

Relações Entre Tipos de Sistemas Orçamentários e Fatores Contingenciais no Setor Industrial

Relationship Between Types of Budget Systems and Contingential Factors in the Industrial Sector

Pedro Oliveira Trocz(1); Simone Boruck Klein(2); Leandro Augusto Toigo(3); Franciele Wrubel(4)

1 Universidade Estadual do Oeste do Paraná (Unioeste), Cascavel, PR, Brasil.

E-mail: pedrojunior94@yahoo.com | ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-8842-7620>

2 Universidade Estadual do Oeste do Paraná (Unioeste), Cascavel, PR, Brasil.

E-mail: simoneboruck@uol.com.br | ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-4956-7182>

3 Universidade Estadual do Oeste do Paraná (Unioeste), Cascavel, PR, Brasil.

E-mail: leandro.toigo@unioeste.br | ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-6198-8751>

4 Universidade Estadual do Oeste do Paraná (Unioeste), Cascavel, PR, Brasil.

E-mail: franciele_wrubel@yahoo.com.br | ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-6620-6210>

Revista de Administração IMED, Passo Fundo, vol. 11, n. 1, p. 92-112, janeiro-junho, 2021 - ISSN 2237-7956

[Recebido: junho 13, 2020; Aprovado: outubro 05, 2020; Publicado: dezembro 21, 2021]

DOI: <https://doi.org/10.18256/2237-7956.2021.v11i1.4164>

Endereço correspondente / Correspondence address

Rua Anita Garibaldi nº 174, bairro Universitário Cascavel
Pr. - Cascavel - PR, Brasil. CEP 85803-020

Sistema de Avaliação: *Double Blind Review*

Editora-chefe: Giana de Vargas Mores
Editor Técnico: Wanduir R. Sausen

Como citar este artigo / How to cite item: [clique aqui/click here!](#)

Resumo

Sistemas de controle gerenciais podem receber adaptações e inovações em resposta às variáveis contingenciais externas às organizações. O presente estudo visa verificar se existem relações entre os tipos de sistemas orçamentários e os fatores contingenciais que afetam o setor industrial. As variáveis contingenciais: ambiente, estrutura, estratégia, processo tecnológico e porte foram relacionadas à taxonomia orçamentária, à flexibilidade de mudanças no orçamento e ao processo de elaboração orçamentário. A coleta de dados foi realizada por questionário em 28 indústrias paranaenses. O tratamento dos dados envolveu frequência relativa e correlações canônicas, a fim de quantificar a força da relação entre as variáveis do estudo. O perfil da amostra foi predominantemente de empresas de grande porte e do setor alimentício, que utilizam o orçamento para direcionar os recursos, análise de desempenho e alinhamento com o planejamento estratégico. Os tipos de orçamento flexível e por atividade foram predominantes. Os resultados das correlações canônicas permitem inferir que a ênfase orçamentária em planos operacionais está relacionada à estrutura organizacional descentralizada e processos repetitivos, a ênfase orçamentária em comunicação interna relaciona-se a estratégias de custos e porte da organização, o orçamento contínuo relaciona-se a planos operacionais e processos customizados e as dimensões orçamento flexível e processo base zero relacionam-se a aspectos legais.

Palavras-chave: Variáveis contingenciais, Tipologias orçamentárias, Orçamento empresarial

Abstract

Management control systems can receive adaptations and innovations in response to contingent variables external to organizations. The present study aims to verify if there are relations between the types of budget systems and the contingent factors that affect the industrial sector. The contingency variables: environment, structure, strategy, technological process and size were related to the budgetary taxonomy, the flexibility of changes in the budget and the budgeting process. Data collection was performed by questionnaire in 28 industries in Paraná. Data treatment involved relative frequency and canonical correlations in order to quantify the strength of the relationship between the study variables. The profile of the sample was predominantly of large companies and the food sector, which use the budget to direct resources, analyze performance and align with strategic planning. The types of flexible budget and by activity were predominant. The results of the canonical correlations allow to infer that the budgetary emphasis on operational plans is correlated to the decentralized organizational structure and repetitive processes, the budgetary emphasis on internal communication is related to the organization's cost and size strategies, the continuous budget is related to operational plans and customized processes, and the flexible budget and zero-based process dimensions are related to legal aspects.

Keywords: Contingency variables, Budget typologies, Business budget

1 Introdução

Turbulências econômicas e alta competitividade têm trazido ao mundo corporativo desafios. Fatores, como globalização de mercados, desregulamentação de setores, desenvolvimento de tecnologias, arranjos produtivos complexos, fornecem ao ambiente organizacional constante avaliação de seus processos de gestão. Assim, adaptações e inovações na estrutura organizacional são necessárias para que as empresas alcancem a competitividade e se mantenham no mercado (Junqueira, 2010; Kelm, Baggio, Kelm, Griebeler, & Sausen, 2015). Este estudo visa analisar o sistema orçamentário à luz da teoria da contingência e verificar as relações que o orçamento sofre dos fatores contingenciais.

São definidos fatores contingenciais como aqueles fatores eventuais e circunstanciais que venham a influenciar uma organização, as variáveis contingenciais que afetam a gestão podem ser classificadas como externas, sem controle pela organização, e variáveis internas, controláveis totalmente ou parcialmente pela mesma (Gordon & Narayanan, 1984; Sharma, 2002). As variáveis contingenciais apresentadas de forma recorrente na literatura são: estrutura, estratégia, escolhas tecnológicas, porte e ambiente, na qual é mais comumente caracterizada como variável externa o ambiente, e as demais variáveis são classificadas como variáveis contingenciais internas (Espejo, 2008).

Como a abordagem contingencial tem uma característica multivariada, na qual se analisam diferentes aspectos que impactam as organizações, utiliza-se dos princípios da abordagem sistêmica, em que a organização é vista como um sistema composto de subsistemas (departamentos, unidades) que se relacionam e interagem para sua sobrevivência. A abordagem contingencial tem como pressuposto o conceito de sistema aberto, nos quais as interações ocorrem tanto interna quanto externamente, interagindo com estes ambientes. O sistema orçamentário, artefato necessário para estruturar a gestão de organizações, não deve ser planejado, implantado e sustentado de forma isolada aos fatores contingenciais que o cercam, pois a realidade do sistema orçamentário é influenciada pelo contexto que o circunda (Hansen, Otley, & Van der Stede, 2003).

