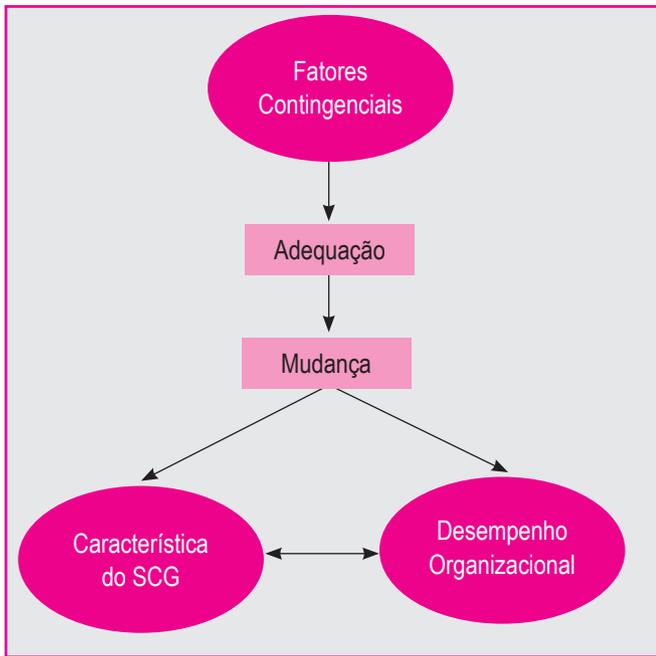
Outra questão investigada pela teoria contingencial relaciona-se ao fato de que uma organização, no decorrer dos anos, vai alterando sua adequação às contingências: conforme ela transita de um estágio de adequação para inadequação, seu desempenho vai declinando, o que exige a adoção de nova estrutura, de modo que seja possível encontrar novo estágio de adequação e consequente desempenho ótimo (Donaldson, 1999). Em razão do exposto, Donaldson (1999, p. 105) argumenta que a “contingência causa a 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 & Frezatti, 2007). Sendo assim, no que tange à estrutura e à adequação contingencial, tem-se a quinta proposição:

**P5** — A mudança na estrutura da empresa, entendida por alteração no número de funcionários e na quantidade de gestores, contribuiu para a modificação do sistema de custeio.

Por fim, a última proposição teórica centra-se na atenção ao ambiente. Em conformidade com Chenhall e Chapman (2006), as pesquisas relacionadas a sistemas de informação gerencial utilizam um quadro de contingências para identificar como tais sistemas são 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: as características do SIG; o desempenho organizacional; e os fatores contingenciais que podem afetar a relação entre os dois primeiros. Na Figura 1, ilustra-se essa ideia.

Pressupõe-se, então, 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 é identificar os fatores contingenciais particulares que afetaram as necessidades de informação de custos a ponto de provocar mudanças em seu processo de obtenção (Donaldson, 2001; Chenhall, 2003; Chenhall & Chapman, 2006), o que leva à proposição:

**P6** — Novos fatores contingenciais externos geraram inadequação e consequente perda de desempenho da empresa; em resposta, ela reorganizou-se, e a modificação no sistema de custeio ocorreu como forma de adequação contingencial.



**Figura 1: Alinhamento entre Fatores Contingenciais, Desempenho e SCG**

Estando formuladas as seis proposições da pesquisa, na sequência apresenta-se o delineamento metodológico adotado para, depois, proceder-se à análise dos resultados do caso.

#### 4. METODOLOGIA

Quanto aos fins, a pesquisa é de natureza descritiva; quanto à estratégia, o trabalho constitui-se em estudo de caso único (Yin, 2001; Martins, 2006), cuja coleta de dados ocorreu por meio de pesquisa documental e de entrevistas semiestruturadas. De acordo com Yin (2001, p. 32), o estudo de caso “é uma investigação empírica que investiga um fenômeno contemporâneo dentro de seu contexto de vida real”. Na área contábil, segundo Adams, Hoque e McNicholas (2006), o estudo de caso tornou-se uma estratégia amplamente utilizada, que pode ajudar a estudar a contabilidade em aspectos como o de obter uma descrição detalhada da gestão e dos processos de controle.

No que concerne ao critério para seleção do caso, Moll, Major e Hoque (2006) evidenciam que a escolha do caso em estudos organizacionais deve ser justificada por sua relevância econômica, pela utilização de novas técnicas e pelo porte, entre outros fatores. Neste estudo, adotou-se como critério de seleção do caso a identificação de empresas que tinham modificado seu sistema de custeio havia dois anos, no máximo.

Quanto aos questionamentos contidos na entrevista, por meio de um roteiro baseado nos pressupostos teóricos, buscou-se conhecer como era operacionalizado o cálculo do custo do produto e que tipo de informação era obtido antes e após a modificação do sistema, além de quais fatores motivaram a

mudança. A pesquisa documental serviu, principalmente, para a triangulação de dados.

Para a interpretação dos dados, utilizou-se a análise de conteúdo, que visou identificar a presença de variáveis contingenciais nos discursos e na validação das proposições. As entrevistas, depois de transcritas, foram transferidas para o *software* Atlas.ti, o qual favoreceu o processo de categorização que, de acordo com Bogdan e Biklen (1994), consiste em agrupar as unidades de dados nas categorias estabelecidas — no caso as seis proposições teóricas. Já as unidades de dados são as partes das transcrições inseridas no quadro particular estabelecido pelas categorias. “As unidades de dados são usualmente parágrafos [...], mas por vezes podem ser frases ou uma sequência de parágrafos” (Bogdan & Biklen, 1994, p. 233).

