



University of  
Texas Libraries



e-revist@s



Centro Unversitário Santo Agostinho

# revistafsa

[www4.fsnet.com.br/revista](http://www4.fsnet.com.br/revista)

Rev. FSA, Teresina, v. 17, n. 3, art. 2, p. 20-40, mar. 2020

ISSN Impresso: 1806-6356 ISSN Eletrônico: 2317-2983

<http://dx.doi.org/10.12819/2020.17.3.2>

DOAJ DIRECTORY OF  
OPEN ACCESS  
JOURNALS

WZB  
Wissenschaftszentrum Berlin  
für Sozialforschung



## Modificações no Sistema de Controle Gerencial Pela Ótica da Teoria Contingencial: Estudo de Caso de uma Indústria Cervejeira

### Modifications to the Management Control System from the Contingency Theory Approach: Case Study of a Brewing Industry

**Josir Simeone Gomes**

Doutor em Administração pela Universidade Federal do Rio de Janeiro

Professor em Administração da Universidade do Grande Rio

[lpinheirosa1@gmail.com](mailto:lpinheirosa1@gmail.com)

**Luciano Pinheiro de Sá**

Doutorado em Administração pela Universidade do Grande Rio

Mestrado em Economia Empresarial pela Universidade Cândido Mendes

[pinheirodesa@hotmail.com](mailto:pinheirodesa@hotmail.com)

---

#### Endereço: Josir Simeone Gomes

Rua Professor José de Souza Herdy, 1160 - Jardim Vinte e Cinco de Agosto, Duque de Caxias - RJ, 25071-202 Brasil.

#### Endereço: Luciano Pinheiro de Sá

Rua Professor José de Souza Herdy, 1160 - Jardim Vinte e Cinco de Agosto, Duque de Caxias - RJ, 25071-202 Brasil.

**Editor-Chefe: Dr. Tonny Kerley de Alencar Rodrigues.**

**Artigo recebido em 11/12/2019. Última versão recebida em 06/01/2020. Aprovado em 07/01/2020.**

**Avaliado pelo sistema Triple Review: a) Desk Review pelo Editor-Chefe; e b) Double Blind Review (avaliação cega por dois avaliadores da área).**

**Revisão: Gramatical, Normativa e de Formatação**



## RESUMO

Os objetivos organizacionais estão no foco dos Sistemas de Controle Gerencial (SGCs). As funções atribuídas aos SCGs remetem às condições para que gestores possam organizar os recursos em que os objetivos das organizações sejam alcançados. Existe a expectativa de que processos administrativos mais complexos resultem e maiores níveis de sofisticação dos sistemas de controle. Este estudo tem como objetivo analisar o impacto do processo de evolução empresarial sobre o sistema de controle gerencial em microcervejaria à luz da Teoria Contingencial. O método foi um estudo de caso, tendo como escolha uma indústria cervejeira que atua no sudeste do Brasil. Sua atuação ocorre no mercado de cerveja artesanal e demonstrou ser um caso rico pelas modificações incorridas em sua estrutura de negócio, em um período de 10 anos. De acordo com a teoria, o controle gerencial é impactado por questões que envolvem tecnologia interna e externa à organização, tamanho, variações no contexto social, competição, cultura e objetivos estratégia e estrutura empresarial. Como impacto na área, este artigo amplia o campo de pesquisa que utiliza os pressupostos da Teoria Contingencial com os reflexos nos sistemas de controle. Os resultados apontam para um distanciamento dos pressupostos da Teoria Contingencial, com exceção das modificações que envolvem a qualidade societária. As sofisticações nos sistemas de controle só ocorreram a partir da mudança societária que trouxe capital não familiar para a empresa.

**Palavras-chave:** Sistema de Controle Gerencial. Teoria da Contingência. Indústria Cervejeira.

## ABSTRACT

Organizational objectives are in the focus of Management Control Systems (MCSs). The roles assigned to SCGs refer to the conditions for managers to organize the resources in which the objectives of the organizations are achieved. More complex administrative processes are expected to result and higher levels of control system sophistication. This study aims to analyze the impact of the business evolution process on the management control system in microbrewery on focus of Contingency Theory. The method was a case study choosing a brewing industry that operates in southeastern Brazil. Its performance is in the craft beer market and has proved to be a rich case due to the changes made to its business structure over a period of 10 years. According to the theory, management control is impacted by issues involving internal and external technology, size, variations in social context, competition, culture and objectives, strategy and corporate structure. As an impact on the area, this article expands the field of research that uses the assumptions of Contingency Theory with the reflexes in the control systems. The results point to a distancing from the assumptions of Contingency Theory, except for the modifications that involve the corporate quality. The sophistication in the control systems only occurred from the corporate change that brought unfamiliar capital to the company.

**Keywords:** Management Control System. Contingency Theory. Brewing Industry.

## 1 INTRODUÇÃO

O pressuposto assumido nesta pesquisa é que o processo evolutivo de um negócio é acompanhado, de forma contínua, de equivalente evolução dos processos administrativos e de uma maior sofisticação no desenho dos Sistemas de Controle Gerencial (SCGs). A expectativa é que o processo se torne mais controlado, a partir de patamares de produção, venda e relação com clientes, fornecedores e financiadores mais sofisticados (ANTONY; GOVINDARAJAN, 2008).

Como plano de apoio para o trabalho, trazemos elementos da Teoria Contingencial, cujo controle gerencial é impactado por questões que envolvem tecnologia interna e externa à organização, tamanho, variações no contexto social, competição, cultura e objetivos estratégia e estrutura empresarial (JORDÃO; SOUZA, 2013).

O consumo de cerveja no Brasil tem experimentado mudança de comportamento por parte dos consumidores. A produção e comercialização de cerveja artesanal emerge com um forte apelo de diferenciação na qualidade do produto, trazendo um público consumidor que era sólido no que o mercado de produção em massa, denominado *mainstream* (MIOZZO, 2018). A transição de marcas consolidadas para consumo de produtos artesanais no mercado cervejeiro proporcionou o nascimento de diversas empresas no país. São empresas que surgem a partir do “zero” e evoluem em tamanho e complexidade. Essas características proporcionam riqueza para investigações dos processos de gestão em suas transformações.

Cervejaria artesanal, cerveja especial, *premium*, *craft* e outros são nomes associados à indústria de produção e venda de cerveja de uma forma diferente dos padrões dos grandes fabricantes. Os produtos são os mesmos, cervejas, mas com características que vão desde a produção até o consumo especiais. Muitos elementos são similares entre o produto *mainstream* e o artesanal, como matéria-prima, fornecedores, perfil do mercado consumidor, por exemplo. Contudo, uma diferenciação emerge com evidência que é a capacidade de modificação na matriz de produção das cervejarias menores. Estas ofertam produtos que buscam marcar a diferenciação em relação às marcas com grande volume de produção. Uma produção em menor escala permite diversificar o produto, para atendimento às mutações mercadológicas, característica difícil de ser empreendida por fabricantes maiores (REVISTA ART BEER, 2015).

