



O Processo Orçamentário sob a Ótica Contingencial: Um Estudo de Caso em uma Empresa Cerâmica de Santa Catarina

Resumo

Uma das teorias organizacionais objeto de estudo na área contábil que vem sendo relacionada aos instrumentos gerenciais, inclusive o orçamento, em diversas pesquisas, é a Teoria Contingencial, que tem como fatores contingenciais variáveis internas e externas, como o ambiente, tecnologia, estrutura, tamanho e estratégia. O presente estudo objetivou identificar os fatores contingenciais que influenciam o processo orçamentário de uma empresa de ramo cerâmico do Estado de Santa Catarina. Para o atingimento deste objetivo, foi realizada uma pesquisa descritiva, com abordagem de cunho qualitativa, por meio de um estudo de caso, com utilização de questionários e entrevistas semiestruturadas com sete empregados envolvidos diretamente no processo orçamentário da organização objeto de estudo. Trata-se de uma empresa de porte médio-grande. Os respondentes destacaram que tem grau moderado de delegação de autoridade nas tomadas de decisões da empresa. Os achados indicam ainda que a empresa está inserida em um ambiente estável e com mudanças lentas e previsíveis. Além disso, foi reportado que ela usa com grau moderado a tecnologia, e ela está presente nas rotinas organização. Por fim, afirmam que os atributos do sistema orçamentário estão muito presentes na empresa e com maior nível de solidez, enfatizando que a empresa é capaz de gerir informações fidedignas diariamente e que o orçamento utilizado é por atividades. Conclui-se também que os achados deste estudo corroboram os resultados de estudos anteriores que relacionaram variáveis contingenciais com o sistema orçamentário.

Palavras-chave: Processo Orçamento; Teoria Contingencial; Setor Cerâmico

Linha Temática: Contabilidade Gerencial



1 Introdução

O cenário de negócios está cada vez mais inserido em ambientes caracterizado pela era de conhecimento e neste contexto, as empresas passam por transformações frequentes, que decorrem, principalmente, do crescimento da competitividade e da celeridade do processo de mundialização. Tais fatores tem levado as organizações a repensar suas políticas e estratégias, adaptando-se ao ambiente, como forma de melhorar o seu desempenho e, assim, a perenidade no mercado (Parente, Lucas, & Vasconcelos, 2015).

Lawrence e Lorsch (1986) argumentam que essa nova conjuntura exigiu das empresas a capacidade de adaptação e flexibilidade em termos de estrutura e processos internos, além de outros aspectos. A contabilidade gerencial está focada no atendimento das necessidades de informações dos usuários internos, ou seja, os diversos agentes que interagem no contexto organizacional (Beuren, Santos & Kloeppel, 2011). Assim, autores como Oyadomari et al. (2008), Frezatti et al. (Frezatti, Relvas, Junqueira, Nascimento, & Oyadomari, 2013) e Beuren e Erfurth (2010), argumentam que para atingimento dessa finalidade, ela se utiliza de uma variedade de técnicas e instrumentos de planejamento e controles de gestão denominados instrumentos de contabilidade gerencial.

Dentro desses instrumentos figura-se o orçamento que é um plano de realização futura, que para ter sucesso é preciso que seja planejado, estruturado e totalmente alinhado com o compromisso dos gestores nas metas a serem apreciadas, para Frezatti (2007), e Horngren, Sundem e Stratton (2004). Uma das teorias organizacionais objeto de estudo na área contábil que vem sendo relacionada aos instrumentos gerenciais, inclusive o orçamento, em diversas pesquisas, é a Teoria Contingencial. Matos (2010) explica que fatores contingenciais são variáveis internas e externas que modelam as características organizacionais em determinado momento, como o ambiente, tecnologia, estrutura, tamanho e estratégia.

Para Molinari e Guerreiro (2004, p.5), “a teoria da contingência pode ser utilizada em diversas áreas de estudo da gestão empresarial, visto que uma contingência representa uma circunstância do ambiente externo à qual a organização precisa se adaptar para garantir sua continuidade e atingir seus objetivos”. Os estudos anteriores de Woodward (1980) e Burns e Stalker (1961) sobre os efeitos das variáveis contingenciais nas organizações tem ampliado o interesse dos acadêmicos a pesquisarem mais o assunto.

Assim, autores como Van der Stede (2000), Boas e Jones (2005), Nascimento (2006), Costa, Moritz e Machado (2007), Baines, Langfield-Smith (2003), Haldma e Laats (2002) pesquisaram sobre a temática da Teoria Contingencial nas perspectivas diversas e empregando metodologias diferentes. Chenhall (2003) fez uma revisão dos achados de estudos nas últimas duas décadas, baseados em fatores contingenciais e aponta a possibilidade de desenvolvimento de pesquisas poderem abranger as percepções de outras teorias que ajudam a entender os controles gerenciais dentro das organizações.

Segundo Verhagem e Lavarda (2013), há uma carência a respeito dos estudos que envolvem o sistema orçamentário com a abordagem contingencial e o desenvolvimento de pesquisas nesta área contribuirão para um melhor entendimento do tema e estimula outros pesquisadores na investigação desse fenômeno.

Silva e Gonçalves (2008) investigaram a partir de um estudo multicascos e as características do uso de sistema de controle orçamentário sofrem influência de fatores contingências. Os resultados apontam, que fatores como tamanho, diversificação, dinamismo,



posição e participação no mercado ajudam a explicar o tipo de uso de sistema orçamentário na organização. Considerando necessário os estudos mais profundos sobre a abordagem da teoria contingencial e o orçamento, e baseando-se na evolução dos conceitos da contabilidade gerencial e seu instrumento orçamentário, o presente trabalho propõe entender o relacionamento entre os fatores contingenciais e o processo orçamentário.

Assim, formulou-se a seguinte questão que norteou a pesquisa: Como os fatores contingenciais influenciam o processo orçamentário de uma empresa do ramo cerâmico do Estado de Santa Catarina? A partir da definição do problema de pesquisa postulado, o presente estudo objetivou identificar os fatores contingenciais que influenciam o processo orçamentário da empresa de ramo cerâmico do Estado de Santa Catarina.

O estudo apresenta-se como uma oportunidade de se reconhecer como na prática se trabalha os instrumentos da contabilidade gerencial, e no caso objeto desse estudo, o processo orçamentário dentro das organizações, proporcionando um conhecimento prático para a empresa e os usuários externos das informações contábeis. Além disso, os acadêmicos e profissionais da área contábil serão capacitados a identificar as variáveis contingenciais que influenciam o processo orçamentário das empresas e a maneira pela qual elas afetam esse processo.

O artigo está estruturado da seguinte forma: a seção a seguir apresenta o referencial teórico, seguido da seção que expõe os aspectos metodológicos; nas últimas seções são apresentados os resultados e suas análises, seguidos pelas considerações finais.

2 Fundamentação Teórica

A fundamentação teórica aborda o orçamento empresarial com enfoque na teoria contingencial, embasando-o com os estudos anteriores que analisaram os fatores contingenciais que podem influenciar o processo orçamentário.

2.1 Contextualização da Teoria da Contingência

A teoria gerencial da contingência define que não existe somente uma solução para os problemas existentes nas organizações, cada entidade tem suas particularidades e características diferentes em sua atuação (Pérez & Gallardo, 2002).