O *software* Atlas.ti gerou um relatório contendo os trechos das entrevistas que foram codificados em cada uma das categorias utilizadas. Após o processo de categorização, promoveu-se a análise propriamente dita, tendo como base os conteúdos selecionados. O *software* também gerou figuras esquemáticas. Em cada figura, ilustra-se a ligação estabelecida entre a categoria de análise e as unidades de dados selecionadas. Todas as figuras contribuem para o processo de análise e discussão dos resultados.

#### 4.1. Seleção do caso

O processo de definição da empresa objeto de estudo de caso iniciou-se a partir do contato com duas firmas de consultoria em contabilidade gerencial, a fim de identificarem-se empresas que se enquadrassem no requisito fundamental da pesquisa: a 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, entre as duas restantes, consideradas adequadas ao estudo, optou-se por eleger a de maior porte e com mais tempo de exercício da atividade.

A coleta dos dados ocorreu durante o período de agosto a outubro de 2011 e iniciou-se pela leitura e pela interpretação de informações disponibilizadas no *site* 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, o diretor comercial e o contador, foram gravadas e posteriormente transcritas. Depois, foram realizados contatos adicionais, por telefone ou por *e-mail*, para complementação dos dados.

#### 4.2. Caracterização da empresa objeto do estudo de caso

Trata-se de uma empresa de moagem de trigo fundada em 1951. A estrutura organizacional atual é formada por

quatro diretorias (comercial, industrial, financeira e presidência) e 85 funcionários. A comercialização é realizada por representantes comerciais 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 vendida 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 (BNDES), como de médio porte (BNDES, 2011).

Como fato contextual logístico 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.

No tocante à modificação do sistema de custeio, os entrevistados informaram que o sistema anteriormente utilizado não disponibilizava informações relacionadas à necessidade de produção — “precisa moer trigo, mas quanto?” — e que as modificações regulatórias interferiam nas necessidades de informações sobre custos, pois “toda vez que o governo interfere no trigo, ele distorce o custo”.

No tocante ao SCG, os entrevistados relataram que o sistema de custeio anteriormente utilizado não mais servia para as necessidades

de informações. Tal afirmativa é corroborada por Guerreiro *et al.* (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.

## 5. ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS RESULTADOS

Nesta seção realiza-se a análise das proposições teóricas no contexto da organização investigada.

### 5.1. Ocorrência de modificações no ambiente

A primeira proposição a ser avaliada é a **P1 – A modificação do sistema de custeio da empresa foi influenciada pela percepção, pelos gestores, da ocorrência de modificações no ambiente**. Para auxiliar na análise da P1, na Figura 2, criada pelo *software* Atlas.ti, mostram-se as unidades de dados selecionadas, agrupadas em torno da categoria de análise denominada de modificação do ambiente.

Nos depoimentos explicitados na Figura 2, é clara a percepção, pelos principais gestores da empresa, de que houve modificações significativas no ambiente.

Em conformidade com Chenhall (2003), o ambiente é uma variável contextual influente, que está na base da pesquisa contingencial; nesse contexto, a incerteza ambiental 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. Em relação ao caso sob estudo, os relatos dos entrevistados sinalizaram a interferência das seguintes variáveis: intensidade da concorrência, regulação do governo, localização das instalações e *commodities*.

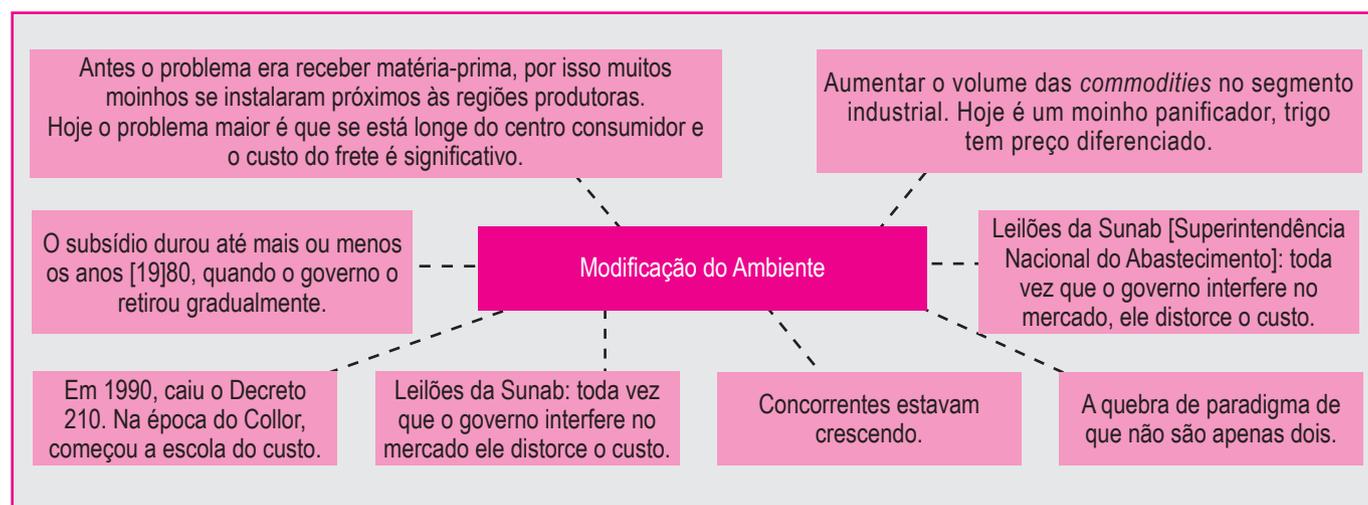


Figura 2: Relatos Relacionados às Modificações Percebidas no Ambiente

No que se refere à regulação do governo, esse foi um fator considerado 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* predeterminada 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” (Brasil, 1990).