No Brasil existem vários exemplos de unidades produtivas que atuam no mercado de cerveja artesanal, adotaremos esse nome para referir a uma produção em menor escala, com apelo a um produto diferenciado. Estes empreendedores experimentam forte variações em

suas estruturas de negócios, especialmente um crescimento puxado pelas vendas, que são difíceis de serem encontrados em empresas em mercados mais estáveis. Essa característica emerge com as possibilidades de pesquisadores investigarem fenômenos, no caso deste trabalho, as modificações nos SCGs face ao processo evolutivo da empresa.

O objetivo da pesquisa é analisar o impacto do processo de evolução empresarial sobre o sistema de controle gerencial em microcervejaria à luz da teoria contingencial. Adotamos um estudo de caso tendo com uma indústria cervejeira localizada na região sudeste do Brasil, com o codinome de *Julia*. A escolha pela empresa se deve ao fato da evolução que a empresa teve em um período de uma década.

No início de suas atividades, a *Julia* produzia cerveja para venda exclusiva de uma rede de restaurantes com atuação restrita ao município sede. Atualmente, tem seus produtos em supermercados, outras redes de restaurantes e bares, tanto na região próxima de sua produção, bem como em outros Estados. Em um período de 10 anos, a sua capacidade de produção aumentou mais de 10 vezes. A trajetória da *Julia* contribui com riqueza relevante para investigar as variações, nos processos de controle da empresa face a um conjunto de modificações em suas estruturas desde seu nascimento.

A pesquisa é um estudo de caso com análise de conteúdo com *corpus* de pesquisa gerado a partir de entrevista com o principal gestor da empresa. Os áudios foram transcritos e, categorizados, a priori, em Tecnologia, Tamanho, Competição, Objetivos, Estratégia e Estrutura Empresarial. Optamos por não separar as categorias na análise por uma questão de fluidez textual, pois em diversos momentos as categorias se sobrepõem às falas.

O objetivo do presente estudo de caso único foi alcançado a partir da identificação de que o processo contínuo de crescimento não trouxe relevantes modificações nos SCGs, como pressupõe a teoria contingencial. Somente a alteração na composição societária que sofisticou os processos associados aos SCGs. A partir da mudança societária, a empresa passou a atuar com recursos de gestão mais desenvolvidos com impactos nos sistemas de controles.

Acreditamos que o trabalho cumpriu o seu objetivo ao fornecer para academia uma imersão nos aspectos decisórios quanto aos SCGs de uma indústria que sofreu importantes modificações. Concluimos para o caso em evidência que o processo de crescimento da indústria não acompanha a sofisticação do desenho do controle gerencial como pressupõe a teoria da contingência.

Por fim, organizamos esse trabalho em cinco seções, incluindo a presente introdução. Referencial Teórico é tratado na segunda parte. Percursos metodológicos na terceira seção. Na

quarta estão disponíveis os resultados e discussões, restando a quinta parte para as considerações finais.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

### 2.1 Estratégia de controle gerencial em negócios à luz da Teoria Contingencial

O controle gerencial é um processo influenciador que os gerentes desenvolvem em outros membros da organização com proposta de obtenção de atividades que atinjam a implementação das estratégias organizacionais (ANTONY; GOVINDARAJAN, 2008). O desenvolvimento contínuo das organizações impacta os processos e aprendizados do controle gerencial. Desta forma, este processo de controle gerencial requer a permissão de um efeito de aprendizado, emergindo a possibilidade de que as organizações, além de ajustar as decisões, reforcem os pontos fortes na busca dos objetivos (FLORENTINO; GOMES, 2009).

A literatura a partir da teoria da contingência emerge que as organizações são sistemas abertos que se adaptam a circunstâncias externas para atendimento das necessidades internas. Como são diversas as variáveis ambientais no contexto, não existe uma forma específica de organização (DALLABONA; MARTINS; LANN, 2014).

O exclusivamente contábil teve sua dominância questionada na década de 90 pela adoção de recursos que combinava informações financeiras e não financeiras. Especialmente, as organizações mais modernas adotavam recursos como o *Balanced Scorecard* (BSC). Conjuntamente a esse movimento, nos últimos 30 anos o ambiente geral de negócios mostrou uma taxa crescente de mudança e competição, local e globalmente, o que resultou em maiores graus de incerteza (OTLEY, 2016).

O ambiente de negócios oferece aos *players* oportunidades e riscos, a administração de topo empreende ações de estratégia para avaliação de possibilidades de aproveitamento das oportunidades e monitoramento dos riscos existentes. Neste espaço também reside o conhecimento da capacidade da organização (JORDÃO; SOUZA, 2013).

As atribuições aos SCGs são várias e indicam uma orientação para os gestores organizacionais com o propósito de sofisticar os processos decisórios em áreas como inovação, estratégica. Contudo, dependendo dos SCGs, aspectos inerentes à inovação também podem ser comprometidos com elementos dificultadores (ORO; LAVARDA, 2018).

Cada organização apresenta características próprias, o que dificulta a defesa do uso de padrões nas ferramentas gerenciais e técnicas administrativas para alcance dos objetivos do

negócio. Nesta direção, o controle gerencial é impactado por questões que envolvem Tecnologia interna e externa à organização, tamanho, variações no contexto social, competição, cultura e objetivos, estratégia e estrutura empresarial (JORDÃO; SOUZA, 2013).

A velocidade em que modificações ocorrem no ambiente organizacional imputam desafios importantes para os usuários, bem como para aqueles que desenham os sistemas de controle gerencial (JONES, 1985). O contexto de aquisição, fusão era o pano de fundo para estudos de rápida mudança nos componentes de gestão. Atualmente, esse cenário ocorre de forma mais generalizada e frequente. Novos contextos de negócios não garantem que os SCGs sejam igualmente mais sofisticados (FLORENTINO; GOMES, 2009).

A partir de uma definição clara dos objetivos de uma organização, condições ambientais e administrativas emergem como pressupostos essenciais para o sucesso em atingir tais objetivos. A padronização de ações, por conta das diversas variáveis, não implica uma relação direta entre ação e resultado da ação. O olhar pela abordagem contingencial contribui na explicação do relacionamento entre ambiente e as mais apropriadas técnicas administrativas para atingir os objetivos organizacionais, além de contribuir no entendimento de empresas que estão nos primeiros ciclos de suas atividades e que são forçadas a modificar os aspectos gerenciais para adequação a mercados, contextos sociais, tributários e outros (JORDÃO; SOUZA, 2013).

