



## **Impacto dos Fatores Contingenciais e Humanos no Sistema de Informação de Custos.**

### **RESUMO**

Constantes mudanças no contexto social, globalização, avanços tecnológicos e o mercado altamente competitivo provocam incertezas nas decisões gerenciais das organizações afetando a sua sobrevivência. A Teoria da Contingência visa demonstrar como esses fatores influenciam na expansão e sobrevivência das organizações. As mudanças são percebidas como afetando mais positivamente os resultados organizacionais, embora gerem impactos psicossociais menos positivos entre os trabalhadores. Nesse contexto, o objetivo desta pesquisa é investigar os fatores contingenciais e humanos que impactaram no processo de mudanças organizacionais na estruturação do Sistema de Informação de Custos. Os resultados sugerem que o processo de mudança organizacional no sistema de informação de custos ocorreu devido à fatores contingenciais como: concorrência, as mutações do mercado, a expansão da empresa, aquisição de novas máquina e equipamentos. Com relação a percepção dos gestores sobre esse processo, as pessoas mais velhas foram resistentes ao processo, porém, com a determinação da diretoria e da gerência as mudanças foram implantadas. Este estudo contribui fornecendo evidências para que se possa compreender como os fatores contingenciais interferem no processo de mudança organizacional e como o comportamento humano influenciou nas mudanças organizacionais relacionadas ao sistema de informação de custos. Para minimizar os impactos negativos da mudança, uma das alternativas é a liderança proativa nesse processo, bem como, possuir bons profissionais que auxiliem e transmitam confiança aos demais nesse processo.

**Palavras chave:** Fatores contingenciais; Mudanças organizacionais; Percepção de Gestores; Comportamento.

**Linha Temática: Gestão de Custos**



## Contabilidade e Perspectivas Futuras

### 1 INTRODUÇÃO

Ambientes externos às organizações estão se tornando cada vez mais incertos sendo um desafio para os gestores. Desta forma, os gestores buscam informações úteis e rápidas para aprimorar o desempenho organizacional e possuir vantagens competitivas. Portanto, é necessário realizar ajustes, com estratégias mais maleáveis, estrutura administrativa adequada e um eficiente sistema de contabilidade gerencial que alimente e gere informações tempestivas e úteis para o sistema de informação de custos também. As mudanças ocorridas no ambiente externo também modificam o sistema de contabilidade gerencial das organizações e consequentemente, seu sistema de informação de custos (Baines & Langfield-Smith, 2003; McGrandle, 2016).

As constantes mudanças no contexto social, a globalização, os avanços tecnológicos e o mercado altamente competitivo provocam incertezas nas decisões gerenciais das organizações afetando a sua sobrevivência. A Teoria da Contingência visa abranger e elucidar como esses fatores influenciam na expansão e sobrevivência das organizações com relação ao ambiente no qual fazem parte (Beuren & Fiorentin, 2014). Nesta teoria busca-se entender como as organizações se adaptam, a fatores como mudança, complexidade do ambiente externo, habilidades de seus gestores e colaboradores, recursos e tecnologias utilizados (Guerreiro, Pereira & Rezende, 2006; Wadongo & Abdel-Kader, 2014).

Neste contexto, Bastos (2005) afirma que as mudanças são percebidas como afetando mais positivamente os resultados organizacionais, embora gerem impactos psicossociais menos positivos entre os trabalhadores. Sales e Silva (2007) demonstram que o enfoque maior está voltado para a quebra do paradigma de que a resistência é negativa e que é sempre prejudicial à organização, ressaltando a vertente positiva da resistência e suas vantagens para a organização e seus colaboradores. Desta forma, a aceitação das novas regras relaciona-se com desempenho dos gestores para dar continuidade ao processo de mudança (Angonese & Lavarda, 2014).

Nestes casos, a resistência quando positiva pode fornecer indícios de que uma mudança pode não ser adequada, da forma como está sendo organizada. Portanto, uma vez que os sistemas de controles gerenciais se relacionam com trabalho, pessoas, arranjos/estrutura e cultura (Guerreiro, Pereira & Rezende, 2006), torna-se oportuno analisar em um caso prático como estas relações afetam a mudança organizacional realizada para a implantação de um Sistema de Informação de Custos.

Deste modo esta pesquisa propõe-se a analisar o seguinte questionamento: como os fatores contingenciais e humanos impactaram no processo de mudanças organizacionais na estruturação do Sistema de Informação de Custos? Para responder à pergunta de pesquisa, o objetivo deste estudo é investigar os fatores contingenciais e humanos que impactaram no processo de mudanças organizacionais na estruturação do Sistema de Informação de Custos.

Esta pesquisa justifica-se por investigar fatores contingenciais que influenciam no processo de mudanças organizacionais especificamente relacionadas ao Sistema de Informação de Custos e a percepção dos gestores com relação a esse processo sendo um tema pouco explorado na literatura. Chenhall (2003) destaca que devido a existência de diversas dimensões dos sistemas de informações gerenciais (SIG) e as mudanças constantes no ambiente organizacional, novos estudos moderados pela teoria da contingência serão sempre necessários. Além disso, o autor ainda afirma que existem poucos estudos concentrados em pequenas e médias empresas que abordam a interligação entre a teoria e os SIG, bem como, entre a teoria, a reação as mudanças e o sistema de informação de custos.

Bressan (2004) afirma que as mudanças causam os mais diferentes tipos de reação dos atores organizacionais. Essas reações variam de adesão imediata à proposta de mudança, à resistência completa a qualquer tipo de mudança. Neste contexto, surge-se a necessidade de analisar estas reações na organização estudada, compreendendo de que forma estes comportamentos interferiram na mudança (positiva ou negativamente).



Portanto, espera-se que esta pesquisa contribua fornecendo evidências para que se possa compreender como os fatores contingenciais interferem no processo de mudança organizacional e como o comportamento humano influencia nas mudanças organizacionais relacionadas ao sistema de informação de custos, e o que pode ser realizado para minimizar os impactos negativos da mudança (fontes de resistência e inércia).

## 2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Nesta seção será apresentado o referencial teórico referente ao tema do presente estudo, onde aborda-se os conceitos utilizados para teoria contingencial, mudanças organizacionais e as proposições relacionadas aos fatores contingenciais e as mudanças organizacionais, abordando-se ao longo da seção estudos relacionados a esta linha de pesquisa, buscando-se o suporte da pesquisa.