A partir dos anos 1990, a empresa passa, gradativamente, a migrar para um ambiente mais 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, produtos pré-elaborados, como misturas prontas para bolos e pães, destinados especificamente a atender a padarias e confeitarias.

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 intensidade da concorrência e a pressão por baixos preços, forçaram a empresa a mudar sua estratégia de comercialização; todavia, 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 P1.

### 5.2. Modificação no porte da empresa

Na sequência, procede-se à análise da segunda proposição: **P2 – A modificação no sistema de custeio foi influenciada por alteração no porte da empresa.** Para

tanto, agruparam-se, com auxílio do *software* Atlas.ti, unidades de dados que contribuíram para o entendimento sobre a temática abordada na proposição teórica. Na Figura 3, gerada pela ferramenta, segrega-se a categoria de análise em crescimento físico e financeiro.

Nos depoimentos explicitados na Figura 3, torna-se clara a constatação de que houve aumento relevante no porte da empresa, tanto na capacidade de produção como no volume alcançado logo depois da ampliação.

Conforme identificado na revisão da literatura, o porte da empresa é um fator que afeta o nível de sofisticação requerido para os SCGs, 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; 2007; Haldma & Lääts, 2002; Chenhall, 2003; Gerdin, 2005). Na empresa analisada, o tamanho impactou principalmente o 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 P2.

### 5.3. Alteração na posição mecanicista em direção à orgânica

A investigação sobre o fator contingencial estrutura está presente na proposição **P3 – 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 posicionar-se como possuidoras de uma estrutura tendendo a ser mecanicista ou orgânica; não há uma estrutura única, adequada para atender às incertezas ambientais. Empresas que atuam em ambientes dinâmicos, com maior grau de incerteza,

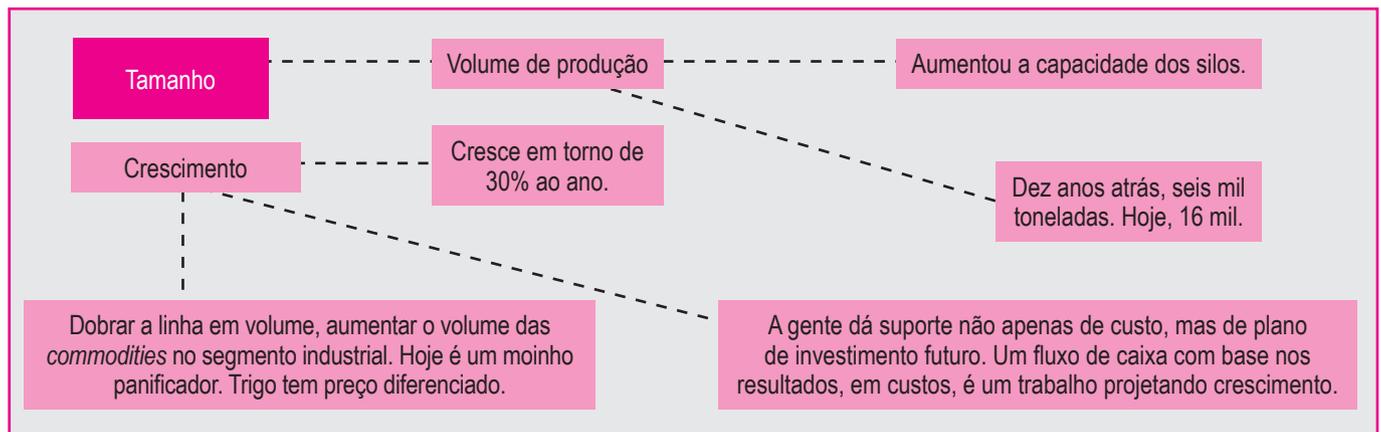


Figura 3: Relatos Relacionados às Modificações Percebidas no Tamanho

tendem a ter uma estrutura orgânica; a incerteza ambiental e a estrutura organizacional influenciam o *design* de sistemas de gestão de contabilidade (Burns & Stalker, 1961; Thomas, 1991; Chenhall, 2003).

Um dado relevante para a análise da P3 e evidenciado em documentos internos, como catálogos de produtos e tabelas de preços, 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 [19]90, teve-se acesso a tecnologias que permitiram diversificar a produção”. Embora em decorrência das características do processo produtivo a empresa continue a configurar-se como mecanicista, entende-se que, por conta das variações sofridas, de fato houve modificação no *continuum*; dessa maneira, valida-se a proposição P3 para o caso.

#### 5.4. Necessidades de informações gerenciais

Na sequência da análise, a próxima proposição investiga o fator contingencial tecnologia, a saber: **P4 – Modificações tecnológicas no processo produtivo da empresa resultaram na necessidade de informações gerenciais que não eram disponibilizadas pelo sistema de custeio anterior.** Na Figura 4, gerada pelo *software* Atlas.ti, ilustra-se que a categoria de análise foi subdividida em duas (inovação da tecnologia e tecnologia disponível) e apresentam-se as unidades de dados que contribuíram para seu entendimento.