As influências em que uma empresa está imersa podem ser classificadas. De acordo com Jones (1985), as influências ambientais, que ocorrem independentemente de ações empreendidas pela organização, variáveis internas, em que a organização pode desenvolver algum controle. No caso das variáveis ambientais surgem condições referentes à competição e tecnologia, aspectos internos e tamanho, objetivos, nível de estrutura e cultura dominante.

O uso da teoria contingencial contribui como um ponto de partida para entender as mais variadas modificações em uma trajetória empresarial. A abordagem contingencial baseia-se na premissa de que não existe um SCG universalmente apropriado para ser usado em todas as organizações e em todas as circunstâncias (JORDÃO; SOUZA, 2013).

Nas últimas quatro décadas, pesquisas realizadas a partir dos pressupostos da teoria da contingência têm apresentado histórias de sucesso nas contribuições nas áreas da contabilidade gerencial e controle de gestão. A teoria contingencial buscou explicar as várias práticas de contabilidade gerencial que surgiram nos anos 70 (OTLEY, 2016).

A teoria da contingência sugere que o desenho organizacional eficiente depende de tecnologia e meio ambiente. Além disso, os processos de gestão eficientes são contingentes

sobre algumas propriedades da estrutura de organização tais como centralização, especificação ou processos produtivos e autonomia (WATERHOUSE; TJESSEN, 1978).

## 2.2 Pontos sobre a indústria cervejeira no Brasil.

A cerveja é um produto tradicional no Brasil e seu consumo remete a tempos, pelo menos, da vinda da Família Real em 1808 (CERVESIA). Seu consumo está associado ao prazer, seja no futebol (REVISTA EXAME, 2016), seja na praia (ITAIPAVA).

Por muitos anos, incluindo os tempos atuais, o mercado foi dominado por grandes grupos industriais que produzem e vendem marcas tradicionais como Antártica, Brahma, Skol e Bohemia, por exemplo. Fusões e incorporações foram uma constante no setor e hoje a cervejaria AMBEV detém 15 marcas de cerveja (AMBEV) que representam cerca de 63% do mercado em 2017 (ISTÓ É DINHEIRO, 2017).

Novas opções regionalizadas no mercado cervejeiro ganharam força recentemente. São cervejas produzidas em menor quantidade, normalmente para mercado consumidor próximo da produção e que detém características diferenciais importantes em comparação às tradicionais do mercado (PELLIN, 2016). É um exercício um pouco desafiador definir o que é Microcervejaria ou Cervejaria Artesanal. Atualmente não há definição legal para cervejaria artesanal, apesar de o Artigo 11 da Lei 8.918/1994 mencionar que

“O Poder Executivo fixará em regulamento, além de outras providências, as disposições específicas referentes à classificação, padronização, rotulagem, análise de produtos, matérias-primas, inspeção e fiscalização de equipamentos, instalações e condições higiênico-sanitárias dos estabelecimentos industriais, artesanais e caseiros, assim como a inspeção da produção e a fiscalização do comércio de que trata esta lei.” (GOVERNO FEDERAL, 1994).

Cervejarias artesanais são cervejarias com instalações que produzem em relativas quantidades pequenas para consumo em local próximo da produção. A cerveja produzida por uma cervejaria Artesanal também é conhecida por outros nomes como Especial, *Premium*, *Craft*, cerveja direcionada para a gastronomia. Contudo, independente do nome, é um produto relacionado a pequenas unidades de produção com apelo artesanal (SEBRAE).

Um bom ponto de partida para entender a diferença é conhecer o que a cerveja de massa ou *mainstream* tem de diferente daquelas chamadas artesanais. A forma como são produzidas é um importante marco. Enquanto as chamadas *mainstream* exigem um processo de fabricação sofisticado, que garanta uma reprodução em escala de uma receita padrão, as

artesanais buscam espaço para contínua inovação. Para isso, é importante a produção em pequenas quantidades (REVISTA ART BEER, 2015).

Uma cerveja comum demora em média 8 dias para chegar ao mercado consumidor. E existem exemplos de cerveja artesanal que demora cerca de 40 dias para o consumo. A receita é outro importante ponto de diferença. Enquanto as indústrias cervejeiras, que buscam produção em escala, sustentam padrão de receita praticamente fixo por longo período de tempo, a cervejarias menores são mais ágeis nas alterações de receitas, seja para ajustes em um produto, seja em lançamentos de novos produtos (PORTAL O DIA, 2017).

O mercado de cerveja artesanal fez surgir um outro tipo de produto, a “Cerveja Cigana”. Empresas maiores produzem receitas específicas de outras marcas, com aproveitamento das certificações industriais, volume de produção, logística e outros. A decisão de desenvolver uma marca e receita e produzir em uma indústria não própria foi a solução encontrada por diversos “produtores” de cerveja no país e no mundo. Esta solução resolve importantes problemas inerentes à indústria, especialmente o problema de escala de produção, investimentos e legalização fabril (JORNAL VALOR ECONÔMICO, 2012).

### 2.3 Estudos sobre a evolução empresarial e modificações nos SCGs

A literatura oferece trabalhos que possibilitam situar as pesquisas que envolvem as modificações no Sistema de Controle Gerencial. Trabalhos como o de Florentino e Gomes (2009), Jordão e Souza (2013), Oyadomari, Cardoso e Tavares da Silva (2010) e Oro e Lavarda (2018), por exemplo.

No caso de Florentino e Gomes (2009), os autores demonstraram através de um estudo de caso de uma rede de franquias brasileiras que a internacionalização das operações não evidenciou que a totalidade dos sistemas de controle foi adequada ao novo contexto, uma evolução do negócio face a internacionalização. De acordo com esses autores, mesmo após a internacionalização

A SPOLETO efetua seus controles gerenciais de forma doméstica, sempre baseada no desempenho financeiro do ano anterior, para os resultados no Brasil, enquanto no exterior, esses controles são baseados no desempenho da semana anterior, comparando com a mesma semana, no ano anterior, em face das características culturais da economia local. (FLORENTINO; GOMES, 2009, p. 32).