Silva e Gonçalves (2008) realizaram um estudo em duas grandes empresas brasileiras. Os resultados apontaram que as variáveis do contexto corporativo auxiliam na escolha da forma como o sistema orçamentário é utilizado pela empresa. Espejo (2008) realizou agrupamentos com cluster nos quais empresas de grande porte, com ambientes turbulentos relacionados com estratégia de diferenciação, diversificação de processos e pouco uso de orçamento, apresentaram desempenho organizacional baixo. Entretanto, empresas com as mesmas características, mas com alto uso do orçamento, apresentaram alto desempenho organizacional. Os resultados fornecem evidências

que, em empresas de ambientes estáveis, a utilização de estratégia de baixo custo foi predominante. Nestas características ambientais, tanto a baixa utilização do artefato orçamentário, quanto as empresas com alto uso do orçamento, apresentaram baixo desempenho organizacional. King, Clarkson e Wallace (2010) relacionaram a utilização da elaboração de orçamentos com o tamanho e a estrutura das empresas. Os resultados apresentaram relação positiva entre uso de orçamentos, grandes empresas, estruturas descentralizadas e estratégia de custo.

Libby e Lindsay (2010) buscaram evidências para avaliar as críticas existentes contra o artefato orçamento e verificar as práticas orçamentárias à luz dos fatores contingenciais, os resultados apontam que a maioria das empresas em que a ênfase orçamentária está no controle de desempenho e atingimento de metas são percebidos como empresas de valor agregado e existe uma adaptação dos sistemas orçamentários às variáveis contingenciais do mercado contemporâneo. Gorla (2011) investigou a influência dos fatores contingenciais sobre o sistema orçamentário em uma grande indústria brasileira. Os resultados apontam que o ambiente foi o principal agente de evolução da empresa e da influência sobre o sistema orçamentário.

Os estudos relatados mostram haver relações entre variáveis contingenciais e tipos de orçamentos utilizados, entretanto, foram aplicados separadamente, faltam estudos que aprofundem as relações entre todas as variáveis da teoria da contingência e os diferentes tipos de orçamentos. Este estudo visa contribuir em termos teóricos com esta lacuna de pesquisa. O presente estudo justifica-se pelo fato de fornecer contribuições para a academia ao ampliar o escopo de atuação das pesquisas nesta temática, além de contribuir com as organizações em fornecer evidências se existem influências dos fatores contingenciais na dinâmica da gestão orçamentária. Diante disso, o estudo tem como objetivo analisar as relações existentes entre os tipos de sistemas orçamentários e os fatores contingenciais que afetam o setor industrial.

2 Referencial teórico

2.1 Abordagem contingencial

A abordagem contingencial também é conhecida como abordagem situacional, pois, como recurso do gestor, visa analisar situações específicas, em circunstâncias específicas para momentos específicos, além de modelar as características organizacionais para determinado momento (Junqueira, 2010). Os fatores contingenciais abordados na literatura são variados, porém, mais comumente, encontram-se as variáveis ambiente tecnologia, estrutura, estratégia e porte organizacional. No Quadro 1, apresentam-se os cinco fatores contingenciais, descrições e variáveis possíveis de serem mensuradas em um instrumento de pesquisa, de acordo com estudos realizados.

Quadro 1. Variáveis contingenciais e forma de mensuração

	Descrição	Forma de mensuração
Ambiente	“Ambiente refere-se a atributos específicos, tais como concorrência intensa de preços (. . .), ou probabilidade de uma mudança na disponibilidade de materiais” (Chenhall, 2007, p. 172). “A variável ambiente abrange estabilidade, previsibilidade e a rapidez de mudanças (Espejo, 2008, p. 66).	a) Atitudes da concorrência; b) competição por mão de obra; c) competição por compra de insumos/componentes; d) tecnologia aplicada ao processo produtivo; e) restrições legais, políticas e econômicas do setor; f) gostos e preferências dos clientes.
Tecnologia	“As inovações tecnológicas específicas de informação são utilizadas de várias maneiras em diferentes organizações, representam a utilização de inovações da tecnologia da informação em geral” (Hyvönen, 2007, p. 353). Conceito de tecnologia, segundo Chenhall (2003), a forma pela qual a organização transforma entradas em saídas, que incluem: <i>hardware</i> , pessoas, processos, softwares, conhecimento.	Tec. da informação: a) comércio eletrônico b) CRM (ger. da relação com o cliente); c) ger. da cadeia de suprimentos; d) arm. de dados; e) troca de dados de forma eletrônica; f) softwares integrados; g) TQM (ger. da qualidade total). Tec. da produção: a) grau de repetitividade das atividades de linha de produção; b) quantas tarefas da linha de produção são as mesmas, dia após dia; c) número de pessoas que fazem tarefas diversificadas na maior parte do tempo na linha de produção da empresa.
Estrutura	“Estrutura organizacional é a especificação formal de diferentes papéis para os membros da organização, ou tarefas para os grupos, para garantir que as atividades da organização sejam realizadas” (Chenhall, 2007). Refere-se, principalmente, ao grau de centralização existente na organização (Gordon & Narayanan, 1984).	a) Contratação e demissão de pessoal; b) seleção de investimentos considerados relevantes para a empresa; c) alocação orçamentária; d) decisões de preços, e) centralização ou descentralização da gestão.
Estratégia	Chenhall (2003, p. 150) salienta que “(. . .) as organizações podem se posicionar em determinados ambientes de formas diferentes”. Segundo a tipologia de Porter (1980), divide-se em baixo custo, diferenciação e foco no cliente.	a) Ênfase na busca da alta qualidade do produto/serviço, b) oferecer suporte ao cliente; c) desenvolver características únicas do produto/serviço; d) buscar uma imagem da marca com atributos superiores; e) investir em Pesquisa e Desenvolvimento; f) buscar um preço de venda inferior ao aplicado pelo mercado.
Porte	De acordo com Chenhall (2007), maneiras de estimar o tamanho da empresa incluem lucros, volume de vendas, ativos, valorização das ações, número de trabalhadores.	Faturamento operacional bruto anual ou número de funcionários em tempo integral na empresa a depender do setor de investigação.