As declarações dos principais executivos da empresa, explicitadas resumidamente na Figura 4, deixam claro que

houve relatos relacionados à tecnologia. No entanto, segundo Merchant (1984), Macintosh e Daft (1987), Haldma e Lääts (2002) e Major (2009), entende-se que os processos produtivos da empresa caracterizam-se por possuir tecnologia padronizada e automatizada, o que, conforme a teoria deveria indicar que a empresa utiliza SCGs tradicionais.

A partir dos dados coletados, infere-se que a empresa, ao modificar seu sistema de custeio, somente ampliou o volume de informações obtidas; contudo, o tipo de informação gerado ainda se configura como SCG tradicional, não sendo possível validar a P4.

#### 5.5. Modificações na estrutura

A proposição P5 relaciona-se com a mudança na estrutura da empresa e é enunciada do seguinte modo: **P5 – A mudança na estrutura da empresa, 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 proposição P5.

#### 5.6. Modificações do sistema de custeio em razão da necessidade de ajuste

Por fim, tem-se a proposição P6 – **Novos fatores contingenciais externos geraram inadequação e conseqüente perda de desempenho na empresa; em resposta, ela se reorganizou, e a modificação no sistema de custeio ocorreu como forma de adequação contingencial.** Seguindo a mesma linha de análise, extraiu-se com auxílio do Atlas.ti as unidades de dados que foram agrupadas nessa categoria denominada de sistema de controle de custos. Na Figura 5, ilustra-se o tipo de informação que

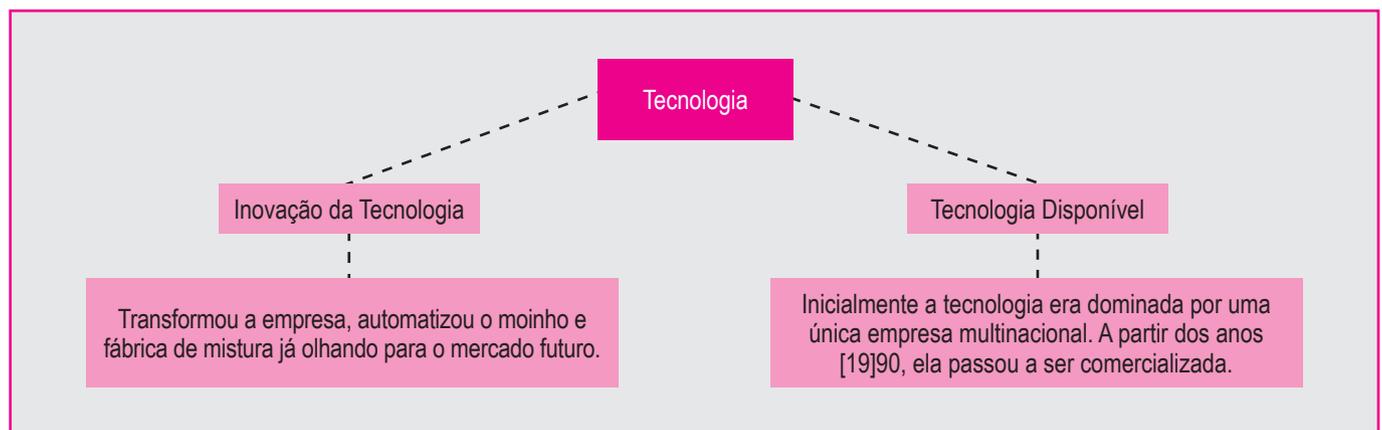


Figura 4: Relatos Relacionados às Modificações Percebidas na Tecnologia

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”.

A partir de Donaldson (2001), Chenhall (2003) e Chenhall e Chapman (2006), na Figura 5 ilustram-se a inter-relação entre as características do SCG, o desempenho organizacional, os fatores contingenciais e alguns dos relatos que possibilitaram analisar a P6. 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 às necessidades de informações para a gestão, culminando em sua modificação. 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”.

Na Figura 6, agregam-se ao esquema proposto no início do estudo (Figura 1) algumas das unidades de dados que contribuíram para o entendimento de como os fatores contingenciais contribuíram para a modificação do sistema de custeio na empresa.

Por meio da interpretação das respostas obtidas, parcialmente ilustradas nas Figuras 5 e 6, infere-se que a P6 é válida. Esses achados são similares aos descritos por Donaldson (1999), Chenhall (2003), Guerreiro *et al.* (2006), Pizzini (2006) e Pereira *et al.* (2010), pois, de acordo com os relatos, embora houvesse diversos fatores reportando variáveis

contingenciais internas, eles estavam, em sua maioria, associados à estratégia e ao desenho do sistema de informação gerencial e indicavam que as informações obtidas não atendiam mais a suas necessidades; 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 manter-se competitivas, para adequar-se às contingências e encontrar formas de diferenciação e crescimento. Tal fato motivou investigarem-se 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 seis proposições destinadas a investigar se a modificação do sistema de custeio deu-se em razão de: modificações ambientais (P1); alterações no porte da empresa (P2); modificação na posição mecanicista em direção à orgânica (P3); modificações tecnológicas (P4); mudança na estrutura da empresa (P5); novos fatores contingenciais externos (P6). A partir dos relatos, somente as proposições P4 e P5 não puderam ser validadas. De maneira 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 devido ao surgimento de novos