Jordão e Souza (2013) tocaram na Teoria Contingencial para analisar o efeito da estratégia nas mudanças nos sistemas de controle após um processo de aquisição empresarial. Para desenvolvimento da pesquisa, os autores empreenderam um estudo de caso único com uma empresa do setor de mineração no Brasil. Trazendo o foco na menor realização em



relação às expectativas da geração de valor após aquisição, os autores consideram como possibilidade a não efetivação de processos de SCG de forma plena que possa contribuir na condução da nova organização. No caso da empresa pesquisada, no período anterior à aquisição, o SCG era precário, inclusive com algumas paralisações na produção. Quando a análise recai sobre um aspecto agregado, o SCG, após aquisição, não colaborou para fornecer elementos de análise dos investimentos empreendidos.

A interface dos SCGs com a estratégia e medidas de desempenho à luz da Teoria Contingencial ocuparam a atenção de Oro e Lavarda (2018) em um trabalho qualitativo. Os autores inferiram que os controles diagnósticos e interativos são complementares em uma organização. Para estes autores, de acordo com o SCGs, aspectos inerentes à inovação também podem ser comprometidos com elementos dificultadores (ORO; LAVARDA, 2018).

### 3 METODOLOGIA

A pesquisa foi realizada como um Estudo de Caso longitudinal cuja finalidade, de acordo com YIN (2001), é o de possibilitar o conhecimento de uma organização, além de compreender, com profundidade necessária, a ocorrência de fenômenos, com a mais correta possível evidenciação da identidade e características. A limitação ocorre, por se tratar de um único caso, porque as generalizações para todas as empresas semelhantes à empresa utilizada neste caso não se tornam aconselháveis.

Nosso caso de pesquisa é uma empresa que atua na produção e comercialização de cerveja na região sudeste do Brasil. Esta amostra foi propositalmente escolhida pelo fato de contribuir de forma potencial no campo de pesquisa em um setor de atuação em franca expansão, o que reflete agressiva necessidade de crescimento das empresas atuantes no setor.

Entrevista foi executada com o atual principal gestor da empresa que a conhece desde sua fundação. Além da entrevista em profundidade, documentos públicos foram observados em um momento anterior e após entrevista, com o objetivo de fundamentar o roteiro semiestruturado e corroborar informações oriundas da própria entrevista.

Entrevista semiestruturada e aprofundada com perguntas abertas forma a base de nossa pesquisa e coleta de dados. O uso de um roteiro de pesquisa permitiu um controle de tempo e que o entrevistado expressasse seus pontos de vista e suas opiniões fundamentadas. O registro foi em áudio, o que posteriormente foi transcrito e categorizado com base em categorias *a priori* oriundas da Teoria Contingencial.

Evocamos a Teoria da Contingencial como um ponto de partida para a elaboração do roteiro de entrevista e execução, contudo, não nos fixamos a elementos *a priori* no desenvolvimento da entrevista. Análise de conteúdo foi empregada com base em categorias *a priori* anteriores à entrevista com base na Teoria Contingencial, especialmente nos aspectos envolvendo tecnologia interna e externa à organização, tamanho, variações no contexto social, competição, cultura e objetivos, estratégia e estrutura empresarial, como apresentado por Jordão e Souza (2013).

## 4 RESULTADOS E DISCUSSÕES

### 4.1 Contextualização da Organização

A empresa que serve de referência para esse estudo de caso único é uma cervejaria, atualmente localizada na região sudeste do Brasil. Sua fundação remonta ao ano de 2009 com objetivo de “agregar valor” a uma rede exclusiva de restaurantes. Filho do fundador e atual diretor executivo da cervejaria, ao retornar de uma viagem à Europa, trouxe algumas cervejas, e juntamente com seu pai, visualizou o espaço para a oferta de um produto inovador, diferenciado, de melhor qualidade e que pudesse oferecer mais valor aos clientes da rede própria de restaurantes. A cidade sede da *Julia* possuía alguma tradição na produção de cerveja artesanal, mas de uma forma essencialmente amadora, o que resultava em quantidades que não poderiam atender ao volume necessário para a rede de restaurantes, além das questões envolvidas com a qualidade do produto.

De acordo com o atual Diretor Executivo, o fundador optou pela montagem de uma fábrica de excelência nacional, com os melhores equipamentos disponíveis na época. Em sua origem, a fábrica teve capacidade para a produção de 25 mil litros por mês para fornecimento exclusivo para a rede de restaurantes.

Inicialmente, a aceitação do produto não foi boa com os clientes, preferindo consumir os produtos de marcas tradicionais, inclusive com clientes questionando a sobrevivência da rede de restaurantes do grupo. Um forte esforço foi empreendido pela cervejaria com treinamento, contratação de mestre cervejeiro e, por consequência, ajuste no sabor do produto. Externamente à fábrica, na rede de restaurantes, houve treinamento dos garçons. Contudo, esses esforços não resultaram em lucratividade com o proprietário da rede de restaurantes ainda fazendo aportes financeiros para cobertura dos déficits de caixa na *Julia*.

Em 2011, atual Diretor Executivo assumiu a cervejaria com o objetivo de torná-la rentável. A maior abertura mercadológica foi um caminho natural com ações de desenvolvimento, inicialmente na cidade local. Contudo, o produto já estava associado à rede de restaurantes da família e concorrentes da cidade não permitiram a entrada do produto como opções para seus clientes. A partir destas negativas, originou o desenvolvimento do mercado na região serrana do Estado do Rio de Janeiro, com aceitação muito positiva.

“[...] e aí a aceitação foi surpreendente, o pessoal, o público mais informado querendo experiência nova e sem esse resquício de que é a cerveja do concorrente, a gente conseguiu fazer um trabalho muito bem feito em Itaipava, e aí a gente pulverizou Itaipava em 2012 quase que 100%, entre hotéis, bares e restaurantes. E aí aceitação em [cidade sede] começou a aumentar.” Diretor Executivo.

Este marco possibilitou duas importantes ações. A primeira foi a aceitação no mercado local com o desenvolvimento mercadológico da principal rede de supermercado da cidade sede da empresa. A segunda ação foi a distribuição para o mercado da cidade do Rio de Janeiro.

Naturalmente, a capacidade de produção foi atingida e investimentos em maquinários foram empreendidos para uma capacidade de 60 mil litros por mês, com a necessidade de mudança de local da planta produtiva. A escolha para o novo local foi uma cidade próxima aos mercados consumidores, com instalação em um distrito industrial às margens da principal rodovia da região. A primeira produção neste novo local ocorreu no final de 2013 e a expectativa era de que essa nova capacidade, cerca de 60 mil litros mês, atendesse por dois ou três anos. Contudo o mercado estava muito forte.

“[...] o Rio de Janeiro respirava cerveja artesanal, os bairros mais boêmios, aceitação muito forte, as ampliações vieram cavalares. Eu acho que em 2014 mesmo a gente ampliou para 90 mil litros, depois 2015 a gente fez 120 [mil litros mês], depois 2016 a gente passou pra 150 [mil litros mês], 2017 a gente estava com uma capacidade aqui de 250 mil litros.” Diretor Executivo.