Espejo (2008, p. 28) menciona que “a teoria contingencial está alicerçada em alguns princípios norteadores, que subsidiam sua visão organizacional”. Essa reflexão é mediante o comportamento de organizações que foram determinados por fatores contingenciais que são rotas de direção para a relação com a tomada de decisão. Já Frezatti (2009, p. 243) faz a relação de cada variável contingencial e sua importância nos sistemas de contabilidade gerencial, conforme evidencia-se na Tabela 1.

Tabela 1

Impacto das variáveis contingenciais nos sistemas de contabilidade gerencial

Variável	Impacto da variável nos sistemas de contabilidade gerencial
Ambiente externo	Ambientes mais turbulentos e hostis fazem com que as empresas enfatizem sistemas formais de controle, como orçamento; ambientes incertos fazem com que os sistemas de controle financeiro sejam utilizados com mais flexibilidade e baseados em relações interpessoais.
Tecnologia	Organizações com alto nível de padronização de seus processos possuem ênfase em seu processo de controle e baixa ocorrência de folga orçamentária; organizações com alto nível tecnológico e incerteza na tarefa dão pouca ênfase a controles formais e estimulam maior participação no orçamento. Nesse caso, os controles são mais informais e pessoais.

Variável	Impacto da variável nos sistemas de contabilidade gerencial
Estrutura organizacional	Grandes organizações, com estrutura descentralizada, utilizam controles mais formais como orçamento; empresas descentralizadas costumam utilizar sistemas de controle gerencial mais agregados; estrutura baseada em times está relacionada a maior participação e à utilização de métricas de <i>performance</i> compreensiva (grupo).
Tamanho	O tamanho da organização está associado com sistemas de controles gerenciais mais sofisticados.
Estratégia	Empresas com estratégias caracterizadas como conservadoras ou liderança de custos utilizam mais controles formais do que empresas que têm como estratégia de diferenciação ou crescimento.

Fonte: Frezatti (2009, p. 243).

A teoria contingencial pode ser atrelada a diferentes instrumentos, como o fator contingencial ambiente externo, tecnologia, estrutura organizacional, tamanho e estratégia são considerados fatores relevantes para cada entidade. Segundo Guerra (2007, p. 21), a melhor forma de se gerir as empresas requer profunda análise das características das situações que se apresentam para elas. Na Figura 1 apresentam-se os fatores contingenciais.

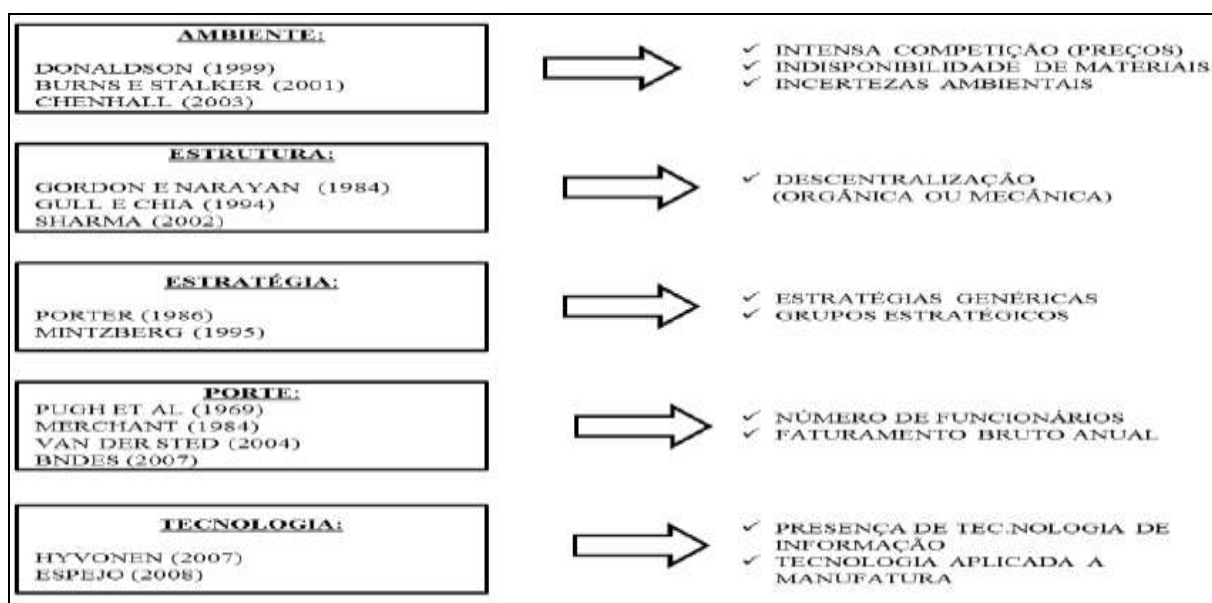


Figura 1. Elementos dos fatores contingenciais

Fonte: Gorla (2011, p.37).

As organizações sofrem influências de inúmeros fatores, aos quais alguns deles citados no Tabela 1 e Figura 1, são investigados para a realização do presente estudo.

2.2 Orçamento Empresarial

O orçamento para a organização é peça-chave para o sucesso do gerenciamento das suas operações e surgem várias pesquisas afim de conseguir explicar como essa ferramenta se desenvolve e estende-se para as empresas. (Merchant, 1984; Davila & Wouters, 2005; Hansen & Van Der Stede, 2004).

Há diversos pensamentos, distintos, para a utilização do orçamento, ao qual as



principais vertentes é o planejamento, coordenação e organização de atividades, alocação de recursos, motivação de funcionários e expressar a conformidade com as normas sociais. As variáveis contingenciais, como tamanho, ambiente, tecnologia, estrutura e estratégia estejam totalmente alinhadas com o controle organizacional e, especificamente, com o orçamento empresarial. (Chenhall, 2003; Covalski, Evans, & Shields 2006; Merchant, 2007).

Os tipos de orçamentos, conforme Sweeny (1993, p.11) diz que “essencialmente existem dois tipos de orçamentos: orçamento operacional e orçamento de capital”. Já Frezatti (2007) informa que a estrutura do orçamento pode ser alinhada em duas etapas: etapa operacional e etapa financeira.

O orçamento empresarial deve estar totalmente alinhado com o planejamento organizacional, seja em qualquer nível que esteja. O planejamento orçamentário tem a serventia de ser um direcionamento para a organização, tendo na sua composição informações mensuráveis e não mensuráveis, e deve unir diferentes áreas, internas, de uma empresa no aprimoramento do seu desempenho (Otley & Van Der Stede, 2003; Horngren, Foster, & Datar, 2000).

A evolução histórica da utilização do orçamento é resumida a seguir. O **Orçamento Rolling ou Contínuo**, para Atkinson et al. (2000, p. 493), é o processo orçamentário que planeja um período específico, normalmente um ano, e é organizado em subintervalos orçados, normalmente de um mês ou de um trimestre.