### 2.1 Teoria Contingencial

A Teoria Contingencial foi criada a partir da influência da Abordagem Sistêmica, com a mudança nos métodos de pesquisa utilizados no surgimento das teorias, passando para o descritivo e empírico (Espejo, 2008). De acordo com Guerra (2007), pesquisas empíricas desenvolvidas ao final da década de 1950 começaram a analisar os processos estruturais adotados considerando o ambiente externo no qual está inserida as organizações.

Neste contexto surge a ideia de que não existe um sistema válido para todas as organizações e que cada uma delas apresenta características distintas. Concordantemente, Otley (1980) e Guerra (2007) afirmam que esta teoria negou conceitos anteriores de que havia uma melhor forma de se gerenciar que se aplicava a qualquer organização. Agora, a proposta é de que tudo dependerá de características específicas de cada organização e seus fatores contingenciais, bem como, aspectos particulares de cada uma deverão ser analisados para uma escolha adequada na tomada de decisões, por exemplo.

Segundo Guerra (2007) nos primeiros estudos sobre essa teoria, o ambiente externo e a tecnologia eram tidos como fatores contingenciais e a organização não exercia qualquer forma de controle. Já nos estudos mais recentes, como no de Wadongo & Abdel-Kader (2014) variáveis contingenciais são compostas por elementos como tamanho, tecnologia, estrutura, estratégia, liderança, cultura, competitividade ambiental, dinamismo e previsibilidade ambiental e a organização exerce amplo controle.

Neste contexto Camacho (2010) afirma que para cada conjunto de fatores contingenciais existirá um sistema de contabilidade adequado que se estiver em harmonia contribuirão para o desempenho da empresa. Apesar de contribuir com o desempenho, os ajustes entre os fatores contingenciais não é o suficiente, outras variáveis poderão interferir no desempenho de formas e de proporções distintas.

Para Guerra (2007) e Camacho (2010), os fatores contingenciais não representam apenas relação de causa e efeito, mas, estão diretamente interligados dentro de uma organização e seus efeitos devem ser analisados como um todo, como parte integrante da mesma. McGrandle (2016) afirma que nesta teoria, não há uma melhor maneira de gerenciar todas as organizações, em vez disso, os ambientes internos e externos de cada organização criam situações únicas que requerem programas adaptados ao seu caráter distintivo, a fim de alcançar uma funcionalidade ótima.

O fato de que tudo pode depender algo, tudo ser relativo, implica em um desafio para a pesquisa de contabilidade gerencial em obter o equilíbrio, o melhor ajuste entre a teoria e a realidade das organizações (Camacho, 2010). Neste contexto, a teoria da Contingência visa entender e explicar a maneira que as empresas funcionam em diferentes circunstâncias e que variam de acordo com o ambiente na qual estão inseridas. Essas categorias são alteradas de





acordo com o seu ambiente externo, podendo ser consideradas ameaças ou oportunidades que influenciam a estrutura e os processos internos (Beuren & Fiorentin, 2014).

Mudanças nas práticas contábeis, por exemplo, sob a ótica da teoria contingencial podem ser interpretadas a partir do meio na qual estão inseridas. Práticas contábeis, gerenciais, financeiras se forem adotadas em desacordo com a realidade de uma determinada organização, podem não alcançar o objetivo pretendido. Percebe-se que o enfoque contingencial fornece conceitos que expliquem as mudanças mantendo a racionalidade, ou seja, a partir do momento que se tenha ideia dos fatores contingenciais existentes, podem-se adotar as estratégias que melhor se encaixem (Guerreiro et. al, 2006). Na teoria da contingência não existe uma única forma de gestão. Desta forma, compreende-se que as mudanças na contabilidade, quando solicitadas pelas organizações, são realizadas em função de aspectos contingenciais que ao serem ajustados geram novas contingências (Silva et al., 2013).

Diversos estudos estão relacionados com a Teoria Contingencial. Chenhall (2003) analisou os estudos sobre o SIG e a Teoria da Contingência, no qual os resultados são úteis para auxiliar os gestores na tomada de decisão mais assertiva e no alcance de metas, além de aumentar a satisfação no trabalho e o desempenho da organização. Baines e Langfiel-Smith (2003) analisaram empresas manufatureiras para análise das interações entre o ambiente competitivo e as variáveis organizacionais. Os resultados indicam que um ambiente competitivo resulta na utilização de estratégias diferenciadas. O ambiente também influencia nas mudanças na estrutura organizacional, tecnologia e nas práticas de contabilidade.

Silva et al. (2013), analisaram os fatores contingenciais que poderiam ter interferido na decisão de modificar o sistema de custeio de uma empresa moageira. Evidenciou-se que o ambiente, concorrência, mercado, tecnologia e sistema de controle gerencial influenciaram na decisão de mudança no sistema de custeio e a tecnologia interferiu no surgimento de novos insumos e processos melhorando o desempenho da organização. Beuren e Fiorentin (2014) verificaram se as variáveis contingenciais influenciam no Sistema de Controle Gerencial das empresas têxteis do Rio Grane do Sul. Constatou-se que o ambiente é o fator que mais influencia, a tecnologia, estratégia, estrutura e tamanho, mesmo que em menor peso também interferem no SIG das organizações.

## 2.2 Mudança Organizacional

As mudanças são necessárias para a sobrevivência das organizações que para manterem-se em um mercado volátil precisam estar constantemente se reinventando. Neste contexto, Guerreiro, Pereira & Rezende (2006) afirmam que o atual ambiente social e empresarial são fatores que induzem as organizações ao processo de mudança, as organizações são induzidas a adotar processos profundos de mudança na sua forma de atuação, modelo de gestão e instrumentos gerenciais.

De acordo com Anselmo (1995) um dos modelos de mudança organizacional é o de mudança estratégica que consiste em incluir mudanças na estratégia e nas diferentes variáveis organizacionais. No estudo de Wischnevsky et al. (2011) foram encontrados diferentes tipos de mudanças: mudança nos produtos, nos processos tecnológicos e nos processos administrativos, concluindo-se que as mudanças são influenciadas por fatores ambientais como a regulação do setor, a concentração do mercado e pela adoção prévia de diferentes tipos de mudanças.