O mercado estava aquecido e as dificuldades de investimentos para a expansão do volume de produção fez surgir o movimento cigano e a *Julia* chegou a dedicar 95% de sua capacidade de produção para outras marcas, inclusive recebendo investimento direto por parte de outros investidores. Outras cervejarias também viram esse movimento do mercado e aproveitaram. Com esse novo cenário desenvolveu-se um processo de mudança no mapa produtivo da *Julia* que, de forma gradual, passou a produzir a própria marca com a aquisição dos equipamentos das outras marcas que investiram diretamente na empresa.

“Deu um trabalho muito forte de crescimento da marca e encerramos 2018 produzindo 95% do volume para nossa marca própria, hoje a fábrica não é mais um fábrica pra ciganos, é uma fábrica fechada somente pra desenvolvimento das próprias receitas, e estamos aí liberando hoje 200 [mil litros mês] na baixa [temporada]. Diretor Executivo.

Mesmo com uma produção próxima à capacidade total, a *Julia* não apresentava retornos financeiros positivos. Outra modificação, desta vez de qualidade societária surgiu. A empresa deixou de atuar de uma forma familiar e adotou conjuntos mais sofisticados de gestão, inclusive fazendo uso de consultoria externa. De acordo com o principal gestor:

“Na verdade, a empresa, ela era uma empresa familiar desde 2009, esse ano a gente tá fazendo 10 anos e do final de 2018 Agosto, Setembro a gente estipulou governança [corporativa] aqui. Hoje são vários sócios e a gente organizou a empresa, ainda está organizando, adaptamos uma consultoria de gestão estratégica pra estipular governança e eu fiquei na parte executiva.” Diretor Executivo.

Em resumo, de forma original a *Julia* teve origem para atender, com produto diferenciado a rede de restaurante da família. O mercado consumidor na cidade não estava maduro para a mudança de comportamento que mais tarde foi consolidada. Contudo, naquele momento, os clientes ainda preferiam produtos de marcas tradicionais produzidos em larga escala. As condições apresentadas instigaram o desenvolvimento de outros mercados, e não somente o local, como a região serrana do Estado do Rio de Janeiro e, posteriormente, a capital do estado Fluminense, o que faz o volume de vendas aumentar e pressionar as capacidades de produção que à época era anexa a uma unidade da rede de restaurantes.

Os gestores optaram pela mudança para uma área industrial com substancial aumento na capacidade de produção. Receberam investimentos diretos na produção, com recursos advindos de outras marcas, no chamando movimento cigano. Anteciparam os efeitos do fim do movimento cigano, promoveram a aquisição dos maquinários das outras marcas, que já estavam na planta de produção da *Julia* e passaram a desenvolver a própria marca. Neste momento, a *Julia* deixou de ser essencialmente uma empresa familiar e trouxe novos investidores para o capital social.

#### **4.2 Análise e Discussão das modificações nos SCGs com base nos pressupostos da Teoria Contingencial.**

O processo contínuo de crescimento da empresa, inclusive com a necessidade de ampliação da capacidade de produção e mudança da planta de produção não foi um determinante para a implantação de elementos tecnológicos para sofisticação dos SCGs. É

certo observar que houve evolução tecnológica, mas com origem a outros elementos, principalmente externos à empresa como obrigatoriedade para cumprimento de obrigações relativas aos aspectos fiscais. As atenções dos envolvidos com os negócios estavam centradas na produção e venda dos produtos.

“Ao longo desses 10 anos a gente evoluiu muito, tanto processualmente quanto em capital humano, em investimentos na indústria a gente vem sempre investindo e inovando em tecnologia, RH [Recursos Humanos], e aí a coisa em 2011, 2012, Itaipava ela começou a melhorar.” Diretor Executivo.

O alinhamento em questão é mais aderente ao que mencionam Oro e Lavarda (2018) em que o foco de desenvolvimento gerencial se volta para o cenário competitivo com ações de estratégia de diferenciação para a contínua criação melhoria de processos, no caso deste estudo para ampliação da produção e tecnologia voltada para inovação.

Existem pontos bem significativos que demonstram as mudanças na empresa *Julia* como os tratados na seção de Contextualização da Organização. Retomando brevemente, o surgimento para suprimento à rede de restaurante do próprio grupo, a mudança do local de produção, a forte participação na região serrana do Estado do Rio de Janeiro, a oportunidade do movimento cigano e, mais recentemente, a gestão mais sofisticada de acordo com o atual gestor. Essas modificações foram acompanhadas de um processo contínuo de evolução da estratégia e estrutural. Em um primeiro momento, a dificuldade de aceitação do produto pelos clientes imputou ações internas como treinamento de garçons, nos restaurantes do grupo, e tentativas de colocar os produtos em outros estabelecimentos.

“Mas a gente batalhando, treinando os garçons com pessoal técnico, com dinheiro de alimentos e o mestre cervejeiro renomado que criou essas receitas, a gente veio com um trabalho de convencimento muito grande. Mas ainda assim as coisas eram muito difíceis e a gente ficou de 2009 a 2011 tendo prejuízo todo mês na fábrica, a fábrica dava prejuízo e a *rede de restaurantes* ia lá e aportava [...]”. Diretor Executivo.

Atualmente a empresa coloca as ferramentas de gestão como forma de aproveitamento de oportunidades com base em sólido processo de estratégia. Recursos de gestão são empreendidos como planejamento estratégico, tributário e fortes ações mercadológicas.

“[...] a gente tem um planejamento estratégico bem definido aqui, pra cada três anos a gente trata o trienal e naquele momento em 2015, 2016 o foco era realmente o movimento de cigano, viramos referência, viramos um case nacional de produto terceirizado o Eduardo Paes [Prefeito do Rio de Janeiro à época] chegou a baixar um decreto no Rio de Janeiro facilitando a operação por lá pra ver se revertia esse quadro, as cervejas cariocas todas eram mineiras, genuinamente mineiras, e foi muito...crescemos sem injeção de capital, sem fazer aporte do capital de terceiros, porque eles tinham que investir na capacidade de produção, então deu um pulmão

pra gente muito forte que permitiu alavancar 2016, 2017 a produção de *Julia*.”  
Diretor Executivo.

Entretanto, o mercado consumidor evoluiu de uma forma em que as previsões não foram compatíveis, realizando números superiores aos do momento das decisões, especialmente quanto ao desenho do novo parque fabril.