Fonte: Adaptado de Espejo (2008) e Beuren e Fiorentin (2014).

O Quadro 1 apresentou as variáveis contingenciais e formas de mensuração mais destacadas na literatura da teoria da contingência (Lavarda, Gorla, Lavarda, & Angonese, 2016). A escolha das variáveis de mensuração apresenta-se interligada aos objetivos dos estudos que abordam esta teoria.

2.2 O Orçamento e as variáveis contingenciais

Os fatores contingenciais ou situacionais impactam as organizações de diferentes maneiras, de acordo com a característica de cada organização. A sobrevivência da organização está relacionada à sua adaptação, assim, os sistemas de controle devem encorajar as organizações a se adaptarem ao seu ambiente (Otley, 1994). Neste cenário, os estudos de sistema orçamentários baseados na sociologia (teoria contingencial e teoria institucional) oferecem uma visão de que as práticas organizacionais nem sempre são ótimas em atender as necessidades organizacionais. Os estudos fundamentados na teoria contingencial têm como pressuposto que as organizações tendem a adotar práticas que melhorem seu desempenho, preferencialmente, com uma análise das variáveis que atingem as organizações, como incerteza ambiental, tecnologia, tamanho e outros fatores (Chenhall, 2003).

Segundo uma visão sociológica dos estudos de orçamento, ele não serve somente para facilitar a tomada de decisões, mas para elencar soluções no planejamento e controle de recursos, facilitando processos políticos organizacionais intrínsecos ao pluralismo de interesses e valores numa organização (Covaleski et al., 2003). Diferentes variáveis podem ser observadas nos estudos que relacionam orçamento e fatores contingenciais. As variáveis relacionadas ao orçamento que se destacam nos estudos contemplam comportamento do gerente, desempenho organizacional, flexibilidade orçamentária, desempenho por departamentos e práticas de controle gerencial (Lavarda et al., 2016).

Destarte, as organizações possuem a necessidade em aderir por ferramentas de controle organizacional e aperfeiçoar as já existentes, com o objetivo de minimizar os riscos de perdas futuras decorrentes de decisões erradas ou ilegais (Silva & Oliveira, 2017). Nesse sentido, o orçamento é um artefato contábil pertencente ao sistema de controle gerencial e que contribui nos processos de planejamento e controle organizacional, além de orientar as ações para objetivos de curto e longo prazos em busca da missão da empresa nos níveis organizacionais (Frezatti, 2000). É um plano com cenário projetado pela empresa com as necessidades de investimentos, financiamentos, objetivos de lucro, previsão de despesas, padrões e políticas de atuação dentro de uma estrutura. É desenvolvido a partir do planejamento e das políticas organizacionais que levam em consideração os recursos e restrições existentes (Lunkes, 2003). O orçamento empresarial auxilia os gestores na redução das incertezas presentes no ambiente organizacional vindas das circunstâncias do mercado em que a organização atua (Silva, Rodrigues, Felipe, & Heringer, 2017).

Os atributos que compõem o sistema orçamentário podem ser divididos em três dimensões: componentes do orçamento (elementos do planejamento do orçamento), atualização do orçamento no decorrer do ano (orçamento contínuo), razões para o uso do orçamento (Espejo, 2008).

Os componentes do orçamento são: a) as diretrizes apresentadas pela alta administração, visa interligar os níveis operacionais e gerenciais ao planejamento estratégico da organização, b) o desenho dos cenários, que se constitui de análises das “condições políticas, econômicas, mercadológicas, legais, entre outras, que podem afetar a execução do orçamento no período analisado”, são construídos cenários otimistas, pessimistas e mais prováveis (Espejo, 2008, p. 79), c) as premissas, que são resultado da análise dos cenários (Frezatti, 2000), d) a elaboração dos planos operacionais, que são divididos em plano de marketing, plano de suprimentos, produção e estocagem (PSPE), plano de investimentos no ativo permanente e plano de recursos humanos, e) orçamento financeiro, em que as demonstrações contábeis são estruturadas para o período posterior (Espejo, 2008).

A segunda dimensão que compõe o sistema orçamentário compreende os aspectos referentes ao orçamento contínuo. O *rolling forecasting*, termo em inglês para o processo de análise constante do orçamento, compara-se periodicamente as metas e a execução até o período corrente, ocorre para ordenar o orçamento à realidade do ambiente e adaptá-lo para melhorar a função de previsão (Serwen, 2002). Na última dimensão referente ao orçamento, encontram-se os motivos para a adoção do orçamento. A pesquisa de Hansen e van der Stede (2004) buscou elencar os principais motivos para tanto, sendo os resultados categorizados: planejamento de operações, avaliação de desempenho, comunicação de metas e formação da estratégia.

2.3 Natureza dos orçamentos

O orçamento pode ser considerado um conjunto de controles que engloba o planejamento, mensuração e avaliação nas organizações com distintos objetivos de uso (Flamholtz, 1983). Estudos buscaram classificar as práticas orçamentárias e elencar distinções entre os sistemas orçamentários. Merchant (1984) distingue orçamentos administrativos (com foco na superação do orçamento) dos não administrativos; Abernethy e Brownell (1999) apresentam o orçamento de uso diagnóstico e orçamento interativo. Van der Stede (2001) apresenta distinção entre sistemas orçamentários apertados de sistemas com folga orçamentária. Chapman e Kihn (2009) distinguem os orçamentos por: ciclo de reparação, transparência interna, transparência global, flexibilidade.

Estudos que buscaram classificar os orçamentários, em sua maioria, analisam uma dimensão do orçamento e têm foco voltado à uma finalidade, como uso do orçamento para fins de avaliação, de envolvimento dos níveis gerenciais e

operacionais, referente à frequência de análise e adaptação, porém, falta um olhar de interdependências entre as características dos orçamentos (Sponem & Lambert, 2016). Desta forma, esses autores formularam uma taxonomia que visou relacionar diferentes dimensões de práticas orçamentárias e combinar padrões alternativos. Como resultado, o estudo apresentou cinco padrões de combinações de práticas orçamentárias, que se formam pelas razões da utilidade do orçamento, as razões para o uso deste artefato, que são diferentes e específicas para cada organização. São eles: orçamento de critérios (voltado aos planos de ação gerencial, proativo), orçamento coercitivo (reativo e de controle), orçamento interativo (promotor de comunicação e compartilhamento entre níveis hierárquicos, proativo), orçamento com folga (para fins de alinhamento estratégico) e orçamento indicativo (ferramenta de alocação de recursos financeiros).