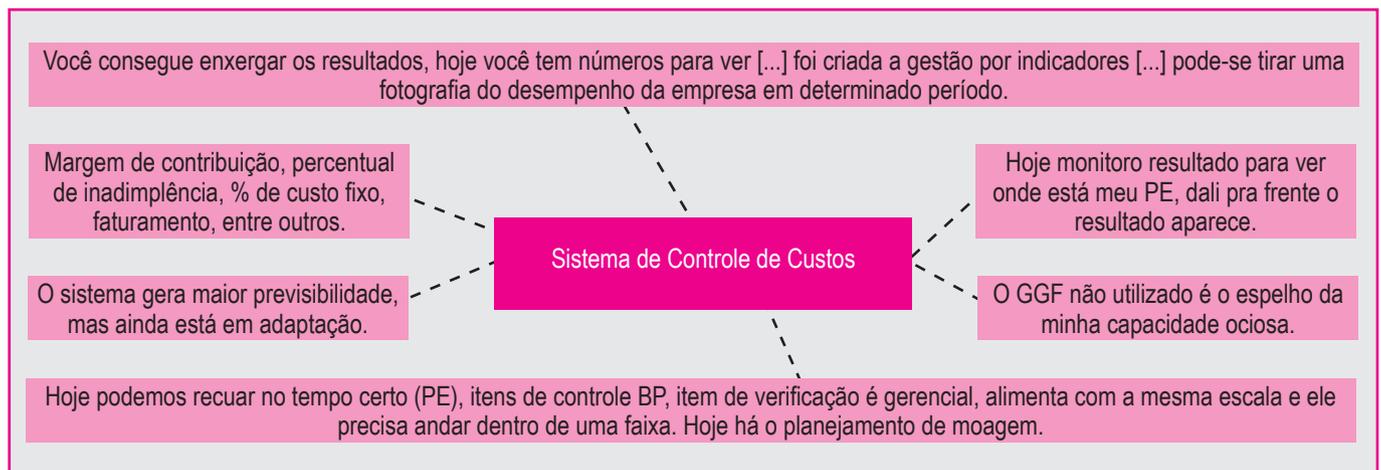


Figura 5: Relatos Relacionados às Informações Obtidas após Implementação do Sistema de Custos