Além dos diversos tipos de mudanças organizacionais é importante destacar os fatores de resistência à implantação das mudanças na qual diversos autores realizaram suas pesquisas como Goltz e Hietapelto (2003) que afirmam que a principal dificuldade na implantação das mudanças refere-se à resistência que os indivíduos possuem a processos de transformação. Essa resistência pode ser interpretada como ocorrendo através de ações verbais que interrompem um processo de comando para uma mudança.



Neste contexto Angonese e Lavarda (2014) afirmam que existem diversos fatores de aversão à mudança, entre eles: poder institucional, a insegurança, a confiança, a inércia, falta de conhecimento, aceitação das rotinas e *Decloupling* ou *Loose Coupling*. Segundo Burns e Scapens (2000) quando as pessoas possuem poder no processo de mudança eles podem controlar a resistência ou impedir o processo de mudança. Nesta mesma ótica Angonese e Lavarda (2014) afirmam que quanto maior for a autoridade de um setor desde que possuindo um bom desempenho, maior será sua autonomia e consequentemente maior será a força dele em resistir as mudanças.

Segundo Granlund (2001), os indivíduos tendem a resistir à mudança por medo de que as mesmas afetem a forma como trabalham. Neste sentido assume-se que quanto maior for o grau de dificuldade em executar a mudança, maior será o grau de insegurança, o mesmo ocorre para o volume de trabalho, em que quanto maior for esse volume, maior será o grau de insegurança, pois, os indivíduos acreditam que o aumento de trabalho dificulta qualquer projeto de mudança aumentando a resistência à mudança.

De acordo com Angonese e Lavarda (2014), a confiança é importante para a implantação da mudança, pois, ter a participação de bons profissionais e bons sistemas auxilia na recuperação da confiança caso ela tenha sido afetada pelos processos e facilitam o processo de mudança. Steen (2009) afirma que a inércia está relacionada à velocidade de uma mudança, ou seja, o tempo que é exigido para obter a resposta para a mudança. Neste sentido, Angonese e Lavarda (2014) afirmam que a demora em proceder às mudanças está associada à inércia e constituirá um fator de resistência à mudança, bem como, a falta de conhecimento dos agentes envolvidos também dificultará o processo de mudança.

Buns e Scapens (2000) afirmam que as rotinas devem ser aceitas na organização a ponto de serem inquestionáveis pelos colaboradores. Neste contexto, Goltz e Hietapelto (2003), afirmam que essas mudanças atrapalham nas habilidades que os indivíduos possuem lidar com as rotinas e comportamentos que eles já estão acostumados entendido como mais um fator de resistência à mudança. Angonese e Lavarda (2014) explanam que a adesão das novas rotinas está dependente do processo de aprovação da mudança pelos gestores envolvidos e também do desempenho do responsável por dar continuidade à mudança.

Dambrin et al. (2007) afirmam que o *loose coupling* é uma forma de demonstrar a oposição à utilização de uma prática, haverá um *loose coupling* quando a rotina não for efetuada de acordo com as regras estabelecidas no processo de mudança. Angonese e Lavarda (2014) corroboram que no contexto de *loose coupling* cabe aos gestores observar se o processo está ocorrendo da forma almejada, caso não esteja, isto pode significar um fator de resistência à mudança.

Portanto, além dos fatores citados acima é válido lembrar que a mudança ocorrerá de fato se todos os indivíduos estiverem envolvidos com esse processo, principalmente os gestores e líderes que serão responsáveis por motivar o restante da organização de que a mudança é um processo necessário e de que o resultado irá beneficiar a todos. Neste sentido, o estudo de Presbitero e Teng-Calleja (2017) corroborou constatando a inter-relação entre a figura ativa do líder e o desempenho dos demais da equipe.

### **2.3 Proposições relacionadas aos fatores contingenciais e as mudanças organizacionais.**

Para a construção das proposições teórica utilizada neste estudo, tem-se como base diversos estudos que analisam as mudanças organizacionais, o sistema de controle gerencial que engloba o sistema de informação de custo moderado pela teoria contingencial. Chenhall (2003) destaca que o ambiente, tecnologia, tamanho, estrutura e estratégia da organização são variáveis contingenciais que interferem e são responsáveis por mudanças organizacionais no sistema de controle gerencial, e consequentemente no sistema de informação de custos.



Com relação ao primeiro fator contingencial, o ambiente é tido como a concorrência, resistência do mercado, produto, preço e tecnologia influenciando na contabilidade devido a necessidade de informação mais detalhada, mudanças no processo produtivo, comparação e análise do custos e dinamicidade do mercado (Haldma & Lääts, 2002). Silva et al. (2014), encontraram que a percepção dos gestores sobre as mudanças no ambiente interferiu na mudança no sistema de custeio da organização. Neste contexto formula-se a primeira proposição:

**P<sub>1</sub>** – A mudança no sistema de informação de custos da empresa sofreu interferência da percepção dos gestores sobre as alterações no ambiente.

No que refere ao tamanho, quando uma organização aumenta seu tamanho, sua estrutura tornasse mais ampla, aumentando muitas vezes o número de colaboradores, a padronização e formalização dos processos, bem como, o nível de controle torna-se maior (SILVA et al., 2014). Para Chenhall (2003) nas organizações de pequeno e médio porte o controle formal é diferente das grandes organizações, desta forma, o tamanho interfere no nível de sofisticação do sistema de controle gerencial, ou seja, quanto maior o tamanho da empresa, mais refinado é seu controle. Deste modo, tem-se a segunda proposição:

**P<sub>2</sub>** – A mudança no sistema de informação de custos da empresa foi influenciada pela alteração do tamanho da empresa.

A tecnologia refere-se ao funcionamento dos processos da organização, como o processo produtivo por exemplo, inclui hardware, materiais, indivíduos, conhecimento e software (Chenhall, 2003). Haldma; Lääts (2002) relacionaram a tecnologia com o processo produtivo, avaliando a complexidade do sistema e qualidade dos produtos. Tendo como base a tecnologia relacionada com o processo produtivo, formula-se a seguinte proposição:

**P<sub>3</sub>** – Alterações tecnológicas no processo produtivo da empresa provocaram a necessidade de informações que não estavam disponíveis no sistema de informação de custos antigo.