“Em 2014 final de 2013 a gente fez a primeira produção aqui, e com essa ampliação a gente esperava durar uns dois, três anos até 2017, só que o mercado tava muito aquecido, o Rio de Janeiro respirava cerveja artesanal, os bairros mais boêmios, aceitação muito forte, as ampliações vieram cavalares.” Diretor Executivo.

A decisão de aproveitar as vantagens do movimento cigano não resultou em sofisticções no desenho dos SCGs, o que sugere um afastamento dos pressupostos da teoria da contingência. Como tratado por Jordão e Souza (2013), a abordagem contingencial tem suporte na premissa de que não existe um SCG universalmente aceito e um conjunto de fatores influenciam os sistemas gerenciais. No caso específico da *Julia*, a sugestão é que a mudança do seu consumidor, com a produção quase totalmente exclusiva para outras marcas, não modificou seus sistemas de controle.

O afastamento dos pressupostos da teoria contingência também surge a partir da identificação de que o crescimento nas vendas, evolução estrutural e mudança no tamanho e local do parque de fabricação não impactaram os sistemas de controles. De acordo com Dallabona, Martins e Lann (2014), vários fatores influenciam os sistemas gerenciais, oferecendo com exemplos o local, a estrutura, o ambiente, o perfil dos colaboradores, além do porte das empresas.

Por fim, o aproveitamento das oportunidades do mercado possibilitou que, em um período de uma década, a empresa deixasse de ser uma fornecedora de produtos para a rede de restaurantes do grupo e atingisse uma produção de 250 mil litros por mês, com seus produtos à disposição em diversos restaurantes, supermercados e forte atuação no Estado do Rio de Janeiro. O crescimento proveniente da expansão dos números das vendas remete à possibilidade de que o controle de gestão sofra impactos a partir do tamanho da empresa. Como tratam Waterhouse e Tjessen (1978), a teoria da contingência sugere que a eficiência do desenho organizacional é relacionada com algumas propriedades estruturais da organização. As informações oriundas do gestor da empresa *Julia* não convergiram para essa aproximação, pois percebe-se que o aspecto tamanho não foi um componente essencial para as modificações nos SCGs.

“Foi muito complicado, na verdade assim, foi um crescimento muito inflado, muito vertiginoso, praticamente os controles gerenciais eles não existiam, a gente dava conta de produzir, de faturar, de receber, e desde até 2018 a gente praticamente não tinha controle gerencial aqui, a gente era muito...a gestão era muito amadora, a gente tinha um DRE [Demonstração do Resultado do Exercício] que era ainda assim pouca coisa classificada no centro de custo correta, não tínhamos tempo nem de conferir, a gente delegava ao administrativo financeiro era ainda assim pouca.”  
Diretor Executivo.

O que demonstra ser determinante para uma maior sofisticação do SCG foi a mudança societária ocorrida na empresa, uma das ramificações possíveis do contexto social. A partir do momento da reestruturação societária, elementos mais elaborados de controle passaram a ser incorporados pela gestão da empresa. O apontamento desse aspecto surge de forma alinhada, por exemplo, ao que Florentino e Gomes (2009) encontraram investigando um caso de uma franquia de venda de alimentos no Brasil em seu processo de internacionalização.

Embora a gestão da empresa continue sendo representada pela família fundadora, um antigo prestador de serviço foi incorporado no quadro societário e, atualmente, trabalha de forma muito próxima na gestão, o que impactou a autonomia plena existente anteriormente. Waterhouse e Tjessen (1978) mencionam que a eficiência nos processos de gestão é contingente a algumas propriedades entre elas a autonomia. Para Jones (1985), a velocidade das modificações no ambiente da organização leva desafios para aqueles que desenham os controles internos. No caso da *Julia*, não observamos que os exemplos de evolução rápida tenham condicionado ajustes nos sistemas de controle. Podemos então concluir que somente na mudança societária, a empresa do estudo de caso adere à teoria da contingência.

Quanto à competição, cultura e objetivos, o gestor apresenta a expectativa de que em três anos a empresa passe a ser a maior cervejaria do Estado de Minas Gerais, com produção próxima de 800 mil litros mês. As possíveis oportunidades de incorporação, ou fusão com cervejarias maiores, não estão contempladas como possibilidades pela atual gestão. O mercado consumidor observa e reage a estes movimentos.

“[...] O brasileiro ele se sente...ele se sentiu enganado durante muitos anos, e aí a Ambev compra essas cervejarias de renome, de apelo dentro do seguimento de *craft* e os bebedores dos seguimentos se viram contra elas, deixam de apreciar. A Walls [marca de cerveja] era uma cerveja apreciadíssima, conceituadíssima e premiada, uma das mais premiadas do Brasil até hoje, mas ela não participa mais do seguimento de *craft*, ela virou portfólio de *mainsteram*. Ela só vende onde ela é obrigada. O cara de *craft* ele não compra mais, ele toma aversão a esse tipo de...então vai virando uma bola de neve.” Diretor Executivo.

Existe um arrefecimento por parte dos grandes grupos no movimento de incorporação de cervejarias menores devido, entre outros fatores, à rapidez de como o mercado *Craft* reage.

“Então eu acho que é uma luta que dificilmente eles vão vencer, eles vão matando, mata uma nasce 100, mata uma nasce 100, se a economia do país ajudasse, e o aspecto econômico for positivo eu acho que não tem porque, eles vão tá dando murro em ponta de faca, não vão conseguir segurar o movimento de *craft*”. Diretor Executivo.

A abordagem quanto à evolução futura ganha aspectos distintos das experiências até o presente com a observação da gestão da empresa quanto às necessidades de sofisticções dos sistemas de controle. A demora em converter as vendas em caixa é um problema associado à empresa. Como forma de atenuar os problemas de fluxo de caixa, frente à expansão prevista na estratégia da empresa, o atual gestor vislumbra a busca de financiamentos alternativos aos atuais e mais sofisticados, em caso de confirmação deste movimento, a empresa estará imersa em outra mudança de contexto social.

[...] emissão de debenture a gente precisa, é um crescimento muito caro, o nosso fluxo de caixa ele é muito demorado. Hoje aqui a gente trabalha com prazo de 60 dias de produção e recebimento é uma coisa muito demorada, a inadimplência atrapalha muito o próprio investimento e necessidade de capital de giro, por conta disso é muito alto, o equipamento é muito alto. Então, enquanto a estruturação, principalmente do financeiro pra análise da melhor opção de crédito é uma coisa que hoje a gente não tem, mas é que eu não vejo como conseguir se a gente não tiver os processos definidos e um CFO [Fluxo de Caixa] capaz de alavancar da melhor forma possível, ainda que com recursos de terceiros e boa parte própria.” Diretor Executivo.