2.3.1 Tipologia orçamentária

A tipologia que compõe os diferentes tipos de orçamento é pouco explorada na literatura, existe distinção quanto à natureza destas classificações. Aqui são apresentados os tipos de orçamentos encontrados na literatura e conceituados separadamente. Algumas distinções referem-se à dinâmica cíclica ou não de ajustes ao longo do ano, outras referem-se à forma de estruturar os dados, utilizando-se do passado ou não, outra classificação visa mostrar o modelo de gestão implantado para a realização do sistema orçamentário.

O primeiro orçamento a ser conceituado é o orçamento estático. Tem como objetivo focar nos resultados de um único plano e atividade, pois uma vez formado não muda, sendo um tipo de orçamento que não se ajusta a mudanças (Lunkes, 2003). Para Voss (2014), o orçamento estático não admite alterações, tem início a partir da determinação do volume de produção e venda, isso determinará os demais volumes das outras atividades que fazem parte do orçamento. O orçamento estático destaca-se pela manutenção das projeções fixas, independente se acontecerão alterações no ambiente da empresa, as demonstrações contábeis (demonstrativo do resultado do exercício, fluxo de caixa e balanço patrimonial) são projetadas de acordo com o volume de atividades pré-estabelecidos (Lunkes, 2003). Como esse tipo de orçamento não concede alterações, acaba surgindo um “engessamento”, que poderá afetar a organização, caso ocorram alterações nos fluxos de venda, fazendo com que cada unidade ou departamento continue com os mesmos valores em seus orçamentos (Gimenez et al., 2009).

O segundo orçamento conceituado é o orçamento flexível. Teve origem na década de 1970, na Alemanha por Kilger e Plaut, englobando dois princípios básicos: controle e cálculo de custo por produto e diversificação entre custos fixos e variáveis (Lunkes, 2003). A flexibilidade do orçamento flexível vem da capacidade em projetar receitas e custos em diferentes volumes de atividades e ao segregar os custos em seus componentes fixos e variáveis. A base para elaboração do orçamento flexível é a

distinção entre custos fixos e variáveis, variáveis seguirão de acordo com o volume de atividades, enquanto os fixos terão tratamento tradicional. De acordo com Gimenez et al. (2009), o orçamento flexível é preparado para diversos níveis de atividades e demonstra o comportamento de receitas, custos, despesas e fluxo de caixa. Feltrim e Buesa (2013) descrevem que uma vez elaborado o orçamento flexível, permite modificações ou ajustes entre o que foi fixado e realizado, além de ser dinâmico por corrigir as despesas e recalcular rapidamente.

Outro tipo de sistema orçamentário é o denominado contínuo, que tem como objetivo principal a atualização periódica do orçamento, olhando o mês atual mais onze meses. O orçamento contínuo está fundamentado em um prazo móvel, que se desdobra em função de um período fixo, quando um período chega ao fim é acrescentado outro ao final do ciclo (Lunkes, 2003). Voss (2014) expõe que no orçamento contínuo são feitas revisões mensais, trimestrais e semestrais. Lunkes (2003) define que este tipo de orçamento é normalmente realizado para um período de 12 meses, são feitas projeções contínuas, atendendo a finalidade que, para cada período realizado, orça-se um novo período. Gimenez et al. (2009) definem que este tipo de orçamento não é muito aconselhável para organizações que atuam em segmentos com produtos com ciclos de vida longos ou em mercado mais consolidados.

O orçamento por tendências é uma prática orçamentária comum, utiliza-se de dados passados para projeções futuras. Tal prática traz bons resultados, pois os eventos passados são decorrentes de estruturas organizacionais existentes e, por conseguinte, há tendência de tais eventos se reproduzirem (Hansen & van der Stede, 2004).

O orçamento a base zero, de acordo com Gimenez et al. (2009), também conhecido como orçamento baseado em riscos, teve a sua formalização em 1970 no Departamento de Agricultura dos Estados Unidos, desenvolvido por Peter Pyhrr e concretizado como sucesso nas divisões de assessoria e pesquisas da Texas Instruments. De acordo com Lunkes (2003), o orçamento a base zero projeta as peças orçamentárias como se fosse a primeira vez, desconsiderando os eventos passados, não utilizando bases históricas, combatendo o orçamento inchado e desalinhado. Feltrim e Buesa (2013) asseguram que este tipo de **orçamento** elimina o desperdício, as atividades que não agreguem valor, e separa os custos que são essenciais para a sobrevivência.

O orçamento por atividade, de acordo com Lunkes (2003), é um conjunto orçamentário no qual os custos são relacionados às atividades e as despesas estão compiladas com base no nível de atividades esperadas, reflete as atividades e os processos de negócio. Masakazu e Silva (2010) definem o orçamento por atividade como um instrumento de alocação dos custos aos níveis de atividades, posteriormente aos produtos e serviços, por intermédio dos direcionadores de custos, isso na medida em que é consumido pelas atividades durante o processo de elaboração.

O *beyond budgeting*, de acordo com Hansen e van der Stede, (2004), foi criado em janeiro de 1998, na Inglaterra, uma das necessidades de sua criação foi à insatisfação com o processo orçamentário tradicional. Frezatti (2006) expõe exemplos de organizações que foram “além do orçamento”, elas representam indústrias variadas e de tamanhos diferentes, tais como: AES, Dell, Google, Ikea, Semco, Southwest Airlines, Toyota. Segundo Fraser e Pflaeging (2007), as empresas adotam o modelo para: a) tornar a organização mais ágil e adaptável às mudanças; b) eliminar processos de planejamento e controle que são demorados, caros e acrescentam pouco valor; c) focar na maximização de valor para os clientes e acionistas; d) efetuar uma redução permanente na burocracia e nos custos; e) fornecer liberdade às equipes em não aderir planos fixos.