Para Lunkes (2003, p. 92), no **Orçamento Base Zero** o ano anterior não é usado como ponto de partida para elaboração do atual. Esse orçamento requer que todas as atividades estejam justificadas e priorizadas antes de serem tomadas as decisões relativas a quantia de recursos a serem alocados a cada departamento ou atividade. [...] O orçamento base zero projeta todas as peças como se estivessem sendo compiladas pela primeira vez.

O Orçamento **Flexível**, para Horngren, Foster e Datar (2000), é ajustado de acordo com as mudanças no nível de atividade real (ou receitas e direcionadores de custos reais). O orçamento flexível permite que os gestores calculem um conjunto mais vasto de variações que o orçamento estático.

Vanzella e Lunkes (2006, p. 117) descrevem que o **Orçamento Baseado Em Atividades** é um plano quantitativo e financeiro que direciona a empresa a focalizar atividades e recursos visando atingir objetivos estratégicos. Assim, é a expressão do plano esperado pela empresa, refletindo a previsão dos direcionadores de custo e atividades necessárias para executar o volume dos objetos de custo. É uma ferramenta para obter consenso e compromisso dos colaboradores com o objetivo de guiar a empresa por meio de metas essenciais, que envolvem receita, custo, qualidade, tempo e inovação.

O entendimento do **beyond budgeting**, ou além do orçamento, defini pela não utilização do processo orçamentária nas organizações por entender que pode haver manipulação de resultados, alto custo do desenvolvimento e execução orçamentária e não direcionamento do orçamento com o ambiente organizacional (Padoveze & Taranto, 2009).

2.3 Estudos Anteriores

Nesse tópico é apresentado na Tabela 2 vários autores que fizeram pesquisas utilizando a teoria contingência e o processo orçamentário, que influenciaram o estudo realizado.

Woodward (1958), foi a primeira pesquisadora a propor a teoria da contingência e



evidenciou que a medida que a tecnologia avança, as empresas levam primeiro uma estrutura mais mecanicista e, depois, uma estrutura mais orgânica. Burns e Stalker (1961), evidenciaram que quando uma empresa enfrenta um ambiente estável, com poucas mudanças, a estrutura mecanicista é mais eficaz. Ao contrário disso, quando a organização se depara com um ambiente dinâmico, com elevado grau de mudanças, faz-se necessário ter uma estrutura orgânica. Enquanto a Perrow (1976), ele deu seguimento aos primeiros estudos de Woodward sobre a variável “tecnologia”, identificando duas importantes dimensões da tecnologia: a possibilidade de analisar a tecnologia e a previsibilidade ou variabilidade do trabalho.

Tabela 2

Estudos anteriores sobre fatores contingenciais

Autores	Ano	Estudos
Woodward	1958	Abordou a tecnologia como fator contingencial.
Burns e Stalker	1961	Considerou a contingência ambiente externo.
Chandler	1962	Relacionou as contingências estratégia e estrutura.
Lawrence e Lorsch	1967	Pesquisou sobre as contingências ambiente estrutura.
Perrow	1976	Tratou da tecnologia e da estrutura.
Chenhall	2003	Revisão sobre estudos de 1980, ressaltando a falta de estudos qualitativos.
Tillema	2005	Estudou fatores de contingência em relação a sistemas contábeis
Aguiar e Frezatti	2007	Estudou fatores de contingência em relação a sistemas contábeis
Cadez	2007	Estudou fatores de contingência em relação a sistemas contábeis
Chen	2008	Tratou efeitos dos fatores de contingência sobre os sistemas contábeis.
Leite	2008	Tratou do orçamento e seus efeitos, sob a ótica da teoria contingencial
Verhagem e Lavarda	2013	Sistema orçamentário, com a abordagem da teoria contingencial.
Gorla	2011	A influência dos fatores contingenciais no orçamento.
Brizolla, Fasolin e Lavarda	2014	Evidenciaram os fatores contingenciais que influenciam o processo orçamentário de uma Instituição de Ensino Superior

Fonte: Adaptado de Fagundes et al. (2008, p. 1).

Chen (2008), examinou empiricamente os métodos de orçamento de capital. Com base em 115 respostas de uma pesquisa transversal e duas abordagens para o ajuste de contingência, este estudo produz três descobertas básicas. Em primeiro lugar, tanto as técnicas de fluxo de caixa descontado (DCF) quanto as medidas não financeiras são amplamente utilizadas no orçamento de capital. No entanto, as técnicas de DCF são mais importantes do que as medidas não financeiras, e as medidas não financeiras parecem servir como um substituto parcial quando a análise do DCF é menos eficiente. Segundo, as técnicas do DCF e as medidas não financeiras não são incondicionalmente apropriadas. Embora o impacto da estratégia da empresa nos métodos de orçamento de capital não seja suportado pelos resultados atuais, o estudo mostra que a padronização do produto afeta ambos os métodos de orçamento de capital, como hipotetizado. As empresas com alta padronização de produtos tendem a enfatizar mais a análise do DCF, enquanto as empresas com baixa padronização têm maior probabilidade de se concentrar em medidas não financeiras. Terceiro, um ajuste apropriado sob a teoria da contingência entre a padronização de produtos e os dois métodos de orçamento de capital estão significativamente associados à satisfação de uma empresa com o processo de orçamento de capital.

Aguiar e Frezatti (2007) identificam as principais contribuições que o conceito de adequação contingente oferece para o entendimento do uso e do desenho de sistemas de controle gerencial dentro do contexto do processo de estratégia. Tendo por base a pesquisa



analítica realizada, constatou-se que a abordagem de seleção é a definição de adequação contingente menos utilizada, havendo preferência pela abordagem de interação. Além disso, dentre os elementos do sistema de controle gerencial, o escopo da informação tem sido o mais explorado, enquanto estratégia e incerteza têm sido os dois elementos do processo de estratégia mais investigados.

Verhagem e Lavarda (2013) identificam em que medida os fatores contingenciais (ambiente, tecnologia, estrutura, tamanho e estratégia) influenciaram as principais inovações do processo orçamentário da empresa investigada. Os achados da pesquisa revelaram que os fatores contingenciais do ambiente, a tecnologia e, principalmente, o tamanho trouxeram inovações aos atributos do sistema orçamentários da organização.

Em sua pesquisa em duas empresas de energias e gás a fim de identificar fatores contingências, que atuam sobre a introdução e adequação de técnicas sofisticadas de contabilidade gerencial, Tillema (2005) identificou essas contingências e contribuiu para o desenvolvimento de uma empresa integrada que pode explicar a sofisticação dos sistemas de contabilidade gerencial. Chenhall (2003) realizou uma revisão dos achados de estudos, baseados em contingência nas últimas duas décadas analisando questões relacionados quanto a finalidade do sistema de controle gerencial e os elementos que o compõem; o significado e a mensuração das variáveis contextuais e as questões de desenvolvimento da Teoria da Contingência. Assim, os resultados, mostram a possibilidade de ideias baseadas em contingência poderem abranger percepções de outras teorias que ajudam a entender o sistema de controle gerencial dentro das organizações.