A natureza do ambiente externo influencia na estratégia da organização. Os gestores escolhem as estratégias de acordo com o ambiente no qual a organização está inserida. Desta forma, se a gama de produtos for incerta, reformula-se a estratégia do produto no mercado mais estável para reduzir a pressão do ambiente. As atitudes dos gestores são analisadas na ponderação entre retorno, risco aceitável e incerteza (Chenhall, 2003). Desta forma, formula-se a quarta proposição:

**P<sub>4</sub>** – As exigências do ambiente interferiram na percepção dos gestores sobre as alterações na estratégia da organização.

No que tange a percepção dos gestores sobre o processo de mudança, Goltz e Hietapelto (2003) destacam como a principal dificuldade na implantação das mudanças à resistência que as pessoas possuem a processos de transformação. Presbitero e Teng-Calleja (2017) afirmam que a inter-relação entre o líder e o desempenho dos demais membros da equipe é um dos facilitadores no processo de mudança. Para Bastos (2005) as mudanças geram bons resultados organizacionais. Desta forma, tem-se a última proposição:

**P<sub>5</sub>** – Os fatores de resistência e facilitadores da mudança interferiram no processo de mudança da empresa.

A figura 1 apresenta o desenho de análise utilizado para a pesquisa, na qual constata-se que os fatores contingenciais (ambiente, tamanho, tecnologia e estratégia) tendem a influenciar o processo de mudança organizacional, sendo que o processo visa o sucesso da mudança e que pode sofrer interferência das fontes de resistência e dos facilitadores para o alcance do mesmo.



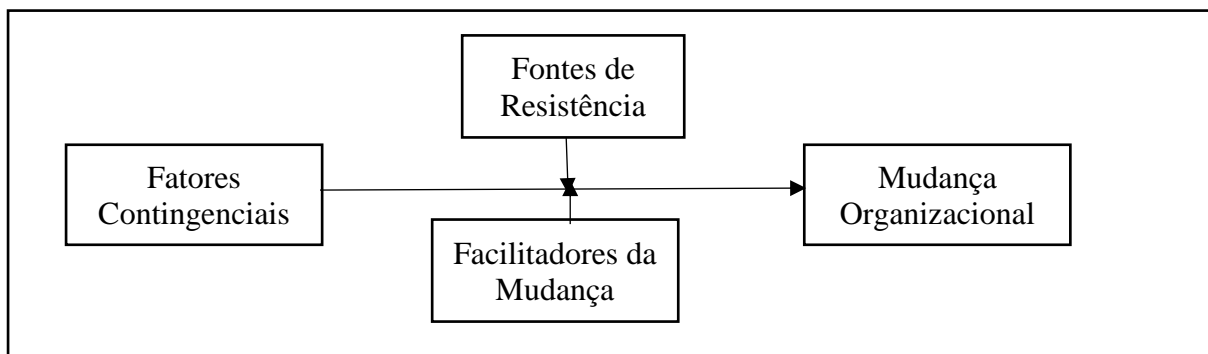


Figura 1: Desenho de análise da pesquisa.

### 3 METODOLOGIA DA PESQUISA

Com o intuito de atender o objetivo proposto nesta pesquisa, que é analisar a reação dos gestores de uma organização industrial às mudanças organizacionais promovidas para a estruturação do Sistema de Informação de Custos moderada pela Teoria da Contingência, realizou-se uma pesquisa descritiva, a partir de estudo de caso e com abordagem qualitativa. O caso selecionado para a pesquisa é uma organização industrial localizada na região Sul do Brasil, atuando no setor de isoladores elétricos. A escolha desta empresa foi intencional e não probabilística, devido a facilidade de acesso aos membros.

Como procedimento deste estudo de caso, realizou-se entrevistas semiestruturadas com o Diretor Industrial (profissional responsável pela gestão das informações de custos na organização e pela condução dos processos de mudança); Diretor de Vendas e Gerente de Custos (envolvidos no processo de mudança), sendo identificados nesta pesquisa como sujeito A, B e C, respectivamente. A entrevista foi separada em três blocos, sendo que o primeiro refere-se ao processo de mudança, seguido pelos instrumentos de controle utilizados e por fim, a caracterização dos participantes. O roteiro de entrevista foi baseado nos estudos de Silva et al. (2014) e Beuren & Fiorentin (2014).

Assim, a amostra da pesquisa é composta por uma organização. As unidades de análise foram: a) Descrição/Caracterização do Processo de Mudança (que contempla a compreensão do que foi modificado e como foi/ocorreu o processo); b) Ações dos agentes da Mudança (reações dos indivíduos durante o processo); e, c) Fontes Geradoras/Inibidoras de Resistência e Inércia a Mudança. Foi investigado sobre os níveis de satisfação da mudança, a partir do uso do novo Sistema de Informação de Custos, bem como se identificou oportunidades de melhorias (o que ainda poderia ser modificado).

Os dados coletados foram analisados por meio de análise de conteúdo das entrevistas realizadas, para se inferir sobre as relações observadas na pesquisa. Bardin (1977), define que a análise de conteúdo pode ser vista como um conjunto de técnicas que analisam as comunicações, não se tratando apenas de um instrumento, mas de várias ferramentas, porém com mais rigidez, pode ser visto como um instrumento único com grande diferença das formas e adaptação a um campo de aplicação bastante disseminado, referindo-se as comunicações. Primeiramente foi efetuada uma breve caracterização da organização participante da pesquisa e do perfil dos gestores e funcionários.

A seguir, conforme destacado no método, foram realizadas as análises referentes a compreensão do processo de mudança, as ações dos agentes e a identificação de fontes geradoras e/ou inibidoras de resistência e inércia a mudança promovida. Para tanto, foram analisadas cada resposta obtida junto aos participantes da pesquisa.



## Contabilidade e Perspectivas Futuras

Florianópolis, SC, Brasil  
Centro de Eventos da UFSC  
12 a 14 de agosto de 2018

### 4 Descrição e Análise dos Resultados

Na descrição e análise dos dados são apresentados os resultados do estudo. Inicialmente comenta-se as informações sobre o caso, perfil dos entrevistados e o processo de mudança. Após, evidenciam-se os resultados obtidos a partir das entrevistas e conceitos apresentados na estrutura deste trabalho. A análise foi realizada de acordo com os tópicos da entrevista.