A cerveja é um produto alcoólico e de algumas maneiras, ações governamentais buscam conscientizar o consumidor dos possíveis malefícios que o consumo pode ocasionar para a saúde e, de forma indireta, como por exemplo em acidentes de trânsito. Essas possibilidades de mudanças ambientais não são consideradas pela atual gestão, pois acredita-se que a ações de restrição, se ampliadas, irão focar outros produtos alcoólicos, prioritariamente, e nos produtos de grupos maiores. Além disso, a forma como as ações de publicidades é desenvolvida no mercado artesanal oferece menores possibilidades de dificuldades nas ações.

[...] eu tenho certeza que vai acontecer isso tanto a inibição e a exibição em canais de *mainstream* quanto o próprio...a conscientização do cidadão, mas numa sequência numa régua eu acho que viria primeiro a cerveja, os destilados depois...a cerveja artesanal ela já prega o consumo muito consciente, o lema é: “beba menos, beba melhor”. Eu acho que antes de atingir a artesanal ela vai atingir muito o *mainstream*, muito porque quem faz mídias de alta escala são as cervejarias *mainstream*, a cervejaria artesanal ela vai muito no boca a boca, em evento, em degustação, experimentação, ela não tem grandes aparições, ela não tá na mídia como as cervejas grandes.” Diretor Executivo.



Essa questão é mais um exemplo de algum grau de afastamento da teoria da contingência, neste caso, as adequações em processos produtivos. Grandes grupos cervejeiros já ajustam suas comunicações às campanhas que relacionam os problemas entre ingestão de bebidas alcoólicas e direção por exemplo (UOL ECONOMIA, 2018).

Em resumo, os resultados observados sobre a *Julia* aderem a resultados de outros trabalhos observados na literatura. As tecnologias interna e externa não condicionaram modificações fundamentais nos SCGs. Quanto ao tamanho, as modificações mais profundas não ocorreram nos momentos de crescimento continuado nem mesmo quando da mudança de local de fabricação ou expansão mercadológica. De acordo com o gestor, o processo de maior profissionalismo da gestão trouxe elementos mais sofisticados de controle e se deve à mudança societária ocorrida mais recentemente. De qualquer maneira, as práticas de controles atualmente são mais sofisticadas do que no início das atividades, contudo não observamos uma evolução da sofisticação dos sistemas de controle de forma gradual.

Como variável independente da teoria da contingência, o contexto social surge como elemento estruturante para as modificações em ações do SCG. Com a alteração societária ocorrida, práticas de gestão mais sofisticadas estão em desenvolvimento, inclusive com utilização de capital intelectual externo à empresa, como uma consultoria em gestão. Neste ponto enxergamos mais uma contribuição para a teoria. A partir das limitações de um estudo de caso único, vários aspectos foram captados e relacionados às mudanças nos sistemas de controle. O aspecto que relacionou modificações nos SCGs foi a mudança societária.

Não foi possível perceber objetivos muito claros no passado da empresa, o que também dificultou as percepções do como a cultura na empresa se sobrepõe. Contudo, o gestor da empresa demonstra de forma clara os objetivos futuros e o desenvolvimento da cultura empresarial como preponderante para alcançá-lo, inclusive é conhecedor das sofisticações necessárias nos SCGs que o sucesso na obtenção dos objetivos incorrerá. Nesta linha, é possível assumir a aderência que o caso em questão tem com a teoria da contingência.

A estratégia e estrutura empresarial é essencialmente contingencial a partir do momento que os movimentos de gestão empreendidos ocorreram para suprir as dificuldades encontradas, como a dificuldade de aceitação inicial do produto e aproveitamento de oportunidades, como no caso do movimento cigano. Novamente, reforçamos que essas alterações estratégicas e estruturais não foram determinantes para modificações nos SCGs.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A presente pesquisa teve como objetivo analisar o impacto do processo de evolução empresarial sobre o sistema de controle gerencial nas empresas. Decidimos por um estudo de caso único em uma empresa atuante no setor de produção e comercialização de cerveja artesanal. A opção pelo setor e empresa deve-se ao momento em que o setor tem passado no Brasil com diversos exemplos de novos produtores e uma participação maior no mercado. Também entendemos que a empresa do estudo de caso oferece ricos elementos para pesquisas desta natureza por ter evoluído de forma vigorosa em um período de 10 anos. Importantes modificações em suas estruturas foram percebidas, como tratamos no texto.

Como um ponto de partida, emergimos a teoria contingencial, que traz um arcabouço para o pesquisador de que o controle gerencial sofre impactos por questões que envolvem aspectos tecnológicos, sejam internos ou externos, tamanho, contexto social, competição, cultura e objetivos, além da estratégia e estrutura empresarial.

Acreditamos que o objetivo do trabalho foi alcançado a partir do momento em que diagnosticamos que a empresa não se aproxima plenamente dos pressupostos da teoria contingencial encontrados nos documentos de pesquisas, especialmente a entrevista com o principal gestor que tem conhecimento da organização desde sua fundação.

Somente a mudança societária incorreu em modificações nos SCGs. Outras variações encontradas no caso, como aumento de produção e vendas, mudança de mercado de atuação, mudança de local de produção e o chamado movimento cigano, por exemplo, não incorreram em mudanças substanciais nos processos de controle. Com a entrada de sócios externos à família, a estrutura familiar deixou de ser exclusiva. A gestão passou a atuar de forma mais profissionalizada com recursos contemporâneos da administração. De acordo com o atual gestor, o foco presente é em desenvolver e solidificar a marca *Julia* e, para o futuro, buscar forte expansão com possibilidades de financiamentos mais sofisticados necessitando, assim, de maiores níveis de controles, com impactos nos SCGs, o que se apresenta como aderente à teoria contingencial. É relevante retomar a pesquisa com a *Julia* em momentos no futuro e trazer maior robustez para os encontros da pesquisa.

Por se tratar de um estudo de caso único, não podemos generalizar os achados da pesquisa. Sugerimos que novos estudos possam ser empreendidos no mercado de cerveja artesanal com outras empresas, um estudo de maior amplitude no que se refere ao número de empresas participantes, por exemplo.

## REFERÊNCIAS

AMBEV. **Marcas - Ambev.** [s.d.]. Disponível em: [https://www.ambev.com.br/marcas/?gclid=CjwKCAiAiJPkBRAuEiwAEDXZZdjJXvMreVk0wEmDyWSC\\_dxhiu7JAHvmjIjHXj\\_xLZ6Wogwvv2HTBBoCy6MQAvD\\_BwE](https://www.ambev.com.br/marcas/?gclid=CjwKCAiAiJPkBRAuEiwAEDXZZdjJXvMreVk0wEmDyWSC_dxhiu7JAHvmjIjHXj_xLZ6Wogwvv2HTBBoCy6MQAvD_BwE). Acesso em: 10 mar. 2019.