Quanto a Leite (2008), ele procurou descrever as práticas empresariais de orçamento em indústrias do Paraná. Ela concluir que o orçamento era aplicado por 90% dos respondentes, sendo a razão de uso mais importante a estimativa dos lucros, do retorno do investimento e da situação financeira. Os resultados mostram ainda que o orçamento na sua maior parte é top-down, elaborado anualmente, controlado mensalmente, e segue quanto à sua prática, conteúdos abordados na literatura, apresentando um pequeno déficit no acompanhamento de sua execução. Chandler (1962) estudou grandes empresas dos Estados Unidos e mostrou que a estrutura das empresas de grande porte foi gradativamente determinada pela sua estratégia mercadológica.

Chandler (1962) demonstrou que a estratégia determina a estrutura. Entretanto, a organização necessita manter uma adequação entre sua estratégia e sua estrutura, e caso contrário, terá uma performance menor. Lawrence e Lorsch (1967), em suas investigações de seis empresas na indústria plásticos, argumentam que os ambientes complexos levam as organizações a desenvolver departamentos separados para enfrentar as diferenças ambientais. Porém, esses departamentos criam problemas de coordenação. Os achados mostram ainda que a medida que as empresas conseguem se diferenciar ao nível solicitado pelo ambiente e, ao mesmo tempo, integram estes diferentes departamentos em ação coletiva, determinará a taxa de sucesso da organização.

O estudo de Gorla (2011) identificou como os fatores contingenciais influenciam o sistema orçamentário de uma empresa industrial Têxtil. Os achados da pesquisa mostraram que a primeira contingência a afetar a evolução da empresa foi o ambiente vivido em 2004, caracterizado por concorrência acirrada e incertezas comerciais. A partir deste ambiente, a organização redirecionou a sua estratégia em 2007 e, nos anos seguintes, a porte e a estrutura sofreram mudanças. Ao longo do desenvolvimento do porte e estrutura, o tipo de orçamento



passou a ser do Tradicional para Orçamento Base Zero, surgiu a razão estratégica para o uso do orçamento, o modo de elaboração passou a ser misto e a tecnologia empregada no sistema orçamentário foi alterada. Concluiu-se então que os achados indicam a confirmação do pressuposto da pesquisa, pois os fatores contingenciais (ambiente, estrutura, porte, estratégia e tecnologia) condicionaram a evolução da empresa e, por consequência, redefiniram a caracterização do sistema orçamentário.

Brizolla, Fasolin e Lavarda (2014) verificaram como os fatores contingenciais influenciam no processo orçamentário de uma Instituição de Ensino Superior no Estado do RS. Os resultados indicaram que a instituição está inserida em um ambiente bastante dinâmico, que a tecnologia está bastante presente nas rotinas e processos da atividade institucional e trata-se de uma organização de médio-grande porte. Ainda apresenta um baixo grau de descentralização e as estratégias são consideradas importantes. Os respondentes destacaram a importância do orçamento para a instituição, utilizando a contabilidade financeira para a base do orçamento, demonstrando a ligação existente entre esses dois aspectos.

3 Procedimentos Metodológicos

A pesquisa visou enriquecer o entendimento da influência dos fatores contingenciais na evolução do processo orçamentário de uma empresa de ramo cerâmica. De acordo com o objetivo, o trabalho pode ser caracterizado como de cunho descritivo pois teve como finalidade analisar e verificar como os fatores contingenciais influenciam no processo orçamentário da empresa estudada. Segundo Gil, (2002), as pesquisas descritivas têm como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou, então, o estabelecimento de relações entre variáveis. São inúmeros os estudos que podem ser classificados sob este título e uma de suas características mais significativas está na utilização de técnicas padronizadas de coleta de dados, tais como o questionário e a observação sistemática.

Em relação à abordagem, a pesquisa é de tipo qualitativa, pois pretendeu descrever, compreender e ter maior familiaridade com o jeito pelo qual as variáveis contingenciais mudam a realidade das organizações. Para Godoy (1995, p.58) a pesquisa qualitativa “envolve a obtenção de dados descritivos sobre pessoas, lugares e processos interativos pelo contato direto do pesquisador com a situação estudada, procurando compreender os fenômenos segundo a perspectiva dos sujeitos”.

Utiliza-se como procedimento, um estudo de caso em uma empresa cerâmica. Oliveira Netto (2011) aponta que estudo de caso pode abranger análise de exame de registros, observação de acontecimentos, entrevistas estruturadas e não estruturadas ou qualquer outra técnica de pesquisa. Seu objeto pode ser um indivíduo, um grupo, uma organização, um conjunto de organizações, ou até mesmo, uma situação. De acordo com Gil (2002), o estudo de caso envolve o estudo profundo e exaustivo de um ou poucos objetos, de maneira a se obter o seu amplo e detalhado conhecimento.

Para o procedimento de coleta de dados neste trabalho, utilizou-se de questionários e entrevistas, que foram elaborados a partir dos elementos da Tabela 3. Além do questionário, foram realizadas entrevistas semiestruturadas com os responsáveis que são envolvidos no processo orçamentário da organização. Em busca de resolução do problema do presente trabalho e do atendimento dos objetivos postulados, todas as variáveis foram contempladas



em instrumentos investigados em estudos anteriores, adaptando-se à realidade da contabilidade gerencial no Brasil.

Tabela 3

Estudos anteriores sobre Teoria da Contingência que utilizaram o instrumento de coleta de dados

Variáveis	Subvariáveis	Mensuração	Autores
Fatores Contingenciais	Ambiente	Utilização de perguntas abertas e fechadas de acordo com a caracterização da variável (escala Likert).	Perrow (1976); Chenhall (2003); Espejo (2008); Sharma (2002); Gordon e Narayanan (1984); Khandwall (1972) e Hansen e Van Der Stede (2004).
	Tecnologia	Utilização de perguntas abertas e fechadas de acordo com a caracterização da variável (escala Likert).	Hyvonen (2007); Espejo (2008); Hansen e Van Der Stede (2004).
	Estrutura	Utilização de perguntas abertas e fechadas de acordo com a caracterização da variável (escala Likert).	Gordon e Narayan (1984); Gull e Chia (1994); Sharma (2002) e Burns e Stalker (1961).
	Tamanho	Utilização de perguntas abertas e fechadas de acordo com a caracterização da variável (escala Likert).	Bndes (2015) e Espejo (2008).
	Estratégia	Utilização de perguntas abertas e fechadas de acordo com a caracterização da variável (escala Likert).	Merchant (1984); Mintzberg (1995); Gimenez (2000); Hansen e Van Der Stede (2004); e Porter (1986).
Atributos do Sistema Orçamentário	Componentes do Sistema Orçamentário	Utilização de perguntas abertas e fechadas de acordo com a caracterização da variável (escala Likert).	Frezatti (2005) e Hansen e Van Der Stede (2004).
	Razões do Uso De Sistema Orçamentário	Utilização de perguntas abertas e fechadas de acordo com a caracterização da variável (escala Likert).	Sharma (2002) e Van Der Stede (2004).

Fonte: Adaptado de Gorla (2011).

Assim, no bloco 1 do questionário foram definidas as questões (Q1; Q2; Q3; Q4; e Q5) sobre a caracterização das variáveis contingenciais que podem influenciar no sistema orçamentário da empresa. Por seguinte, o bloco 2 apresenta as questões (Q6; Q7; Q8; Q9) sobre os atributos do sistema orçamentário, ou seja, sobre a solidez da existência dos itens da variável componente do sistema orçamentário, assim como a periodicidade utilizada no orçamento contínuo pela empresa e abrangendo também questões sobre os departamentos envolvidos no orçamento.