#### 4.1 Descrição do Caso e do Processo de Mudança.

A empresa objeto deste estudo localiza-se no estado de Santa Catarina, é do setor de isoladores elétricos, com 50 anos de história, mais de 1200 funcionários e gestão familiar. Os entrevistados são membros da diretoria e da gerência da empresa e participam diretamente do processo de gestão da empresa juntamente com o presidente. A tabela 1 mostra o perfil dos entrevistados.

**Tabela 1: Perfil dos respondentes**

Cargos	Tempo de Empresa	Tempo de Atuação na Atual Função	Formação Acadêmica
Diretor Industrial	14 anos	9 anos	Administração de Empresa
Diretor de Vendas	28 anos	2 anos e 6 meses	Administração de Empresas
Gerente de Custos	16 anos	4 anos e 6 meses	Engenharia de Produção

Fonte: Dados da pesquisa (2018).

A partir da Tabela 1, verifica-se que os três respondentes possuem em média 19 anos de experiência na empresa e atuam em suas respectivas funções a cerca de 5 anos em média. Destaca-se que para exercer estes cargos, além do tempo de empresa, a formação acadêmica também é um fator importante. Os entrevistados além de possuírem bacharelado, também possuem diversas especializações e cursos técnicos, tais como: gestão de produção, gestão comercial, gestão de custos, controle de qualidade. Nos últimos dez anos a empresa passou por um processo de profissionalização da gestão que perdura até os dias atuais. Este processo teve como principal fonte incentivadora a figura central da empresa, o presidente e um dos proprietários da mesma.

A profissionalização é definida como um processo de transição buscando formalização de processos, auxiliando no desenvolvimento da estrutura da organização. Quando uma empresa familiar perpassa esse processo, esta mudança na estrutura deve prever a conscientização dos que possuem a propriedade e o poder, bem como, entender a importância de separar a família, a propriedade e a gestão. Vale salientar que a profissionalização da gestão não indica o distanciamento dos membros da família, mas reforça o conhecimento e competência exigida dos administradores designados para administrar o negócio (Peçanha & Oliveira, 2015).

Com efeito, para Freitas e Barth (2011), a profissionalização na empresa familiar demanda maior cautela, pois nesse tipo de negócio há uma forte relação dos membros da família, herdeiros e sócios os quais caracterizam laços culturais entre os mesmos, então ao se desenvolver a implementação da profissionalização dentro desse negócio deve-se observar esses laços a fim de evitar que problemas ligados a hierarquia na sucessão familiar, e até mesmo a falta de confiança dos membros familiares entre si.

O presidente percebeu através da evolução do mercado altamente competitivo a necessidade de tornar a gestão mais profissionalizada. Desta forma, de acordo com os entrevistados, os indivíduos que ocupavam algum cargo apenas por terem vínculos pessoais com os sócios da empresa foram desligados da mesma caso não provassem a sua competência. Nesse sentido, diversos funcionários foram demitidos inclusive em cargos de diretorias, contratando-se profissionais do mercado e promovendo os que possuísem capacidade técnica para exercer determinada função. A empresa ainda não finalizou o processo de profissionalização, de acordo com o depoimento do sujeito B:





*Nos espelhamos em grandes companhias, como a Weg para alcançar o sucesso nesse processo e nos tornarmos mais eficientes e eficazes. Em uma escala hipotética de 1 a 5, sendo a Weg como 5, considero que estamos na escala 3, na metade do processo. (Sujeito B, Diretor de Vendas).*

Além da profissionalização, as mudanças também ocorreram no sistema de informação de custos da empresa no que se refere ao método de apuração de custos, nos métodos e nos critérios de rateio utilizados. Estas mudanças ocorreram devido:

*A aquisição e implantação de um novo Sistema de Informações Integradas (ERP) aprimorou o nível de captura e obtenção das informações, bem como a constante necessidade de revisão, detalhamento e acompanhamento dos Custos. (Sujeito A, Diretor Industrial).*

De acordo com o sujeito B, esta aquisição fez com a necessidade de aprimorar o processo de coleta, organização e interpretação de dados para a formação de custos aumentasse. Estas mudanças ocorreram principalmente para aumentar a performance da empresa, segundo o sujeito C, tendo em vista que, para a sobrevivência de uma organização ela deve ser eficiente e eficaz para conquistar cada vez mais o mercado em que está inserida.

Com relação as principais mudanças que ocorreram nos setores dos entrevistados, o sujeito A cita que além da aquisição e implantação do ERP, inseriu-se novas tecnologias como máquinas e equipamentos aprimorando o processo produtivo. Para o sujeito B, informações mais qualificadas advindas de um sistema de informação de custos influenciaram positivamente o processo de tomada de decisão, tornando-a mais assertiva. Segundo o sujeito C, a implantação de mecanismos específicos de controle das contas, como o ERP, tornou o processo produtivo mais eficaz. A adoção de novas práticas de gestão influenciou fortemente o setor de vendas, tendo em vista que, práticas relacionadas a custos interferem diretamente no preço dos produtos e na política comercial adotada.

Após a implantação do novo sistema de informação de custos, os instrumentos de controles utilizados também foram modificados, para o diretor industrial esses instrumentos compreendem: custeio volume-lucro, variável, baseado por atividade (ABC), por absorção e padrão; *Balanced Scorecard* (BSC); *Economic Value Added* (EVA); relatórios de controle de qualidade; retorno sobre o Patrimônio Líquido; retorno sobre investimentos; análise de cenários para planejamento estratégico e indicadores não financeiros (índice de satisfação de clientes, número de novos produtos lançados), que passarão a ser utilizados como instrumentos de controle gerencial.

No setor de vendas, os mecanismos de controle variam em seu estágio de implantação entre estágio inicial e concluído plenamente. No estágio inicial do setor de vendas destaca-se: custeio baseado em atividade (ABC); retorno sobre o Patrimônio Líquido. Como concluído plenamente tem-se: custeio volume-lucro, variável, por absorção e padrão; relatórios de controle de qualidade; retorno sobre investimento; análise de cenários para planejamento estratégico e indicadores não financeiros (índice de satisfação de clientes, número de novos produtos lançados). Neste setor salienta-se que não é utilizado o *Balanced Scorecard* (BSC) e o *Economic Value Added* (EVA).