O *beyond budgeting* está baseado em doze princípios, sendo seis focados na descentralização do poder nas empresas (liderança) e seis na flexibilização de processos. Os seis primeiros são: a) clientes: devem ser focados em melhorar resultados dos clientes, evitando relacionamentos verticais; b) responsabilidade: criação de uma rede de equipes responsáveis por resultados e extinguir hierarquias centralizadas; c) desempenho: promover o sucesso de como vencer no mercado; e) liberdade: ceder às equipes a liberdade de não aderir a planos fixos; g) governança: baseada em metas claras, valores e barreiras, sem regras detalhadas; f) transparência: promover a informação aberta e compartilhada. Os seis princípios focados na flexibilização de processos são: a) metas: definir metas operacionais para melhoria contínua; b) recompensa: recompensar o sucesso compartilhado, com base em desempenho relativo e não por atingir metas fixas; c) planejamento: tornar o planejamento um processo contínuo e inclusivo para novas estratégias; d) controles: basear os controles em tendências através de indicadores relativos de desempenho; e) recursos: tornar os recursos disponíveis conforme o necessário (Fraser & Pflaeging, 2007).

3 Método

Para atingir os objetivos propostos neste estudo, foi realizado o seguinte delineamento de pesquisa: pesquisa descritiva, pois tem o objetivo de descrever características de um determinado fenômeno, com levantamento; quanto à abordagem do problema, pesquisa quantitativa, pois visa investigar as relações entre as variáveis analisadas (Beuren, 2009).

O procedimento de coleta de dados foi por meio de um questionário estruturado desenvolvido por um instrumento de pesquisa que emergiu da literatura com 28 questões. Dividiu-se o questionário em três blocos, no primeiro bloco buscou-se verificar quais os tipos de orçamentos são utilizados nas indústrias quanto à ênfase de utilização, à flexibilidade e ao processo de elaboração. Essas divisões formam a tipologia orçamentária que despontou da literatura. No segundo bloco, buscou-se fazer

o levantamento dos fatores contingenciais que são mais relevantes para a organização. No terceiro bloco foi realizado um levantamento do perfil das indústrias respondentes da pesquisa. Foi realizado um pré-teste com o instrumento da pesquisa, o qual forneceu algumas alterações de linguagem para dar clareza às questões propostas.

A moldura populacional para esta pesquisa consistiu em indústrias do estado do Paraná, foram selecionadas empresas de médio e grande portes, com envio de e-mail para todas as indústrias que se caracterizavam nestes portes. Entretanto, as respostas obtidas oferecem uma amostra de 28 empresas, sendo este um estudo não-probabilístico, visto que a seleção das amostras foi de forma não aleatória e foi realizado por acessibilidade às respostas do questionário (Marconi & Lakatos, 2004).

O Quadro 2 apresenta o construto da pesquisa e as variáveis utilizadas para a formulação das questões de pesquisa. O instrumento conta com 28 questões, apresentadas em escala Likert de cinco pontos. Realizou-se o tratamento dos dados em duas etapas, primeiro a caracterização da amostra, posteriormente a técnica estatística de correlação canônica. Segundo Fávero et al. (2009), é uma técnica que permite avaliação da relação entre variáveis dependentes múltiplas com variáveis independentes múltiplas, métricas ou não métricas. Para os autores, a técnica pode ser aplicada sem que necessariamente as variáveis métricas apresentem normalidade, o que ocorreu nesta pesquisa.

Quadro 2. Informações do instrumento de coleta de dados

	Variáveis	Indicadores	Autores	Questões
Tipologia orçamentária	Taxonomia de orçamento (ênfase de utilização)	Alocação de recursos (orçamento indicativo) Comunicação (orçamento interativo) Desempenho e metas (orçamento coercitivo) Planejamento estratégico (orçamento com folga) Planos operacionais (orçamento de critérios)	Sponem e Lambert (2016)	Q2 a 6
	Flexibilidade orçamentária	Estático, flexível, flexível contínuo	Lunkes (2003), Gorla (2011)	Q7 a 9
	Processo de elaboração	Orçamento de tendência (dados passados), base zero, flexível por atividade, <i>beyond budgeting</i>	Gimenez et al. (2009), Gorla (2011)	Q10 a 13
Teoria contingencial	Ambiente	Demanda clientes, políticas econômicas, aspectos legais, concorrência, oferta de fornecedores	Chenhall (2007)	Q14 a 18
	Estrutura	Centralizado, descentralizado	Gordon e Narayanan (1984)	Q19 e 20
	Estratégia	Liderança de custo, estratégia de diferenciação, estratégia de foco	Porter (1980)	Q21 a 23
	Tecnologia	Processos repetitivos, processo customizado	Hyvönen, (2007)	Q24 e 25
	Porte	Microempresa, pequena, média, média-grande, grande	BNDS (2010)	Q26
Perfil	Segmento da indústria	Indústria alimentícia, energia, indústria de eletrodoméstico, serviços, tecnologia-automação comercial	Variável de perfil	Q27
	Cargo do respondente	Presidente, conselheiro, contador, <i>controller</i> , diretor/gerente financeiro, diretor/gerente administrativo, estagiário	Variável de perfil	Q28

Fonte: Elaborado pelos autores (2019).

O construto tipologia orçamentária, dividido em três variáveis: ênfase de utilização, flexibilidade orçamentária e processo de elaboração, foi desenvolvido com base nos estudos de Lunkes (2003), Gorla (2011), Lavarda et al. (2016), Sponem e Lambert (2016).

4 Resultados

Para analisar as relações existentes entre as variáveis, foi aplicada a correlação canônica. A Tabela 1 apresenta os testes realizados pela Manova, que demonstra se existe ou não diferença estatística entre os grupos. Se o valor-p for menor ou igual ao nível de significância, é possível concluir que as diferenças entre as médias são estatisticamente significativas, portanto, existe diferença entre as médias das variáveis

nesta amostra. Nos testes de análise de variância multivariado, o Eta parcial quadrado pode ser usado para estimar o tamanho do efeito.

Tabela 1. Testes de significância entre os grupos

	Valor	Z	Erro df	Sig.	Eta parcial quadrado
Rastreamento de Pillai	,999	804,554	13,000	,000	,999
Lambda de Wilks	,001	804,554	13,000	,000	,999

Fonte: Dados da pesquisa (2019).