Por fim, os blocos 3 e 4 apresentam respectivamente a qualificação dos respondentes e as razões de uso do orçamento. Num primeiro momento, buscou-se verificar com base no questionário e entrevista que foi aplicada, realizada presencialmente por documento físico, com os respondentes desta pesquisa, a avaliação da influência de cada fator contingencial na evolução da empresa para o período de estudo. Cabe ressaltar que a aplicação do questionário e das entrevistas se realizou entre o período de outubro a dezembro de 2017.



Tabela 4

Mensuração dos fatores contingenciais

Fator	Medidas	Escala
Ambiente	Estável, com mudanças lentas e previsíveis ou dinâmico, com mudanças rápidas e imprevisíveis.	Nota de 1 a 5. Sendo que 1, o ambiente da instituição é muito estável e 5 o ambiente da empresa é muito dinâmico.
Tecnologia	Usa ou não com grande intensidade algumas características e ferramentas tecnológicas.	Nota de 1 a 5. Sendo 1, a instituição não usa tecnologia e 5 a empresa usa a tecnologia com grande intensidade.
Estrutura	Análise de nível de delegação de autoridade dos gerentes.	Nota de 1 a 5. Sendo 1 a empresa nunca delega autoridade e 5 que há total delegação de autoridade dos gerentes.
Tamanho	Por meio do faturamento operacional bruto anual nas demonstrações financeiras da empresa.	Classificar a empresa em microempresa, pequena empresa, média e grande empresa e grande empresa.
Estratégia	Nível de prioridades estratégicas da empresa.	Nota de 1 a 5. Sendo 1 a empresa não considera importante as prioridades estratégicas e 5 a empresa considera muito importante essas prioridades.
Componentes do sistema orçamentário	Caracterização do sistema orçamentária e a existência da utilização do orçamento contínuo, sua periodicidade e por fim se o sistema contábil da empresa possibilita o acompanhamento orçamentário e sua revisão de forma atualizada.	Nota de 1 a 5 de acordo com a solidez da caracterização do sistema orçamentário. Questionamento da periodicidade de disponibilização de dados contábeis.
Razões de uso do sistema orçamentário	Mesura os itens como avaliação de desempenho, o planejamento operacional, a formação de estratégias e comunicação de metas.	Nota de 1 a 5. Sendo 1 o item não tem importância e 5 que ele apresenta muita importância para o sistema orçamentário na empresa. Questionamento das razões do uso de sistema orçamentário dentro da empresa.

Fonte: Gorla (2011).

Houve também questionamento sobre a razão para o uso do orçamento em relação ao propósito da organização e foi solicitado atribuir nota de 1 a 5, sendo que 1 diz que não tem importância e 5 tem muita importância.

4 Análise dos Resultados

Os questionários foram aplicados durante os meses de outubro e novembro de 2017, no setor de controladoria da organização e continham na equipe 14 empregados envolvidos no processo orçamentário, no qual 7 colaboradores responderam aos questionários, tendo uma taxa de retorno de 50% de respostas aos questionários (Tabela 5).

Todos os respondentes pertencem a área de controladoria da organização, formados em Ciências Contábeis, e alguns com outra graduação, mas todos pós-graduados. Somente um respondente tem pouca experiência nessa área de controladoria com envolvimento com o orçamento, os outros respondentes têm mais de 5 anos de experiência com orçamento e com um tempo razoável de atuação, nesta área, dentro da empresa. Na sequência tem-se o perfil dos respondentes.



Tabela 5
Perfil dos respondentes

Característica	Gerente de Controladoria - R1	Analista 2 - R2	Analista 3 - R3	Analista 4 - R4	Analista 5 - R5	Analista 6 - R6	Analista 7 - R7
Graduação	C. Contábeis	C. Contábeis	C. Contábeis	C. Contábeis	C. Contábeis	C. Contábeis	C. Contábeis
Maior Titulação	Especialização	Mestrado	Especialização	Especialização	Especialização	Especialização	Especialização
Tempo de empresa	mais de 5 anos	de 3 a 5 anos	até 1 ano	de 1 a 3 anos	mais de 5 anos	mais de 5 anos	mais de 5 anos
Envolvimento com Orçamento	mais de 5 anos	mais de 5 anos	até 1 ano	mais de 5 anos	mais de 5 anos	mais de 5 anos	mais de 5 anos

Num primeiro momento, buscou-se verificar com base nos questionários com os respondentes desta pesquisa a avaliação de cada variável contingencial no período de estudo. Assim, para a variável contingencial ambiente (Tabela 6), procurou-se saber se o ambiente em que a organização está inserida é muito estável, com mudanças lentas e previsíveis ou se é muito dinâmico, com mudanças rápidas e imprevisíveis.

Os resultados da pesquisa mostram que a média das notas foram de 2,71. A variável ambiental que apresentou maior dinamismo foi a de atitudes da concorrência com uma média de 3,43 e a variável com menor dinamismo encontrado no estudo foi a tecnologia aplicada ao processo produtivo com média de 2,14.

Cabe ressaltar que a maioria das variáveis contingencias ambiente consideradas no presente estudo apresentam média menor de 4, permitindo concluir que a organização está inserida em um ambiente estável e com mudanças lentas e previsíveis.

Tabela 6
Variável contingencial ambiente

Questões	R 1	R 2	R 3	R 4	R 5	R 6	R 7	Média
A. Atitudes da concorrência	3	3	4	2	4	4	4	3,43
B. Competição por mão de obra	2	3	2	2	3	2	3	2,43
C. Competição por compra de insumo e componentes	2	4	2	2	3	2	3	2,57
D. Tecnologia aplicada ao processo produtivo	1	2	2	3	3	2	2	2,14
E. Restrições legais, políticas e econômicas do setor	1	3	2	4	3	3	3	2,71
F. Gostos e preferências dos clientes do setor	2	3	4	3	3	3	3	3,00
Média geral dos respondentes								2,71

Para o fator contingencial Tamanho, foi verificado nas demonstrações financeiras o faturamento anual. Foi feito segundo a classificação de porte de empresa adotada pelo BNDES (2015) segundo o qual a classificação tem que ser feita de acordo com o faturamento anual da empresa ou do grupo econômico no qual a empresa pertença. Percebeu-se que o faturamento para o ano 2016 ultrapassou R\$ 90.000.000,00, com uma receita bruta superior a R\$ 1 bilhão. Conclui-se que a empresa objeto de estudo é uma empresa de médio-grande porte.



Para o fator contingencial estrutura (Tabela 7), investigou-se qual o nível de delegação de autoridade dos gerentes da empresa. Os resultados da pesquisa mostram que no período de estudo considerado, a média geral das notas foi de 3,14. Constatou-se que dentro das variáveis contingenciais estrutura, a maior delegação de autoridade de tomada de decisão foi encontrado na variável Delegação de Autoridade no desenvolvimento de novos produtos com média de 3,43 e a variável com menor valor foi a delegação de autoridade nas decisões de preços. A partir do momento que se percebeu que a média de quase todas as variáveis apresentaram média menor de 4, destaca-se que a organização objeto de estudo apresenta um grau moderado de delegação de autoridade.