No setor de custos, os artefatos de controle variam em seu estágio de implantação entre utilização em estudo e concluído plenamente. No estágio utilização em estudo destaca-se: o *Balanced Scorecard* (BSC). Como concluído plenamente tem-se: custeio padrão; relatórios de



controle de qualidade; retorno sobre investimentos; análise de cenários para planejamento estratégico e indicadores não financeiros (índice de satisfação de clientes, número de novos produtos lançados). Não se utiliza: custeio volume-lucro, variável, baseado por atividade (ABC) e por absorção; *Economic Value Added* (EVA) e retorno sobre o Patrimônio Líquido.

Há divergências entre os instrumentos de controle utilizados pelos setores tendo em vista que, as necessidades de informações variam em cada setor. Percebe-se que a implantação do novo sistema possibilitou uma gama maior de relatórios disponíveis para os gestores aprimorando desta forma os critérios, métodos e processos de apuração e análise dos custos e facilitando a tomada de decisão, porém, como em todo processo, ainda existem ajustes a serem realizados no sistema, como salientado pelos entrevistados. Na percepção dos sujeitos o que ainda precisa ser aprimorado no sistema de informação de custos refere-se a:

*Informações de planejamento de carga da máquina e de manutenção.* (Sujeito A).

*Avaliação e comparação entre períodos com relação ao ganho ou perda de margem de contribuição.* (Sujeito B).

*A apuração em tempo real do custo do produto.* (Sujeito C).

Percebe-se que os sujeitos precisam de um sistema de informação de custos mais veloz, tendo em vista que, apesar de realizar a avaliação e comparação entre os períodos do ganho ou perda no custo dos produtos, isto ainda demanda muito tempo, conforme apontado pelo sujeito B, falta a integração entre o sistema para apurar o custo em tempo real dos produtos e dependendo do relatório demora dias para ser gerado, mencionado pelo sujeito C. Deste modo, salienta-se que apesar da mudança que ocorreu no sistema de informação de custos trazer inúmeros benefícios para a empresa, ainda precisa ser aprimorado. Além desses aspectos cabe destacar os fatores contingenciais que influenciaram nesse processo.

#### 4.2 Fatores Contingenciais que Influenciaram o Processo de Mudança

O ambiente, tecnologia, tamanho, estrutura da organização são variáveis contingenciais que influenciam e são causadores de mudanças organizacionais no sistema de informação de custos de uma organização Chenhall (2003). A tabela 2 apresenta os fatores que influenciaram no processo de mudança da organização estudada.

**Tabela 2: Fatores Contingenciais Influenciadores da Mudança**

Fatores Contingenciais	Termo chave	Exemplos
Ambiente	Concorrência	Alcance de metas/Formulação do planejamento estratégico
Tamanho	Expansão	Melhor desempenho
Tecnologia	Sistema de Informações Integradas (ERP)	Controle de processos
Estratégia	Valor agregado	Qualidade dos produtos

Fonte: Dados da pesquisa (2018).

Percebe-se através da tabela 1 que com relação a primeira proposição **P<sub>1</sub>** – A mudança no sistema de informação de custos da empresa sofreu interferência da percepção dos gestores sobre as alterações no ambiente, os entrevistados afirmam que a adaptação ao mercado em constante mutação e a concorrência foram fatores determinantes para que o sistema de informação de custos fosse modificado. Além disso, verificou-se a necessidade de acuracidade, maior velocidade e disponibilidade das informações que propiciassem e melhorassem o alcance de metas estabelecidas, auxiliando também na formulação do planejamento estratégico da empresa.



Estes achados estão de acordo com o estudo de Haldma & Lääts (2002), no qual a concorrência e dinamicidade do mercado influenciam na contabilidade pelo aumento da necessidade de informação mais detalhada, que provocam mudanças no processo produtivo e na análise dos custos. No estudo de Wischnevsky et al. (2011) as mudanças nos produtos, nos processos tecnológicos e nos processos administrativos foram influenciadas por fatores ambientais como a concentração do mercado, evidenciado também neste estudo.

Verifica-se que na proposição **P<sub>2</sub>** – A mudança no sistema de informação de custos da empresa foi influenciada pela alteração do tamanho da empresa, os sujeitos salientam que a expansão da empresa exigiu ajustes no sistema de informação de custos principalmente nos produtos que estavam com a margem de contribuição baixa, desta forma, aumentando o desempenho da organização. Nesse sentido Silva et al. (2014) e Chenhall (2003) afirmam que quando a organização permeia um processo de expansão a tendência é de que seus controles sejam cada vez mais formais e sofisticados visando atender as necessidades da organização.

No que se refere a **P<sub>3</sub>** – Alterações tecnológicas no processo produtivo da empresa provocaram a necessidade de informações que não estavam disponíveis no sistema de informação de custos antigo, nota-se que com a aquisição de novos equipamentos, buscou-se ferramentas para auxiliar o controle dos processos, como a implantação do Sistema de Informações Integradas (ERP) que forneceu informações mais amplas aos gestores, influenciando no processo produtivo e na tomada de decisão estando de acordo com Haldma & Lääts (2002).

Com relação a **P<sub>4</sub>** – As exigências do ambiente interferiram na percepção dos gestores sobre as alterações na estratégia da organização, infere-se que a empresa prioriza a qualidade dos produtos, como estratégia de diferenciação e de valor agregado, tendo em vista que, através da modernização dos processos, da seleção de matéria-prima, a produção dos produtos atende as especificações técnicas exigidas pela legislação e pelos clientes. A partir das entrevistas constatou-se que devido as exigências do mercado, a empresa mudou sua estratégia de comercialização buscando oferecer produtos com qualidade e com preços acessíveis. Os achados corroboram com Chenhall (2003), no qual as organizações adaptam sua estratégia para atender as demandas do mercado. Além dos fatores contingenciais, destaca-se também a interferência do fator humano neste processo de mudança.

### 4.3 Fator Humano e Impactos

O ambiente social atual e empresarial são fatores que levam as organizações ao processo de mudança, as organizações adotam processos de mudança na sua forma de atuação, modelo de gestão e instrumentos gerenciais (Guerreiro; Pereira & Rezende, 2006). A tabela 3 apresenta os fatores de resistência e facilitadores que influenciaram no processo de mudança da organização estudada.