Na sequência apresentam-se as três correlações canônicas não lineares efetuadas nesta pesquisa. Na análise das matrizes (vetores canônicos) das três correlações, houve um ajuste máximo de 2, o que apresenta uma robustez para cada correlação canônica. Na correlação canônica I, o grupo de variáveis dependentes é denominado taxonomia (ênfase) orçamentária e apresenta um grupo de cinco variáveis. As variáveis independentes são flexibilidade orçamentária, processo de elaboração orçamentário; os cinco elementos da teoria contingencial: ambiente, estrutura, estratégia, tecnologia e porte. A Tabela 2, na página seguinte, apresenta as duas dimensões resultantes e as cargas canônicas de cada variável.

A partir destes dados, é possível realizar uma análise das duas dimensões resultantes. Para isso, observam-se os valores mais altos resultantes das somas dos coeficientes, o valor mais alto da dimensão 1 dá o nome para esta dimensão, da mesma forma para a dimensão 2.

Portanto, na dimensão 1 relaciona-se a ênfase orçamentária em planos operacionais às demais variáveis independentes com altos valores, sendo estrutura descentralizada e processos repetitivos. Estes dados corroboram parcialmente aos achados de King et al. (2010), em que a utilização de orçamento está relacionada positivamente com estrutura descentralizada. Na dimensão 2, a ênfase orçamentária em comunicação interna é relacionada às variáveis independentes estratégias de custos e porte das organizações, da mesma forma, este achado corrobora parcialmente ao estudo de King et al. (2010), em que houve uma relação positiva da utilização do orçamento com a estratégia de custo.

Tabela 2. Coeficientes da correlação canônica I

		Ajustes múltiplos		
		Dimensão		
Variáveis		1	2	Soma
1 dependentes	ênfase_direcionar_recursos	,000	,000	,000
	ênfase_comunicação_interna	,002	,680	,682
	ênfase_desempenho_metas	,292	,015	,307
	ênfase_alinhar_planej_estr	,124	,210	,335
	ênfase_planos_operacionais	1,296	,050	1,347
2 independentes	orçamento_estático	,005	,021	,025
	orçamento_flexível	,002	,264	,266
	orçamento_contínuo	,078	,009	,087
	dados_históricos	,229	,005	,234
	base_zero	,170	,058	,228
	orçamento_atividades	,024	,204	,228
	beyond_budgeting	,039	,080	,120
	preços	,107	,217	,324
	qualidade	,030	,245	,275
	nec_consumidor	,000	,136	,137
	pol_econômicas	,073	,023	,096
	aspec_legais	,080	,202	,283
	centralizadas	,010	,062	,072
	descentralizadas	,466	,000	,466
	estratégia_custo	,001	,687	,688
	estratégia_diferenciação	,040	,443	,483
	estratégia_foco_cliente	,004	,423	,427
	repetitivos	,342	,187	,529
	customizados	,020	,106	,126
	porte	,001	,635	,636

Fonte: Dados da pesquisa (2019).

A Tabela 3 apresenta os dados da correlação canônica II, em que a variável dependente é a flexibilidade de ajustes no orçamento. Da mesma forma, as variáveis independentes são a taxonomia (ênfase) orçamentária, processos de elaboração orçamentário, as dimensões teoria da contingência, ambiente, estrutura, estratégia, tecnologia e porte.

Tabela 3. Coeficientes da correlação canônica II

		Ajustes múltiplos		
		Dimensão		
Variáveis		1	2	Soma
1 independentes	ênfase_direcionar_recursos	,055	,118	,174
	ênfase_comunicação_interna	,111	1,050	1,160
	ênfase_desempenho_metas	,774	,042	,816
	ênfase_alinhar_planej_estr	,145	,071	,216
	ênfase_planos_operacionais	,307	,001	,308
	orçamento_estático	,048	,058	,106
	orçamento_flexível	,027	,044	,071
	orçamento_contínuo	,619	,052	,671
	dados_históricos	,064	,261	,325
	base_zero	,006	,001	,006
2 independentes	orçamento_atividades	,170	,001	,172
	beyond_budgeting	,088	,102	,190
	preços	,010	,160	,170
	qualidade	,373	,076	,449
	nec_consumidor	,224	,036	,261
	pol_econômicas	,006	,013	,019
	aspec_legais	,061	,416	,478
	centralizadas	,043	,050	,093
	descentralizadas	,080	,142	,222
	estratégia_custo	,073	,337	,410
	estratégia_diferenciação	,002	,159	,161
	estratégia_foco_cliente	,118	,021	,138
	repetitivos	,165	,302	,467
	customizados	,481	,004	,486
	porte	,323	,131	,454

Fonte: Dados da pesquisa (2019).

Na Tabela 3, a dimensão 1 apresenta o coeficiente mais alto para orçamento contínuo, correlações com a taxonomia (ênfase) em planos operacionais e processos tecnológicos customizados. O estudo de Espejo e Frezatti (2008) apresenta uma relação entre processos tecnológicos customizados e ambientes turbulentos, o que não se confirmou nesta amostra. A dimensão 2 teve predomínio do orçamento flexível e apresentou leve correlação com sensibilidade a aspectos legais, o que corrobora ao estudo de Gorla (2011), em que os resultados apontam o ambiente como o principal agente transformador do sistema orçamentário.

A Tabela 4 apresenta as dimensões e coeficientes resultantes da correlação canônica III, em que as variáveis dependentes referem-se aos processos de elaboração orçamentários.

Tabela 4. Coeficientes da correlação canônica III

Variáveis		Ajustes múltiplos		
		Dimensão		
		1	2	Soma
1 dependentes	ênfase_direcionar_recursos	,772	,121	,893
	ênfase_comunicação_interna	,077	,951	1,028
	ênfase_desempenho_metas	,010	,149	,159
	ênfase_alinhar_planej_estr	,171	,073	,244
	ênfase_planos_operacionais	,027	,018	,045
	orçamento_estático	,001	,209	,210
	orçamento_flexível	,040	,010	,050
	orçamento_contínuo	,003	,104	,107
	dados_históricos	,106	,000	,106
	base_zero	,002	,214	,216
2 independentes	orçamento_atividades	,002	,021	,023
	beyond_budgeting	,118	,000	,118
	preços	,017	,311	,328
	qualidade	,007	,152	,159
	nec_consumidor	,039	,004	,043
	pol_econômicas	,120	,003	,123
	aspec_legais	,084	,902	,986
	centralizadas	,120	,001	,121
	descentralizadas	,000	,388	,388
	estratégia_custo	,013	,020	,032
	estratégia_diferenciação	,189	,001	,190
	estratégia_foco_cliente	,038	,006	,044
	repetitivos	,328	,116	,444
	customizados	,076	,302	,377
	porte	,255	,008	,263

Fonte: Dados da pesquisa (2019).