Tabela 7
Variável contingencial estrutura

Questões	R 1	R 2	R 3	R 4	R 5	R 6	R 7	Média
A. Delegação de autoridade no desenvolvimento de novos produtos	3	3	4	4	4	3	3	3,43
B. Delegação de autoridade na contratação e demissão do pessoal	2	3	2	5	4	4	3	3,29
C. Delegação de autoridade na seleção de investimentos relevantes	2	3	3	4	3	5	3	3,29
D. Delegação de autoridade na alocação orçamentaria	2	2	3	4	2	4	4	3,00
E. Delegação de autoridade nas decisões de preços	2	2	3	3	3	2	4	2,71
Média geral dos respondentes								3,14

Para o fator contingencial Tecnologia (Tabela 8), os achados da pesquisa mostram que a média geral das notas foi de 3,27. Observou-se então a partir dos resultados que as variáveis Tecnologia que a organização usa com maior intensidade foram a Troca de Dados de Forma Eletrônica e Sistema Integrado (ERP) ambos com média igual a 3,47. A variável que a empresa objeto de estudo usa com menor intensidade é o Grau de Diversificação da Tarefa na Produção com média de 2,86. Estes resultados apontam que a organização usa a tecnologia com grau moderado uma vez que a média geral das notas das variáveis contingenciais tecnologia foi de 3,27 e que o uso de tecnologia na empresa está presente nas rotinas e processos de atividade institucional.

Tabela 8
Variável contingencial tecnologia

Questões	R 1	R 2	R 3	R 4	R 5	R 6	R 7	Média
A. Publicidade na internet por redes sociais	4	3	3	2	4	2	3	3,00
B. CRM (Gerenciamento da relação com cliente)	3	4	3	3	3	3	4	3,29
C. Armazenamento de dados	3	3	3	3	2	3	4	3,00
D. Troca de dados de forma eletrônica	3	4	3	4	4	3	4	3,57
E. Sistema Integrado (ERP)	4	3	2	5	4	3	4	3,57
F. Grau de repetição das atividades na produção	4	4	3	3	3	4	3	3,43
G. Grau de rotina das tarefas na produção	4	4	3	3	3	3	4	3,43
H. Grau de diversificação da tarefa na produção	3	3	3	2	3	4	2	2,86
Média geral dos respondentes								3,27

No fator contingencial Estratégia (Tabela 9) procurou-se saber o nível de prioridade estratégicas da empresa, os achados mostram que a média das notas foram de 3,90. Percebeu-se que a empresa dá muita importância para a variável Ênfase na Alta Qualidade do Produto



Maior que a concorrência apresentando uma média de 4,43. A variável para o qual a empresa dá menor prioridade é o Oferecimento de Suporte ao Cliente de Produto com uma média de 3,43. Considerando que todas as variáveis contingenciais da Estratégia apresentam, cada uma, média de 3,50 com três subvariáveis apresentando média superior a 4; conclui-se que a organização objeto de estudo considera importante todas as variáveis contingenciais Estratégia analisadas no presente estudo.

Tabela 9

Variável contingencial estratégia

Questões	R 1	R 2	R 3	R 4	R 5	R 6	R 7	Média
A. Ênfase na alta qualidade do produto maior que a concorrência	5	5	3	5	4	4	5	4,43
B. Oferecer suporte ao cliente de produto	4	4	3	3	3	3	4	3,43
C. Desenvolver características únicas do produto	5	4	3	5	4	5	4	4,29
D. Buscar uma imagem melhor que a concorrência	4	3	5	4	5	3	4	4,00
E. Investir em Pesquisa e Desenvolvimento	4	4	4	3	4	4	3	3,71
F. Busca de um preço de venda menor que a concorrência	2	4	3	5	4	2	5	3,57
Média geral dos respondentes								3,90

Na segunda parte do estudo, averiguou-se a percepção dos respondentes quanto aos atributos do sistema orçamentário (Tabela 10), para o período de estudo com relação aos últimos orçamentos efetuados pela empresa e qual o seu nível de solidez com relação a existência de itens orçamentários. Os achados da pesquisa mostram que a média das notas foram de 3,70 e todas as variáveis deste construto apresentam superior a 3, menos uma variável que é Plano de Recursos Humanos, que apresentou uma média de 2,71. Estes resultados significam que na percepção dos respondentes, os atributos do sistema orçamentário estão muito presentes na empresa objeto de estudo e com nível de solidez maior. Baseando-se nas respostas das entrevistas, observou-se que dentro dos atributos do sistema orçamentário na organização, os entrevistados apontam que só não está bem difundido o plano de recrutamento de recursos humanos, mesmo que exista com pouca solidez.

Quanto a utilização do Orçamento Contínuo pela empresa para gerar informações contábeis confiáveis, os entrevistados apontam em sua grande maioria que o sistema contábil é capaz de gerar informações fidedignas, diariamente. Eles afirmam que todos os setores estão envolvidos na confecção do orçamento, e que o orçamento utilizado é o orçamento por atividades.

Tabela 10

Atributos do sistema orçamentário

Questões	R 1	R 2	R 3	R 4	R 5	R 6	R 7	Média
A. Premissas orçamentárias	3	3	5	4	4	4	4	3,86
B. Previsão de cenários	3	3	4	4	5	4	3	3,71
C. Plano de marketing e vendas	3	4	4	5	4	4	4	4,00
D. Plano de produção	4	4	4	4	4	3	5	4,00
E. Plano de recursos humanos	2	2	3	2	4	3	3	2,71
F. Plano de investimento no ativo não circ.	3	3	3	5	4	4	2	3,43
G. Demonstrações contábeis projetadas	3	3	4	5	4	4	4	3,86
<i>Rolling Forecasting</i> (Orçamento Contínuo)	3	3	5	5	4	4	4	4,00
Média geral dos respondentes								3,70



Houve também questionamento sobre a razão para o uso do orçamento (Tabela 11) em relação ao propósito da organização e foi solicitado atribuir nota de 1 a 5, sendo que 1 diz que não tem importância e 5 tem muita importância.

Os achados da pesquisa a partir da Tabela 11 mostram que a média das variáveis considerados neste construto foi de 4,18 o que permite apontar que a empresa tem motivos para o uso do orçamento para planejamento operacional, avaliação de desempenho, comunicação de metas e formação de estratégia.

Tabela 11

Razões para o uso do orçamento

Questões	R 1	R 2	R 3	R 4	R 5	R 6	R 7	Média
A. Para planejamento operacional	5	4	5	5	5	5	4	4,71
B. Para avaliação de desempenho	4	4	1	5	4	4	3	3,57
C. Para comunicação de metas	4	5	3	5	4	4	4	4,14
D. Para formação estratégica	5	5	3	5	4	3	5	4,29
Média geral dos respondentes								4,18

De acordo com as informações obtidas através das entrevistas com os respondentes 5 e 7, destaca-se que a organização usa o orçamento para projetar, definir e depois comparar os indicadores de desempenho afim de reestudar os projetos de investimentos e corrigir possíveis distorções.