**Tabela 3: Fatores de Resistência e Facilitadores Influenciadores da Mudança**

Fatores	Termo chave	Exemplos
Fontes de resistência	Indivíduos	Escolaridade, cultura
Fatores facilitadores	Profissionalização	Aperfeiçoamento, visão estratégica

Fonte: Dados da pesquisa (2018).

O principal obstáculo da implantação de mudanças é a resistência que os indivíduos possuem a processos de transformação (Goltz & Hietapelto, 2003). Neste contexto com relação a **P<sub>5</sub>** – Os fatores de resistência e facilitadores da mudança interferiram no processo de mudança da empresa, com relação aos fatores de resistência:

*As pessoas mais antigas na empresa e as pessoas com baixo nível de escolaridade. (Sujeito A).*





## Contabilidade e Perspectivas Futuras

Florianópolis, SC, Brasil  
Centro de Eventos da UFSC  
12 a 14 de agosto de 2018

*Principalmente no que tange ao fator humano. Mudar processos é mais fácil, mudar posicionamento de pessoas é o complicado. (Sujeito B).  
A cultura adotada por alguns gestores. (Sujeito C).*

Como citado anteriormente, houve diversos desligamentos de colaboradores durante o processo de mudança. Estes desligamentos ocorreram pela resistência de alguns indivíduos perante a esse processo. Nos depoimentos ilustrados acima percebe-se que pela ótica do sujeito A, a resistência foi maior das mais pessoas com mais idade, tendo em vista, que para ele essas pessoas eram adeptas do contexto “*sempre fiz dessa forma e deu certo, portanto, não vou mudar*”, evidenciado também pelo sujeito C na qual a postura cultural desses indivíduos impediu que aceitassem as mudanças. Neste contexto Granlund (2001) afirma que as pessoas tendem a resistir à mudança por medo de que a forma como trabalham seja afetada. As pessoas que possuíam menor escolaridade também se mostraram mais resistentes. Segundo Angonese & Lavarda (2014), a falta de conhecimento dos agentes envolvidos no processo de mudanças dificulta esse processo.

O sujeito B destaca que mudar processos é fácil, porém, mudar comportamentos é complexo e exige esforços de todos os envolvidos, principalmente, a motivação dos líderes para conquistar a confiança dos indivíduos e mostrar que a mudança é necessária. Nesse contexto, Angonese e Lavarda (2014) destacam que a confiança é importante para a implantação da mudança, pois, ter a participação de bons profissionais e bons sistemas facilita o processo de mudança. Além dos fatores de resistência, destaca-se também os fatores que facilitaram esse processo na perspectiva dos sujeitos:

*Determinação da direção e das gerências. (Sujeito A)*

*A profissionalização em funções estratégicas, permitiu maior facilidade na implementação das mudanças. (Sujeito B).*

*Aperfeiçoamento profissional dos Gestores. (Sujeito C).*

Percebe-se que o envolvimento do presidente e dos gestores no processo de mudanças contribuíram positivamente para esse processo, assim como afirma Presbitero e Teng-Calleja (2017), na qual a mudança ocorrerá se todos os indivíduos estiverem envolvidos com esse processo, principalmente os gestores e líderes que serão responsáveis por motivar o restante da organização de que a mudança é um processo necessário e de que o resultado irá beneficiar a todos. Além disso, a profissionalização também contribuiu para que os gestores ampliassem seus objetivos e estivessem mais adeptos a essa mudança.

No panorama geral desse processo de mudança os entrevistados afirmam que foi um processo bom e satisfatório, além de ser “*necessário, contínuo e irreversível*” como apontado pelo sujeito A. O mercado está sempre em constante evolução, logo, a empresa deve estar atenta a esse processo e consequentemente efetuar constantes mudanças que a fazem ter subsídios para manter-se ativa e alcançar os resultados almejados, como salientado pelo sujeito B.

Deste modo, infere-se que apesar do processo de mudança ser algo complexo de ser realizado nas organizações e envolver diversos aspectos, é fundamental para a continuidade das organizações, tendo em vista que, com esse processo altera-se a necessidade de possuir informações com maior qualidade e neste contexto, possuir um sistema de informação de custos que atenda a isso, é primordial. Além disso, a figura ativa do líder facilita esse processo (Presbitero & Teng-Calleja, 2017).

## 5 CONCLUSÃO

Este estudo de caso teve como objetivo analisar a percepção dos gestores de uma organização industrial da região Sul do Brasil em relação aos fatores contingenciais que



impactaram no processo de mudanças organizacionais promovidas pela estruturação do Sistema de Informação de Custos e de que modo esse processo interferiu no comportamento dos indivíduos. Para responder ao problema de pesquisa, elaboraram-se 4 proposições fundamentadas na literatura de teoria contingencial e mudança organizacional.

Nelas investigou-se a percepção dos gestores no que se refere a: mudanças ambientais (P1); alterações no tamanho da empresa (P2); modificações tecnológicas (P3) e fatores facilitadores e inibidores da mudança (P4). As proposições (P1, P2 e P3) foram validadas, tendo em vista que, o processo de mudança organizacional no sistema de informação de custos ocorreu devido à fatores contingenciais como: concorrência, as mudanças do mercado, a expansão da empresa, aquisição de novas máquina e equipamentos.

Estes achados corroboram com o estudo de Haldma & Lääts (2002), no qual a concorrência e dinamicidade do mercado influenciam na necessidade de informação mais detalhada. Com a implantação do Sistema de Informações Integradas (ERP) informações mais amplas foram fornecidas aos gestores, impactando no processo produtivo e na tomada de decisão. Para Silva et al. (2014) e Chenhall (2003) quanto maior for a empresa, maior a demanda por informações mais detalhadas.

Nota-se que para a continuidade da empresa, a mesma passou por processos de mudanças, incluindo a forma como controlava seus recursos e custos e como seus colaboradores poderiam contribuir nesse processo aprimorando as suas capacidades técnicas e acadêmicas através do processo de profissionalização da gestão. Com relação a (P4), percepção dos gestores sobre esse processo, as pessoas mais velhas e com menor escolaridade foram resistentes ao processo, porém, com a determinação da diretoria e da gerência as mudanças foram implantadas.