Considerando os dados da Tabela 4, a dimensão 1 tem como variável predominante no processo de elaboração orçamentária a utilização dos dados históricos, esta dimensão não apresenta coeficientes altos em nenhuma variável adicional. A dimensão 2 tem como variável predominante o processo de elaboração orçamentária de base zero, o coeficiente alto que se relaciona a esta dimensão é variável ambiente, especificamente relacionado à sensibilidade a aspectos legais. Esse

achado corrobora à pesquisa de Libby e Lindsay (2010), realizada em empresas norte-americanas que apontam uma adaptação dos sistemas orçamentários às variáveis contingenciais do mercado.

Quadro 3. Correlações resultantes das três correlações canônicas

1ª correlação	2ª correlação	3ª correlação	4ª correlação	5ª correlação
Ênfase orçamentária em planos operacionais	Ênfase orçamentária em comunicação interna	Orçamento contínuo	Orçamento flexível	Processo base zero
Estrutura descentralizada	Estratégias de custos	Ênfase em planos operacionais	Aspectos legais	Aspectos legais
Processos repetitivos	Porte	Processos customizados	-	-

A primeira linha do Quadro 3 apresenta a variável dependente com maior força para divisão dos grupos e, portanto, são as variáveis que formam as dimensões resultantes. Os resultados apresentam de forma ampla uma relação existente entre a ênfase orçamentária em planos operacionais e a variável contingencial estrutura: descentralizada, e a variável contingencial tecnologia: processos repetitivos. Na primeira correlação existente, percebe-se que os fatores contingenciais internos, tecnologia e estrutura, estão conectados com a ênfase de se utilizar o orçamento, com a função de planos operacionais. Outra correlação resultante foi quanto à ênfase orçamentária em comunicação interna, apresentou correlação com as variáveis contingenciais: estratégia, estratégia de custos; e tamanho, porte da empresa. Desse modo, a segunda correlação existente está relacionada aos fatores contingenciais internos porte e estratégia com a ênfase de utilizar o orçamento com a função de comunicação interna.

A terceira correlação demonstra ligação entre a flexibilidade de mudança no orçamento: tipologia do orçamento contínuo com ênfase da função orçamentária em planos operacionais e a variável contingencial tecnologia: processos customizados. A quarta correlação fornece ligação entre tipo de elaboração orçamentária: orçamento flexível e a variável contingencial externa ambiente no tocante sobre a variável aspectos legais. A última correlação fornece relação entre o processo de elaboração de orçamento: tipologia a base zero com a variável contingencial externa ambiente: aspectos legais.

Os dados apresentados na segunda correlação confirmam os achados de King et al. (2010), relacionado à utilização de elaboração orçamentária, como tamanho e estrutura da empresa. Os dados da quarta correlação corroboram aos achados de Silva e Gonçalves (2008), que relacionam o ambiente ao “como” o orçamento é utilizado na empresa. Os dados deste estudo não confirmam os achados de Espejo (2008) e Gorla (2011).

5 Conclusões

Dentre os desafios que se apresentam à gestão das organizações, estão os sistemas de controle gerenciais e sua adaptação à especificidade organizacional. Neste sentido, este estudo teve como objetivo analisar as relações existentes entre os tipos de sistemas orçamentários e os fatores contingenciais que afetam as empresas.

A análise dos dados permitiu inferir que o tipo de orçamento predominante quanto à flexibilidade é o orçamento flexível; quanto ao processo de elaboração, obteve-se predomínio do orçamento por atividades; quanto à taxonomia ou ênfase de utilização, foi em direcionar melhor os recursos, para o uso em análise de desempenho e atingimento de metas e para o alinhamento com o planejamento estratégico. As variáveis contingenciais predominantes foram necessidades do consumidor, mudanças econômicas, aspectos legais e estratégia de foco no cliente.

Com a análise de correlação canônica, obteve-se resultados de dimensões que emergiram do tratamento dos dados. A dimensão ênfase orçamentária em planos operacionais apresentou correlação com estrutura descentralizada e processos repetitivos. A dimensão ênfase orçamentária em comunicação interna relacionou-se a estratégias de custos e porte da organização. A dimensão orçamento contínuo apresentou relação com ênfase nos planos operacionais e processos customizados e as dimensões orçamento flexível e processo base zero relacionaram-se a aspectos legais.

O estudo proporcionou contribuições no âmbito acadêmico, por trazer confirmações de similaridade entre a teoria discutida na academia com o cotidiano das empresas, e também contribuições no âmbito empresarial, para que gestores possam ter conhecimento sobre as conexões existentes entre as particularidades da gestão orçamentária com os fatores internos e externos que cercam as organizações. A limitação da pesquisa está relacionada ao número da amostra e a limitação do método de correlações canônicas. Sugere-se para estudos futuros a aplicação deste modelo em outros setores organizacionais que se utilizam do orçamento para fins gerenciais e administrativos.