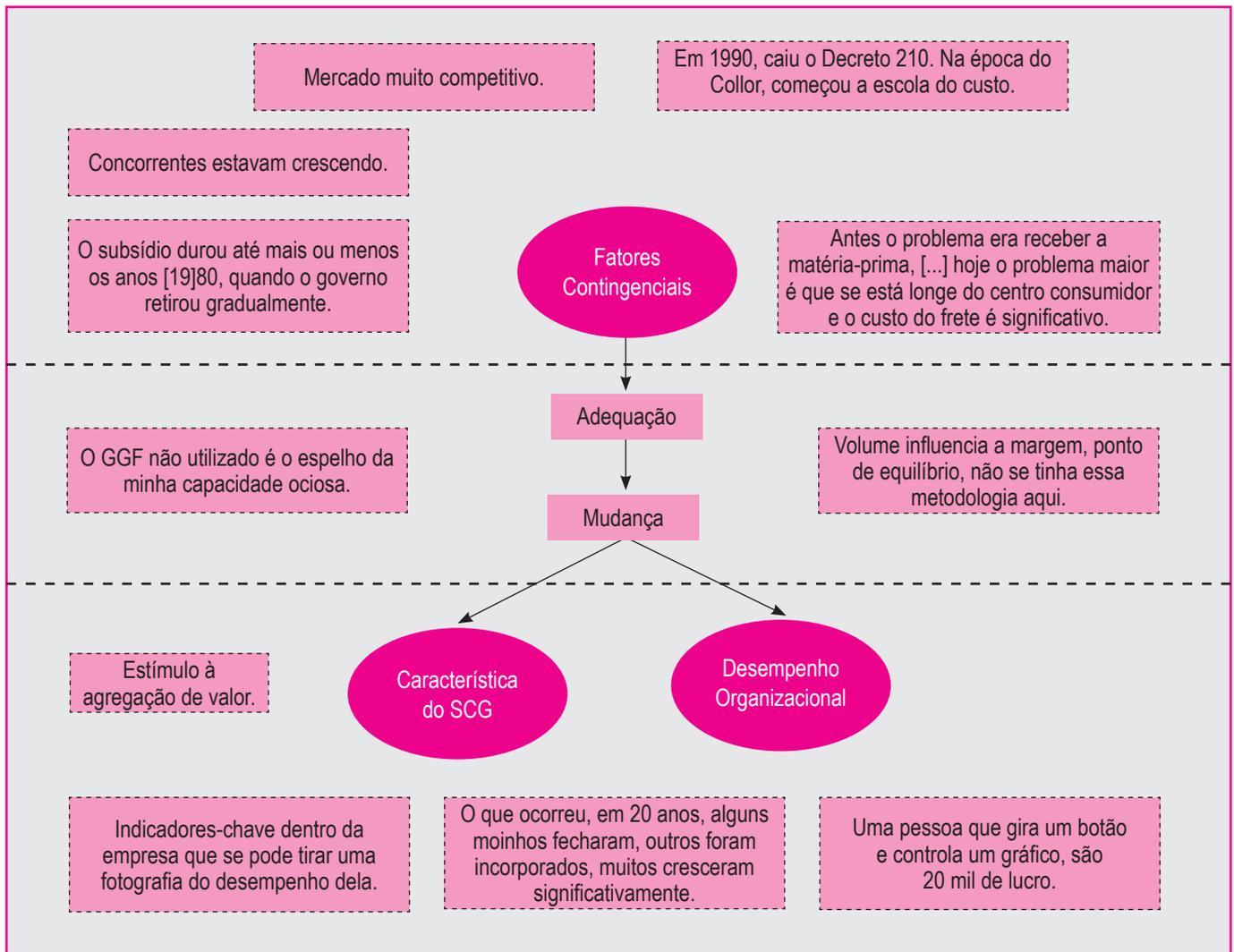


Figura 6: Relatos Relacionados ao Tipo de Informação Obtido após a Implementação do Sistema de Custeio

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. Por essa razão, para o caso em questão, não é possível convergir com Merchant (1981; 1984), que relatou que mecanismos formais de controle, tais como os SCGs, são caros e desnecessários para controlar empresas de pequeno e médio portes.

Por intermédio da análise e da interpretação das respostas obtidas nas entrevistas, entende-se que foram as contingências externas que deflagraram as modificações do SCG, forçando os 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 da perenidade da empresa.

A regulação governamental como variável ambiental está descrita nos estudos de Otley (1980), Thomas (1991), Henri (2006), Alrawi e Thomas (2007) e Porto, Krakauer, Almeida e Fischmann (2011). 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, Alrawi e Thomas (2007), em sua conclusão, relataram que é necessário compreender como as ações requeridas para equilibrar o uso diagnóstico e interativo dos SCGs variam de acordo com mudanças nos contextos organizacionais.

Como os atributos do ambiente modificam-se constantemente, suas implicações para os SCGs requerem constante avaliação (Chenhall, 2003). Diversos pesquisadores da teoria contingencial reiteram a necessidade da continuidade do desenvolvimento de estudos na área contábil (Chenhall, 2003; Gerdin, 2005; Tillema, 2005; Abdel-Kader & Luther, 2008; Fagundes *et al.*, 2010; Chawla, Magaliso, Knipes & Gauthier, 2012), logo, o estudo ora descrito contribui para a continuidade das pesquisas que abordam os SCGs sob a ótica da teoria contingencial.

De acordo com Chenhall e Chapman (2006), as pesquisas que envolvem SCG e a teoria contingencial centram-se em investigar o alinhamento entre as características do SIG, o desempenho organizacional e os fatores contingenciais que podem afetar a relação entre os dois primeiros. Nessa direção, uma contribuição do estudo repousa na indicação de um conjunto de fatores contingenciais atípicos em muitas pesquisas, que é a modificação no SCG, notadamente o sistema de custeio, em decorrência de fatores como a transição de um ambiente altamente regulamentado para outro de livre comércio e o concomitante acesso a tecnologias que modificaram a natureza mercadológica da organização.

Os achados, embora não possam ser extrapolados para além do caso em questão, ratificam a existência da necessidade de ajuste nos SCGs para que a organização disponha de informações que lhe permitam operar com eficácia e atingir as metas de desempenho planejadas.

No caso investigado, as informações geradas pelo sistema de custeio, antes projetado para uma empresa que produzia um único produto, cujo volume a ser comercializado era preestabelecido pelo governo, necessitaram ser estrategicamente reorganizadas para gerar informação que favorecesse o ajuste às novas contingências, fato que contribuiu para o desempenho organizacional e para a sobrevivência da organização, tal condição, segundo os entrevistados, não foi atingida por diversos moinhos fazendo com que encerrassem suas atividades ou fossem incorporados por outras empresas.

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, que envolvam períodos antes, durante e depois da implementação de sistemas de custeio, podem contribuir para o aprofundamento do tema. ♦