Salienta-se que a mudança é um processo contínuo e necessário para a sobrevivência das organizações, desta forma o incentivo dos líderes para conquistar a confiança dos demais para que o processo ocorra é fundamental, como destacado por Presbítero & Teng-Calleja (2017) e Angonese & Lavarda (2014). Portanto, conclui-se que o processo de mudança é complexo e causa diversas reações aos indivíduos e cabe aos gestores estimular e conquistar a confiança dos demais colaboradores para que o processo ocorra da forma planejada.

Este estudo contribui fornecendo evidências para que se possa compreender como os fatores contingenciais interferem no processo de mudança organizacional e como o comportamento humano influenciou nas mudanças organizacionais relacionadas ao sistema de informação de custos. Para minimizar os impactos negativos da mudança, uma das alternativas é a liderança proativa nesse processo, bem como, possuir bons profissionais que auxiliem e transmitam confiança aos demais nesse processo.

Como limitação deste estudo tem-se o fato de ter sido realizado um estudo de um único caso, e, portanto, os resultados não podem ser generalizados. Sobre o possível viés das respostas dos entrevistados, acredita-se que os depoimentos condizem realmente com o pensamento e ação dos sujeitos entrevistados, porém, outros gestores não entrevistados possuem percepções diferentes, constituindo uma limitação da pesquisa. Sugere-se para pesquisas futuras replicar esta pesquisa com uma amostra superior, comparar os setores, convergências e divergências e analisar o impacto das emoções no processo de tomada de decisão.

## REFERÊNCIAS

Angonese, R., & Facin Lavarda, C. E. (2014). Análise dos fatores de resistência envolvidos no processo de mudança no sistema de contabilidade gerencial. *Revista Contabilidade & Finanças-USP*, 25(66).



- Anselmo, E. (1995). Mudanças estratégicas nas empresas: um estudo de caso. (Dissertação de mestrado). Universidade de São Paulo – USP, São Paulo, SP, Brasil.
- Baines, A., & Langfield-Smith, K. (2003). Antecedents to management accounting change: a structural equation approach. *Accounting, organizations and society*, 28(7-8), 675-698.
- Bardin, L. (1977). *Análise de conteúdo*. Lisboa: edições, 70, 225.
- Bueren, I. M., & Fiorentin, M. (2014). Influência de Fatores Contingenciais nos Atributos do Sistema de Contabilidade Gerencial: um estudo em empresas têxteis do Estado do Rio Grande do Sul. *Revista de Ciências da Administração*, 16(38).
- Bressan, C. L. (2004). Mudança Organizacional: uma visão gerencial. *Seminário de gestão de negócios*, 1.
- Burns, J., & Scapens, R. W. (2000). Conceptualizing management accounting change: an institutional framework. *Management accounting research*, 11(1), 3-25.
- 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. (Dissertação de mestrado). Universidade de São Paulo – USP, São Paulo, SP, Brasil.
- Chenhall, R. H. (2003). 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), 127-168.
- Dambrin, C., Lambert, C., & Sponem, S. (2007). Control and change—Analysing the process of institutionalisation. *Management Accounting Research*, 18(2), 172-208.
- Da Silva, M. Z., Scarpin, J. E., Rocha, W., & Di Domenico, D. (2014). Fatores contingenciais que contribuem para a decisão de modificação do sistema de custeio: estudo de caso em uma indústria moageira. *Revista de Administração*, 49(2), 399-414.
- De Freitas, E. C., & Barth, M. (2011). Profissionalização da gestão nas empresas familiares: estagnar ou inovar?. *Revista Brasileira de Gestão e Desenvolvimento Regional*, 7(3).
- De Oliveira Pecanha, A. R., & Barbara de Oliveira, S. (2015). Empresa familiar, sim! Mas qual o problema, se a gestão é profissional?. *NAVUS-Revista de Gestão e Tecnologia*, 5(3).
- Espejo, M. M. D. S. B. (2008). Perfil dos atributos do sistema orçamentário sob a perspectiva contingencial: uma abordagem multivariada. (Dissertação de mestrado). Universidade de São Paulo – USP, São Paulo, SP, Brasil.
- Haldma, T., & Lääts, K. (2002). Contingencies influencing the management accounting practices of Estonian manufacturing companies. *Management accounting research*, 13(4), 379-400.
- Goltz, S. M., & Hietapelto, A. (2003). Using the operant and strategic contingencies models of power to understand resistance to change. *Journal of Organizational Behavior Management*, 22(3), 3-22.





- Granlund, M. (2001). Towards explaining stability in and around management accounting systems. *Management accounting research*, 12(2), 141-166.
- Guerra, A. R. (2007). Arranjos entre fatores situacionais e sistema de contabilidade gerencial sob a ótica da teoria da contingência. (Dissertação de mestrado). Universidade de São Paulo – USP, São Paulo, SP, Brasil.
- 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. *RAM. Revista de Administração Mackenzie*, 7(2)..
- McGrandle, J. (2017). Understanding Diversity Management in the Public Sector: A Case for Contingency Theory. *International Journal of Public Administration*, 40(6), 526-537.
- Mendes, J. V. (2003). Avaliação de sistemas ERPs como ferramenta de mudança organizacional nas pequenas e médias empresas: um roteiro auxiliar. (Dissertação de mestrado). Universidade de São Paulo – USP, São Paulo, SP, Brasil.
- Otley, D. T. (1980). The contingency theory of management accounting: achievement and prognosis. In *Readings in accounting for management control* (pp. 83-106). Springer, Boston, MA.
- Presbitero, A., & Teng-Calleja, M. (2017). Employee proactivity in hotels undergoing organizational change and development. *Journal of Human Resources in Hospitality & Tourism*, 16(4), 401-421.
- Van der Steen, M. (2009). Inertia and management accounting change: The role of ambiguity and contradiction between formal rules and routines. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 22(5), 736-761.
- Wadongo, B., & Abdel-Kader, M. (2014). Contingency theory, performance management and organisational effectiveness in the third sector: A theoretical framework. *International Journal of Productivity and Performance Management*, 63(6), 680-703.
- Wischnevsky, J. D., Damanpour, F., & Méndez, F. A. (2011). Influence of environmental factors and prior changes on the organizational adoption of changes in products and in technological and administrative processes. *British Journal of Management*, 22(1), 132-149.