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.
- Beuren, I. M. (2009). *Como elaborar trabalhos monográficos em Contabilidade*. São Paulo: Atlas.
- Beuren, I. M., & Fiorentin, M. (2014). Influência de fatores contingenciais nos atributos do sistema de contabilidade gerencial: um estudo em empresas têxteis do Estado do Rio Grande do Sul. *Revista de Ciências da Administração*, 16(38), 195-212.
- Chapman, C. S., & Kihn, L. A. (2009). Information system integration, enabling control and performance. *Accounting, Organizations and Society*, 34(2), 151-169.
- 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.
- Chenhall, R. H. (2007). Theorizing contingencies in management control systems research. *Handbooks of Management Accounting Research*, 1, 163-205.
- Cooper, D. R., & Schindler, P. S. (2016). *Métodos de pesquisa em Administração*. McGraw Hill Brasil.
- Covaleski, M. A. et al. (2003). Budgeting research: three theoretical perspectives and criteria for selective integration. *Journal of Management Accounting Research*, 15(1), 3-49.
- Espejo, M. M. S. B. (2008). *Perfil dos atributos do sistema orçamentário sob a perspectiva contingencial: uma abordagem multivariada*. (Tese de doutorado) - Universidade de São Paulo, São Paulo, Brasil.
- Fávero, L. P., Belfiore, P., Silva, F. D., & Chan, B. L. (2009). *Análise de dados: modelagem multivariada para tomada de decisões*. Rio de Janeiro: Elsevier.
- Feltrim, D., & Buesa, N. Y. (2013). Orçamento empresarial: uma ferramenta para tomada de decisão. *Revista Eletrônica Gestão e Negócios*, 4(1), 121-146.
- Flamholtz, E. G. (1983). Accounting, budgeting and control systems in their organizational context: theoretical and empirical perspectives. *Accounting, Organizations and Society*, 8(2-3), 153-169.
- Fraser, R., & Pflaeging, N. (2007). *Os 12 princípios do "beyond budgeting"*: Como organizações podem ir "além dos orçamentos", deixando para trás a gestão por comando e controle. São Paulo: BBRT White Paper.
- Frezatti, F. (2000). *Orçamento empresarial: planejamento e controle gerencial*. São Paulo: Atlas.
- Frezatti, F. (2005). Beyond budgeting: inovação ou resgate de antigos conceitos do orçamento empresarial? *Revista de Administração de Empresas*, 45(2), 23-33.
- Frezatti, F. (2006). *Orçamento empresarial*. São Paulo: Atlas.

- Gimenez, L. et al. (2009). Uma análise comparativa das propostas beyond budgeting e gestão econômica. *Anais do Congresso Brasileiro de Custos*.
- Gordon, L. A., & Narayanan, V. K. (1984). Management accounting systems, perceived environmental uncertainty and organization structure: an empirical investigation. *Accounting, Organizations and Society*, 9(1), 33-47.
- Gorla, M. C. (2011). *Influência de fatores contingenciais sobre o sistema orçamentário: estudo em uma empresa industrial têxtil*. (Tese de doutorado) - Universidade Regional de Blumenau, Santa Catarina, Brasil.
- Hansen, S. C., & van der Stede, W. A. (2004). Multiple facets of budgeting: an exploratory analysis. *Management Accounting Research*, 15(4), 415-439.
- Hansen, S. C., Otley, D. T., & van der Stede, W. A. (2003). Practice developments in budgeting: an overview and research perspective. *Journal of Management Accounting Research*, 15(1), 95-116.
- Hyvönen, J. (2007). Strategy, performance measurement techniques and information technology of the firm and their links to organizational performance. *Management Accounting Research*, 18(3), 343-366.
- Junqueira, E. R. (2010). *Perfil do sistema de controle gerencial sob a perspectiva da teoria da contingência*. Tese de Doutorado. Universidade de São Paulo, São Paulo, Brasil.
- Kelm, M. S., Baggio, D. K., Kelm, M. L., Griebeler, M. P. D., & Sausen, J. O. (2015). A inovação como estratégia competitiva das organizações: um ensaio teórico. *Revista de Administração IMED*, 4(3), 274-285.
- King, R., Clarkson, P. M., & Wallace, S. (2010). Budgeting practices and performance in small healthcare businesses. *Management Accounting Research*, 21(1), 40-55.
- Lavarda, C. E. F., Gorla, M. C., Lavarda, R. B., & Angonese, R. (2016). The influence of contingency factors on the development of a budgeting system in a Brazilian textile manufacturing company. *Revista Gestão.Org*, 14(1), 115-124.
- Libby, T., & Lindsay, R. M. (2010). Beyond budgeting or budgeting reconsidered? A survey of North-American budgeting practice. *Management Accounting Research*, 21(1), 56-75.
- Lunkes, R. J. (2003). *Contribuição à melhoria do processo orçamentário empresarial*. (Tese de doutorado) - Universidade Federal de Santa Catarina, Santa Catarina, Brasil.
- Marconi, M. D. A., & Lakatos, E. M. (2004). *Metodologia de pesquisa*. São Paulo: Atlas.
- 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), 107-124.
- Otley, D. (1994). Management control in contemporary organizations: towards a wider framework. *Management Accounting Research*, 5(3-4), 289-299.

- Porter, M. E. (1980). Industry structure and competitive strategy: Keys to profitability. *Financial Analysts Journal*, 36(4), 30-41.
- Serwen, L. (2002). *Solutions for better planning: what a national survey reveals*. New York.
- Sharma, D. S. (2002). The differential effect of environmental dimensionality, size, and structure on budget system characteristics in hotels. *Management Accounting Research*, 13(1), 101-130.
- Silva, A. C. D., & Gonçalves, R. C. D. M. (2008). Aplicação da abordagem contingencial na caracterização do uso do sistema de controle orçamentário: um estudo multicaso. *Revista de Gestão da Tecnologia e Sistemas de Informação*, 5(1), 163-184.
- Silva, E. C., & de Oliveira, V. R. (2017). Gestão de custos em projetos: desafios para uma indústria. *Revista de Administração IMED*, 7(2), 27-49.
- Silva, F. M., Rodrigues, R. B., Felipe, M. C., & Heringer, B. H. (2017). Orçamento empresarial: um estudo de caso em uma empresa de laticínios no Vale do Paraíba-SP. *Revista H-TEC Humanidades e Tecnologia*, 1(1), 115-132.
- Sponem, S., & Lambert, C. (2016). Exploring differences in budget characteristics, roles and satisfaction: A configurational approach. *Management Accounting Research*, 30, 47-61.
- van der Stede, W. A. (2001). Measuring 'tight budgetary control'. *Management Accounting Research*, 12(1), 119-137.
- Voss, W. A. M. (2014). *A percepção das variáveis contingenciais nas críticas à adoção e ao uso do orçamento*. (Dissertação de mestrado) - Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado de São Paulo, São Paulo, Brasil.