## REFERÊNCIAS

- Abdel-Kader, M. & Luther, R. (2008, March). The impact of firm characteristics on management accounting practices: a UK-based empirical analysis. *The British Accounting Review*, 40(1), 2-27. doi: 10.1016/j.bar.2007.11.003
- Adams, C., Hoque, Z. & McNicholas, P. (2006). Case studies and action research. In Z. Hoque (Ed.), *Methodological issues in accounting research: theories and methods*. London: Spiramus Press.
- Aguiar, A. B. & Frezatti, F. (2007). Escolha apropriada da estrutura de um Sistema de Controle Gerencial: uma proposta de análise. *Anais do Congresso da Associação Nacional de Programas de Pós-Graduação em Ciências Contábeis – AnpCONT*, Gramado, RS, Brasil, 1.
- Alrawi, H. A. & Thomas, S. S. (2007, July). Application of contingency theory of accounting information to the UAE banking sector. *Asian Academy of Management Journal*, 12(2), 33-55.
- Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social (BNDES). (2011). Circular nº 34, de 06 de setembro de 2011. Recuperado em 12 janeiro, 2012, de [http://www.bndes.gov.br/SiteBNDES/export/sites/default/bndes\\_pt/Galerias/Arquivos/produtos/download/Circ034\\_11.pdf](http://www.bndes.gov.br/SiteBNDES/export/sites/default/bndes_pt/Galerias/Arquivos/produtos/download/Circ034_11.pdf)
- Beuren, I. M. & Macohon, E. R. (2011, janeiro). 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*, 10(1-2), 78-91.
- Bogdan, R. C. & Biklen, S. K. (1994). *Investigação qualitativa em educação: uma introdução à teoria e aos métodos*. Porto: Porto Editora.
- Brasil. (1967). *Decreto-Lei n.º 210, de 27 de fevereiro de 1967*. Estabelece normas para o abastecimento de trigo, sua industrialização e comercialização e dá outras providências. Recuperado em 15 dezembro, 2012, de [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/1965-1988/del0210.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/1965-1988/del0210.htm)
- Brasil. (1990). *Lei n.º 8.096, de 21 de novembro de 1990*. Dispõe sobre a comercialização e industrialização do trigo e dá outras providências. Recuperado em 15 dezembro, 2012, de [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/1989\\_1994/l8096.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/1989_1994/l8096.htm)
- Brum, A. L. & Müller, P. K. (2008). A realidade da cadeia do trigo no Brasil: o elo produtores/cooperativas. *Revista de Economia e Sociologia Rural*, 46(1), 145-169. doi: 10.1590/S0103-20032008000100007
- Burns, T. & Stalker, G. M. (1961). *The management of innovation*. London: Tavistock.
- Camacho, R. R. (2010). *Fatores condicionantes da gestão de custos interorganizacionais na cadeia de valor de hospitais privados no Brasil. uma abordagem à luz da teoria da contingência*. Tese de Doutorado, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil.
- Chawla, C., Magaliso, M., Knipes, B. & Gauthier, J. (2012). Antecedents and implications of uncertainty in management: a historical perspective. *Journal of Management History*, 18(2), 200-218. doi: 10.1108/17511341211206852
- Chenhall, R. H. (2003, February/April). Management control systems design within its organizational context: findings from

- contingency-based research and directions for the future. *Accounting, Organizations and Society*, 28(2-3), 137-168. doi: 10.1016/S0361-3682(01)00027-7
- Chenhall, R. H. & Chapman, C. S. (2006). Theorising and testing fit in contingency research on management control systems. In Z. Hoque (Ed.), *Methodological issues in accounting research: theories, methods and issues*. London: Spiramus Press.
- Chenhall, R. H. & Morris, D. (1986). The impact of structure, environment and interdependencies on the perceived usefulness of management accounting systems. *The Accounting Review*, 61(1), 16-35.
- Donaldson, L. (1999). Teoria da contingência estrutural. In S. R. Clegg, C. Hardy & W. R. Nord (Orgs.), *Handbook de estudos organizacionais* (vol. 1, pp. 105-133). São Paulo: Atlas.
- Donaldson, L. (2001). *The contingency theory of organizations*. Thousand Oaks: Sage. doi: 10.4135/9781452229249
- Fagundes, J. A., Petri, M., Lavarda, R. B., Rodrigues, M. R., Lavarda, C. E. & Soller, C. C. (2010). Estrutura organizacional e gestão sob a ótica da teoria da contingência. *Gestão & Regionalidade*, 26(8), 52-63.
- Gerdin, J. (2005). Managing accounting system design in manufacturing departments: an empirical investigation using a multiple contingency approach. *Accounting, Organizations and Society*, 30(2), 99-126. doi: 10.1016/j.aos.2003.11.003
- Guerra, A. (2007). *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, São Paulo, SP, Brasil.
- Guerra, A., Tesvarolo, F. S., Gonçalves, M. A. & Barbosa, C. R. (2005). Gestão estratégica de custos e formação de preços: estudo de caso de uma pequena empresa de informática. *Anais do Congresso Internacional de Custos*, 9; *Anais do Congresso Brasileiro de Custos*, 12; e *Anais do Congresso Mercosul de Custos e Gestão*, 2; Itapema, SC, Brasil.
- Guerreiro, R., Frezatti, F., Lopes, A. B. & Pereira, C. A. (2005). O entendimento da contabilidade gerencial sob a ótica da teoria institucional. *Organizações & Sociedade*, 12(35), 91-106.
- Guerreiro, R., Pereira, C. A. & Rezende, A. J. (2006). Em busca do entendimento da formação dos hábitos e das rotinas da contabilidade gerencial – um estudo de caso. *Revista de Administração Mackenzie – RAM*, 7(2), 78-101.
- Gul, F. A. & Chia, Y. M. (1994). The effects of management accounting systems, perceived environmental uncertainty and decentralization on managerial performance: a test of three-way interaction. *Accounting, Organizations and Society*, 19(4-5), 413-426. doi: 10.1016/0361-3682(94)90005-1
- Haldma, T. & Lääts, K. (2002, December). Contingencies influencing the management accounting practices of Estonian manufacturing companies. *Management Accounting Research*, 13(4), 379-400. doi: 10.1006/mare.2002.0197
- Henri, J. S. (2006). Management control systems and strategy: a resource-based perspective. *Accounting, Organizations and Society*, 31(6), 529-558. doi: 10.1016/j.aos.2005.07.001
- Kalagnanam, S. S. & Lindsay, R. N. (1998). The use of organic models of control in JIT firms: generalizing Woodward's findings to modern manufacturing practices. *Accounting, Organizations and Society*, 24(1), 1-30. doi: 10.1016/S0361-3682(97)00062-7
- Lacombe, F. & Heilborn, G. (2003). *Administração: princípios e tendências*. São Paulo: Saraiva.
- Macintosh, N. B. & Daft, R. L. (1987). Management control systems and departmental interdependencies: an empirical study. *Accounting, Organizations and Society*, 12(1), 49-61. doi: 10.1016/0361-3682(87)90015-8
- Major, M. J. (2009). Reflexão sobre a investigação em contabilidade de gestão. *Revista Portuguesa e Brasileira de Gestão*, 8(1), 43-50.
- Martins, G. (2006). *Estudo de caso: uma estratégia de pesquisa*. São Paulo: Atlas.
- Merchant, K. A. (1981). The design of the corporate budgeting system: influences on managerial behavior and performance. *Accounting Review*, 56(4), 813-829.
- Merchant, K. A. (1984). Influences on department budgeting: an empirical examination of a contingency model. *Accounting, Organizations and Society*, 9(3-4), 291-307. doi: 10.1016/0361-3682(84)90013-8
- Merchant, K. A. (2007, setembro/dezembro). O modelo do sistema de orçamento corporativo: influências no comportamento e no desempenho gerencial. *Revista de Contabilidade e Organizações – RCO*, 1(1), 107-126.
- Molinari, S. K. R. & Guerreiro, R. (2004). Teoria da contingência e contabilidade gerencial: um estudo de caso sobre o processo de mudança na controladoria do Banco do Brasil. *Anais do Congresso USP*, São Paulo, SP, Brasil, 4.
- Moll, J., Major, M. & Hoque, Z. (2006). The qualitative research tradition. In Z. Hoque (Ed.), *Methodological issues in accounting research: theories and methods*. London: Spiramus Press.
- Morgan, G. (1996). *Imagens da organização* (C. W. Bergamini & R. Coda Tradts). São Paulo: Atlas.
- Otley, D. T. (1980). The contingency theory of management accounting: achievement and prognosis. *Accounting, Organizations and Society*, 5(4), 413-428. doi: 10.1016/0361-3682(80)90040-9