5 Considerações Finais

A pesquisa analisou os fatores contingenciais que são considerados no sistema orçamentário da empresa e foi possível verificar que a organização possui um plano orçamentário elaborado anualmente, mas tem suas informações relacionadas diariamente para melhor gerenciamento das suas necessidades.

O seu planejamento orçamentário não sofre muita influência do seu ambiente externo, considerado estável e com mudanças lentas e previsíveis. A sua estrutura da empresa dá autonomia para delegar autoridade para diversas tarefas e informa que a empresa tem que inovar no desenvolvimento de produtos, delegação de autoridade na contratação e demissão do pessoal, na seleção de investimentos relevantes e na alocação orçamentaria. Sua estrutura se molda conforme o que a empresa enfrenta e faz uma análise do seu ambiente interno e externo, e nesse contexto os anseios de investimentos, distribuição de recursos e preços, que tem sua análise do ponto de vista financeiro do orçamento. Assim, conclui-se que a empresa apresenta um grau moderado de delegação de autoridade.

A estratégia da empresa está alinhada na produção com qualidade do seu produto, como, também, dar suporte para seu cliente na busca do destaque frente aos concorrentes, precisando investir em desenvolvimento e eficiência na produção, para que assim possa ter uma imagem de sucesso perante a sociedade.

A organização considera a tecnologia, pois suas informações são importantes para seu ciclo de melhorias, mas também a transparência com os usuários internos e externos agilizam as informações, assim como a gestão do seu cliente e o armazenamento dessas informações. A tecnologia faz com que a gestão orçamentária se torne mais eficiente com a utilização de sistemas informatizados, e que as tarefas sejam realizáveis de forma mais compreensível. Aduz-se que a empresa usa com grau moderado a tecnologia nas suas rotinas e processos de



atividades institucional.

Com relação ao atributo do sistema orçamentário e as razões para o uso do orçamento, os resultados apontaram que a empresa tem motivos para o uso do orçamento para planejamento operacional, avaliação de desempenho, comunicação de metas e formação de estratégia. De acordo com as informações obtidas por meio das entrevistas com os respondentes 5 e 7, foi destacado que a organização usa o orçamento para projetar, definir e depois comparar os indicadores de desempenho afim de reestudar os projetos de investimentos e corrigir possíveis distorções. Também, foi enfatizado que todos os setores estão envolvidos na confecção do orçamento e que o orçamento utilizado é o orçamento por atividades.

Os achados desta pesquisa corroboram as conclusões dos estudos anteriores como os de Brizolla, Fasolin e Lavarda (2014), que apontam nos resultados que a empresa que foi objeto de seu estudo é uma empresa de médio-grande porte e que ela apresenta um baixo grau de descentralização e as suas estratégias consideradas importantes. Esses achados corroboram também com os achados de Verhagem e Lavarda (2013), que revelaram que os fatores contingenciais do ambiente, a tecnologia e, principalmente, o tamanho trouxeram inovações aos atributos do sistema orçamentário da organização pois os fatores contingencias no presente estudo condicionam os atributos do sistema orçamentário da empresa.

As conclusões deste estudo remetem às observações de Covalski, Evans, Luft & Shields (2006) que mencionam que o orçamento pode ser usado para vários motivos no processo gerencial, incluindo o planejamento, coordenação e organização de atividades, alocação de recursos, motivação de funcionários. Elas são similares também com as descobertas de Hansen e Van der Stede (2004), que apontam que o orçamento pode cumprir dois tipos de funções nas empresas. Sendo a primeira função o uso de orçamento com foco operacional e de curto prazo, sendo dois exemplos dela o planejamento operacional e avaliação de desempenho. A segunda função tem a ver com o uso de orçamento relacionado a motivos de longo prazo e, prioritariamente, estratégicos, tais como: formação da estratégia e comunicação de metas. Essas conclusões corroboram também a visão de Abernethy e Brownell (1999), que apontam que os gestores usam o orçamento como ferramenta de coordenação e comunicação de planos e estratégias organizacionais.

Por fim, as conclusões deste estudo corroboram as evidências Burns & Stalker (1961) que apontam que quando uma organização enfrenta um ambiente estável, com poucas mudanças, a estrutura mecanicista é mais eficaz e neste contexto se utiliza o orçamento tradicional.

Como limitação do presente artigo, os achados não podem ser estendidos a outras organizações do mesmo ramo nem fazer generalizações com empresas de ramos diferentes. Sugere-se então para pesquisas futuras, a realização do mesmo estudo em outros segmentos de atividade com uma abordagem de multicasos, a fim de comparar os resultados. Também podem ser investigadas se os pressupostos da teoria e seu efeitos sobre o orçamento podem abranger outros instrumentos de contabilidade gerencial.

Referências

- Abernethy, M. A., & Brownell, P. (1999). The role of budgets in organizations facing strategic change: an exploratory study. *Accounting, organizations and society*, 24(3), 189-204.
- Aguiar, A. B., & Frezatti, F. (2007). Sistema de controle gerencial e contextos de processo de estratégia: contribuições da teoria da contingência. *Anais Congresso USP de Controladoria e Contabilidade* (Vol. 7).