ANTONY, R. N.; GOVINDARAJAN, V. **Sistema de Controle Gerencial.** 12. ed. [s.l.] : Mc Graw Hill, 2008.

CERVESIA. Cervesia - A história da cerveja no Brasil. [s. l.], 2018. Disponível em: <https://www.cervesia.com.br/artigos-tecnicos/cerveja/historia-da-cerveja/2-a-historia-da-cerveja-no-brasil.html>. Acesso em: 12 mar. 2019.

DALLABONA, L. F; MARTINS, José Augusto Sousa; LANN, Roberto Carlos. Utilização do gerenciamento de resultados para a redução dos custos políticos: uma análise a partir da DVA. **CONTEXTUS - Revista Contemporânea de Economia e Gestão**, [s. l.], v. 12, n. 2, p. 91–115, 2014.

ECONOMIA, UOL. **Ação da Heineken incentiva consumidor que vai dirigir a não beber...** 2018. Disponível em: <https://economia.uol.com.br/noticias/redacao/2018/12/05/heineken-campanha-incentiva-consumidor-a-nao-beber.htm>.

FLORENTINO, M. S; GOMES, J. S. Controle Gerencial em Empresas Brasileiras Internacionalizadas do Setor de Serviços – O caso da spoletto. **Contabilidade, Gestão e Governança**, [s. l.], 2009.

GOVERNO FEDERAL. **Lei 8918, de 14 de julho de 1994.** 1994. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L8918.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8918.htm). Acesso em: 25 fev. 2019.

ISTÓ É DINHEIRO. **Por que a Ambev é a Empresa do Ano - ISTOÉ DINHEIRO.** 2017. Disponível em: <https://www.istoedinheiro.com.br/por-que-ambev-e-empresa-do-ano/>. Acesso em: 10 mar. 2019.

ITAIPAVA. **Campanha da Itaipava revela que o verão vive dentro das pessoas | Grupo Petrópolis - Você é nosso maior compromisso.** 2018. Disponível em: <https://www.grupopetropolis.com.br/campanha-da-itaipava-revela-que-o-verao-vive-dentro-das-pessoas/>. Acesso em: 10 mar. 2019.

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

JORDÃO, R. V. D; SOUZA, A. A. Company'S Acquisition As a Factor of Change on the Management Control System: a Strategic Analysis From the Perspective of the Contingency Theory. **Revista Universo Contábil**, [s. l.], p. 75–103, 2013. Disponível em: <http://proxy.furb.br/ojs/index.php/universocontabil/article/view/3320/2401>

JORNAL VALOR ECONÔMICO. “**Ciganas**”, as cervejas que vivem de aluguel | **Gestão em Movimento**. 2012. Disponível em: <http://www.gestaoemmovimento.com.br/?p=220>. Acesso em: 10 mar. 2019.

MIOZZO, J. **Consumo de cerveja no Brasil passa por mudanças preocupantes para grandes marcas**. 2018. Disponível em: <https://www.infomoney.com.br/mercados/consumo-de-cerveja-no-brasil-passa-por-mudancas-preocupantes-para-grandes-marcas/>. Acesso em: 22 out. 2019.

ORO, I. M; LAVARDA, C. E. F. Interface between management control systems and strategy and performance measures in a family business,. **Revista Contabilidade & Finanças**, [s. l.], v. 30, n. 79, p. 14–27, 2018.

OTLEY, D. The contingency theory of management accounting and control: 1980 – 2014. **Management Accounting Research**, [s. l.], v. 31, p. 45–62, 2016. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1016/j.mar.2016.02.001>

OYADOMARI, J. C. T; CARDOSO, R. L; TAVARES DA SILVA, B. O. Management Control Systems: Comparative Case Study in Brazilian Innovatives Companies. **Revista Universo Contábil**, [s. l.], n. 11, p. 21–34, 2010. Disponível em: <http://proxy.furb.br/ojs/index.php/universocontabil/article/view/1317>.

PELLIN, V. Cerveja artesanal e desenvolvimento regional em Santa Catarina. [s. l.], n. ii, p. 47–61, 2016.

PORTAL O DIA. **A batalha: Cervejas Artesanais x Cervejas de Massa (“Mainstreaming”)**. 2017. Disponível em: <https://www.portalodia.com/blogs/diario-do-malte/a-batalha-cervejas-artesanais-x-cervejas-de-massamainstreaming-303000.html>. Acesso em: 25 fev. 2019.

REVISTA ART BEER. **15 - Cervejas artesanais, especiais e mainstream são a mesma coisa? — Beer Art - Portal da CERVEJA**. 2015. Disponível em: <https://revistabeerart.com/mitosverdades/2015/8/6/15-cervejas-artesanais-especiais-e->

mainstream-so-a-mesma-coisa. Acesso em: 25 fev. 2019.

REVISTA EXAME. **Os comerciais emblemáticos da carreira de Ronaldo** | EXAME. 2016. Disponível em: <https://exame.abril.com.br/marketing/os-comerciais-emblematicos-da-carreira-de-ronaldo/>. Acesso em: 10 mar. 2019.

SEBRAE. **Ideias de Negócios**. 2018. Disponível em: <http://www.sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/ideias/como-montar-uma-microcervejaria,8f387a51b9105410VgnVCM1000003b74010aRCRD>.

WATERHOUSE, J. H.; TJESSEN, P. A CONTINGENCY FRAMEWORK FOR MANAGEMENT ACCOUNTING SYSTEMS RESEARCH. **Accounting, Organizations and Society**, [s. l.], v. 3, n. 1, p. 65–76, 1978.

YIN, R. K. **ESTUDO DE CASOS Planejamento e Métodos**. 2. Edição ed. Porto Alegre: Bookman, 2001.

**Como Referenciar este Artigo, conforme ABNT:**

GOMES, J. S; SÁ, L P. Modificações no Sistema de Controle Gerencial Pela Ótica da Teoria Contingencial: Estudo de Caso de uma Indústria Cervejeira. **Rev. FSA**, Teresina, v.17, n. 3, art. 2, p. 20-40, mar. 2020.

Contribuição dos Autores	J. S. Gomes	L P. Sá
1) concepção e planejamento.	X	X
2) análise e interpretação dos dados.	X	X
3) elaboração do rascunho ou na revisão crítica do conteúdo.	X	X
4) participação na aprovação da versão final do manuscrito.	X	X