REFERÊNCIAS

- Pereira, R. P., Sá, P. M. & Jorge, S. M. (2010). A informação produzida pelos sistemas de contabilidade de custos nos hospitais públicos portugueses: características e lacunas. *Anais do Congresso AECA*, Coimbra, Portugal, 14. Recuperado em 20 julho, 2011, de [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](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)
- Pizzini, M. (2006). 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*, 31(2), 179-210. doi: 10.1016/j.aos.2004.11.001
- Porto, M. C. G., Krakauer, P. V. C., Almeida, M. I. R. & Fischmann, A. A. (2011). Estudo da percepção da influência da análise ambiental para a implementação de estratégias. *Anais do Semead*, São Paulo, SP, Brasil, 14.
- Thomas, A. P. (1991). Towards a contingency theory of corporate financial reporting systems. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 4(4), 40-57. doi: 10.1108/EUM000000001933
- Tillema, S. (2005). Towards an integrated contingency framework for MAS (management accounting systems) sophistication: case studies on the scope of accounting instruments in Dutch power and gas companies. *Management Accounting Research*, 16(1), 101-129. doi: 10.1016/j.mar.2004.12.001
- Tomasini, R. G. A. & Ambrosi, I. (1998, maio/agosto). Aspectos econômicos da cultura de trigo. *Cadernos de Ciência & Tecnologia*, 15(2), 59-84.
- Yin, R. K. (2001). *Estudo de caso: planejamento e métodos* (2a ed.). Porto Alegre: Bookman.

ABSTRACT

**Contingency factors contributing to the decision of changing the costing system: a case study in a milling company**

This study aimed to investigate the contingent factors that were present and that may have influenced the decision to change the costing system in a wheat milling company. The Case Study is operationalized through documents research and structured and unstructured interviews. For data interpretation it was employed analysis techniques using the content software Atlas TI. The results show that the variables contingency as environment, competition, market, technology and Management Control System influenced the decision to change the costing system. Technology seems to have affected the company intensively with the emergence of new materials and processes that allowed breaking the paradigm of a single product manufacturer, resulting in improved performance. The results, although they cannot be generalized, contribute to the literature related to changes in Management Control Systems to provide empirical evidences that the deregulation affects the type of management information required and hence the Costing System.

**Keywords:** contingency theory, system costs, changes of costing system.

RESUMEN

**Factores contingentes que contribuyen a la decisión de cambiar el sistema de costeo: estudio de caso en una industria molinera**

En este trabajo se investigan, por medio de un estudio de caso único, los factores contingentes que estaban presentes y que podrían haber influido en la decisión de cambiar el sistema de costeo en una empresa de molienda de trigo. El estudio de caso se llevó a cabo por medio de investigación documental y entrevistas semiestructuradas. Para la interpretación de los datos se emplearon técnicas de análisis de contenido con el uso del software Atlas TI. Los resultados muestran que las variables de contingencia entorno, competencia, mercado, tecnología y sistema de control de gestión influyeron en la decisión de cambiar el sistema de costeo. Además, la tecnología parece haber afectado a la empresa por medio de los de nuevos materiales y procesos que permitieron romper el paradigma de la empresa que fabrica un solo producto, lo que resultó en un mejor desempeño. Los resultados también indican que los cambios en el marco de la reglamentación del sector, en este caso su desregulación, interfirieron en el tipo de información de gestión solicitada y, por consiguiente, en el sistema de costeo.

**Palabras clave:** teoría de contingencia, sistema de costos, cambio de sistema de costeo.