- Atkinson, A. A., Kaplan, R. S., Young, S., & Banker, R. (2000). *Contabilidade gerencial*. São Paulo: Atlas.
- Baines, A., & Langfield-Smith, K. (2003). Antecedents to management accounting change: a structural equation approach. *Accounting, organizations and society*, 28(7-8), 675-698.
- Beuren, I. M., & Erfurth, A. E. (2010). Pesquisa em contabilidade gerencial com base no futuro realizada no Brasil. *Contabilidade, Gestão e Governança*, 13(1), 44 – 58.
- Beuren, I. M., Silva, M. Z., dos Santos, P. S. A., & Kloeppel, N. R. (2011). Métodos de Custeio: Uma Meta-Análise dos Artigos Publicados no Congresso Brasileiro de Custos no Período de 1994 a 2010. *Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC*.
- BNDES. (2015). Apoio às Micro, Pequenas e Médias Empresas. Banco Nacional Do Desenvolvimento/ Gabinete Da Presidência, 22. Retirado de https://web.bndes.gov.br/bib/jspui/bitstream/1408/4261/1/Cartilha_MPME_2015.pdf Acesso em: 11 nov. 2017.
- Boas, A. A. V., & Jones, G. D. C. (2005). Planejamento Financeiro e Controle Orçamentário: um estudo de caso em uma empresa industrial. *Contextus*, 3(1), 25-34.
- Brizzola, M. M. B.; Fasolin, L. B.; Lavarda, C. E. F.(2014). O processo orçamentário sob a ótica contingencial em uma Instituição de Ensino Superior do estado do RS. *Anais do Congresso Anpcont*.
- Burns, Tom E. and Stalker, G.M. (1961). *The Management of Innovation*. University of Illinois at Urbana-Champaign's Academy for Entrepreneurial Leadership Historical Research Reference in Entrepreneurship. Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=1496187>
- Chandler, A. D. (1962) *Strategy and structure*: Chapters in the history of the industrial enterprise. (Vol. 120): MIT Press.
- Chen, S. (2008). DCF techniques and non financial measures in capital budgeting: a contingency approach analysis. *Behavioral Research in Accounting*, 20(1), 13-29.
- 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.
- Costa, A. M., de O., Moritz, G., & Machado, F. (2007). Contribuições do Orçamento Base Zero (OBZ) no planejamento e controle de resultados em organizações empresariais. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, (8), 85-98.
- Covaleski, M., Evans III, J. H., Luft, J., & Shields, M. D. (2006). Budgeting research: three theoretical perspectives and criteria for selective integration. *Handbooks of management accounting research*, 2, 587-624.
- Davila, T., & Wouters, M. (2005). Managing budget emphasis through the explicit design of conditional budgetary slack. *Accounting, Organizations and Society*, 30(7-8), 587-608.
- Espejo, M. M. D. S. B. (2008). *Perfil dos atributos do sistema orçamentário sob a perspectiva contingencial: uma abordagem multivariada* (Doctoral Dissertation, Universidade de São Paulo).
- Frezatti, F. (2007). *Orçamento Empresarial: Planejamento E Controle Gerencial*. São Paulo: Editora Atlas SA.
- Frezatti, F. (2009). *Orçamento Empresarial: Planejamento e Controle Gerencial*. (2a ed.). São Paulo: Editora Atlas SA.
- Frezatti, F., Relvas, T. R. S., Junqueira, E., Nascimento, A. R. D., & Oyadomari, J. C. (2013). Críticas ao orçamento: problemas com o instrumento ou a não utilização de uma abordagem abrangente de análise? *ASAA-Advances in Scientific and Applied Accounting*, 3(2), 190-216.
- Gil, A. C. (2002). *Como elaborar projetos de pesquisa*. São Paulo: Atlas.
- Godoy, A. S. (1995). Introdução à pesquisa qualitativa e suas possibilidades. *Revista de Administração de Empresas*, 35(2), 57-63. <https://dx.doi.org/10.1590/S0034-75901995000200008>
- Gorla, M. C. (2011). *Influência de fatores contingenciais sobre o sistema orçamentário: estudo em uma empresa industrial têxtil*. Dissertação (Dissertação de Mestrado -FURB).
- Guerra, A. R. (2007). *Arranjos entre fatores situacionais e sistema de contabilidade gerencial sob a ótica da teoria da contingência* (Doctoral Dissertation, Universidade de São Paulo).
- Haldma, T., & Lääts, K. (2002). Contingencies influencing the management accounting practices of Estonian manufacturing companies. *Management accounting research*, 13(4), 379-400.
- Hansen, S. C., & Van der Stede, W. A. (2004). Multiple facets of budgeting: an exploratory analysis. *Management accounting research*, 15(4), 415-439.
- Horngren, C.T.; Foster, G.; Datar, S.M. (2000). *Contabilidade de custos*. 9ª ed. Rio de Janeiro: Ed. LTC.



- Horngren, C. T.; Sundem, G. L.; Stratton, W. O. (2004). *Contabilidade gerencial*. Trad. Elias Pereira (12a ed.). São Paulo: Prentice Hall.
- Lawrence, P. R., & Lorsch, J. W. (1986). *Organization and environment: managing differentiation and integration* (Harvard Business School Classics).
- Leite, R. M. (2008). Orçamento empresarial: um estudo exploratório em indústrias do Estado do Paraná.
- Lunkes, R. J. (2003). *Manual de orçamento* (2a ed.). São Paulo: Atlas.
- Matos, E. R. J. D. (2010). *Perfil do sistema de controle gerencial sob a perspectiva da teoria da contingência* (Doctoral Dissertation, Universidade de São Paulo).
- Merchant, K. A. (1984). Influences on departmental budgeting: An empirical examination of a contingency model. *Accounting, Organizations and Society*, 9(3-4), 291-307.
- Merchant, K. A. (2007). O modelo do sistema de orçamento corporativo: influências no comportamento e no desempenho gerencial. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 1(1), 107.
- Molinari, S. K., & Guerreiro, R. (2004). Teoria da contingência e contabilidade gerencial: um estudo de caso sobre o processo de mudança na controladoria do Banco do Brasil. *Anais Congresso USP de Controladoria e Contabilidade*.
- Nascimento, A. R. D. (2006). Avaliação do orçamento como instrumento de controle de gestão: Um estudo de caso em uma indústria de fertilizantes. *Anais do Simpósio de Engenharia de Produção* (vol. 12).
- Oliveira Netto, A. A. (2011). *Metodologia da pesquisa científica*. Visual Books
- Oyadomari, J. C., de Mendonça Neto, O. R., Cardoso, R. L., & de Lima, M. P. (2008). Fatores que influenciam a adoção de instrumentos de controle gerencial nas empresas brasileiras: um estudo exploratório sob a ótica da teoria institucional. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 2(2), 55.
- Padoveze, C. L. (2009). Taranto, F. C. *Orçamento empresarial: novos conceitos e técnicas*. (VIRTUAL) São Paulo: Pearson Education do Brasil.
- Parente, P. H. N., De Luca, M. M. M., & Vasconcelos, A. C. (2015). Teoria contingencial e intangibilidade: um estudo nas empresas listadas na BM&FBovespa. *Enfoque*, 34(3), 21-40.
- Pérez, B. E., & Gallardo, A. L. (2002). Implicaciones teóricas y metodológicas de la evolución de la investigación en contabilidad de gestión. *Spanish Journal of Finance and Accounting/Revista Española de Financiación y Contabilidad*, 31(111), 245-286.
- Perrow, C. (1976, August). Control in organizations: The centralized-decentralized bureaucracy. In *annual meeting of American Sociological Association, New York*.
- Rodrigues Junior, M. M., Zonatto, V. C., & Lavarda, C. E. F. (2012). Participação dos diferentes departamentos e unidades no sistema orçamentário: um estudo de caso em uma instituição de ensino superior do Estado de Santa Catarina. *ConTexto*, 12(22), 27-41.
- Silva, A. C. D., & Gonçalves, R. C. D. (2008). Aplicação da abordagem contingencial na caracterização do uso do sistema de controle orçamentário: um estudo multicaso. *JISTEM: Journal of Information Systems and Technology Management*, 5(1), 163-184.
- Sweeny, A. (1993). *Handbook of budgeting*. John Wiley & Sons.
- Tillema, S. (2005). Towards an integrated contingency framework for MAS sophistication: Case studies on the scope of accounting instruments in Dutch power and gas companies. *Management Accounting Research*, 16(1), 101-129.
- Van der Stede, W. A. (2000). The relationship between two consequences of budgetary controls: budgetary slack creation and managerial short-term orientation. *Accounting, Organizations and Society*, 25(6), 609-622.
- Vanzella, C., & Lunkes, R. J. (2006). Orçamento baseado em atividades: um estudo de caso em empresa distribuidora de energia elétrica. *Contabilidade Vista & Revista*, 17(1), 113-132
- Verhagem, J. A., & Lavarda, C. E. F. (2013). Inovações no processo orçamentário a luz da abordagem contingencial em uma empresa de grande porte do sul do Brasil. *RACI*, (1), 1-15.
- Woodward, J. (1958). *Management and Technology*. London: HM Stationary Office.
- Woodward, J. (1980). *Industrial organization; theory and practice* (No. 04; HD38, W6 1980).