CCG157 - RELAÇÕES ENTRE TIPOS DE SISTEMAS ORÇAMENTÁRIOS E FATORES CONTINGENCIAIS NO SETOR INDUSTRIAL

AUTORIA

SIMONE BORUCK KLEIN
UNIVERSIDADE ESTADUAL DO OESTE DO PARANÁ

PEDRO JUNIOR DE OLIVEIRA TROCZ
UNIVERSIDADE ESTADUAL DO OESTE DO PARANÁ

LEANDRO AUGUSTO TOIGO
UNIVERSIDADE ESTADUAL DO OESTE DO PARANÁ

FRANCIELE WRUBEL
UNIVERSIDADE ESTADUAL DO OESTE DO PARANÁ

Resumo

Sistemas de controle gerenciais podem receber adaptações e inovações em resposta às contingências externas às organizações. O presente estudo visa contribuir com os estudos de sistemas orçamentários e com a prática organizacional ao analisar as tipologias orçamentárias à luz da teoria da contingência. O objetivo foi 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 definidas por acessibilidade. Para o tratamento dos dados foi aplicado frequência relativa e correlações canônicas a fim de quantificar a força da relação entre as variáveis do estudo. O perfil da amostra foram predominantemente de empresas de grande porte e do setor alimentício e 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 correlacionada à estrutura organizacional descentralizada e processos repetitivos, a ênfase orçamentária em comunicação interna relaciona-se às estratégias de custos e porte da organização, a dimensão orçamento contínuo relaciona-se aos planos operacionais e processos customizados e as dimensões orçamento flexível e processo base zero relacionaram-se aos aspectos legais.

RELAÇÕES ENTRE TIPOS DE SISTEMAS ORÇAMENTÁRIOS E FATORES CONTINGENCIAIS NO SETOR INDUSTRIAL

RESUMO:
Sistemas de controle gerenciais podem receber adaptações e inovações em resposta às contingências externas às organizações. O presente estudo visa contribuir com os estudos de sistemas orçamentários e com a prática organizacional ao analisar as tipologias orçamentárias à luz da teoria da contingência. O objetivo foi 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 definidas por acessibilidade. Para o tratamento dos dados foi aplicado frequência relativa e correlações canônicas a fim de quantificar a força da relação entre as variáveis do estudo. O perfil da amostra foram predominantemente de empresas de grande porte e do setor alimentício e 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 correlacionada à estrutura organizacional descentralizada e processos repetitivos, a ênfase orçamentária em comunicação interna relaciona-se às estratégias de custos e porte da organização, a dimensão orçamento contínuo relaciona-se aos planos operacionais e processos customizados e as dimensões orçamento flexível e processo base zero relacionaram-se aos aspectos legais.

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

1-INTRODUÇÃO

Fortes turbulências econômicas e alta competitividade têm trazido ao mundo corporativo muitos desafios. Fatores como globalização de mercados, desregulamentação de vários setores, desenvolvimento de novas 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 a sobrevivência das empresas (Junqueira, 2010). O tema deste estudo visa analisar o sistema orçamentário à luz da teoria da contingência e verificar as influências e relações que o orçamento sofre dos fatores contingenciais.

Como fatores contingenciais definem-se neste estudo 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 empresa (Gordon & Narayanan, 1984; Sharma, 2002).

Como a abordagem contingencial tem uma característica multivariada, onde diferentes aspectos que impactam as organizações são observados, ela utiliza-se dos princípios da abordagem sistêmica, onde 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, onde as interações ocorrem tanto interna quanto externamente, interatuando com estes ambientes. “A teoria contingencial se refere ao ambiente e sua interdependência com técnicas administrativas que fazem parte de escolhas decisórias internas à organização” (Espejo &

Frezzati, 2008). 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). Assim, os orçamentos apresentam-se com estruturas distintas de empresa para empresa (Merchant, 2007) e podem sofrer inovações dentro de uma mesma organização (Verhagem & Lavarda, 2011).

Estudos anteriores como o de Silva e Gonçalves (2008), caracterizaram a utilização do sistema orçamentário diante das variáveis contingenciais, realizaram o estudo em duas grandes empresas brasileiras e os resultados apontaram que as variáveis do contexto corporativo ajudam a explicar a forma como o sistema é utilizado. Espejo e Frezatti (2008), realizaram agrupamentos com cluster em que as empresas de grande porte, com ambientes turbulentos que se relacionaram com estratégia de diferenciação, diversificação de processos e pouco uso de orçamento apresentaram desempenho organizacional baixo, empresas com as mesmas características, mas com alto uso do orçamento apresentaram alto desempenho. Em ambientes estáveis, a estratégia de baixo custo foi predominante e quanto o uso do orçamento foi baixo obteve baixo desempenho e para uso do orçamento alto também houve baixo desempenho. King, Clarkson e Wallace (2010), relacionaram a utilização da elaboração de orçamentos com o tamanho e estrutura das empresas. Os resultados apresentaram relação positiva entre o uso de orçamentos, grandes empresas, estruturas descentralizadas e estratégia de custo. Libby e Lindsay (2010), buscaram evidências empíricas 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 contingências do mercado contemporâneo.

Gorla e Lavarda (2011), investigaram a influência dos fatores contingenciais sobre o sistema orçamentário numa 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 contingências e tipos de orçamentos utilizados, entretanto, faltam estudos que aprofundem estas relações. Este estudo visa contribuir com esta lacuna de pesquisa, quanto às relações dos diferentes tipos de sistemas orçamentários e os fatores contingenciais que atingem as empresas.

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 aprofundamento do conhecimento das influências dos fatores contingenciais na dinâmica da gestão orçamentária e fornecer contribuição empírica para o desenvolvimento da teoria da contingência. Diante disto, a pergunta de pesquisa é: **Qual é a relação entre os tipos de sistemas orçamentários e os fatores contingenciais?** E como forma de responder a essa questão, 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 modelarem 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. Na Tabela 1, apresentam-se os cinco fatores contingenciais, conceitos e descrições e variáveis possíveis de serem mensuradas num instrumento de pesquisa, de acordo com estudos realizados.

Tabela 1- Fatores contingenciais e variáveis de mensuração

	Descrição	Variáveis
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 e Frezatti, 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, e que incluem: hardware, pessoas, processos, softwares e 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 à maioria 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 e Narayanan, 1984).	a) Com relação ao desenvolvimento de novos produtos; b) Contratação e demissão de pessoal; c) Seleção de investimentos considerados relevantes para a empresa; d) Alocação orçamentária; e) Decisões de preços, f) centralização ou descentralização da gestão.
Estratégia	Chenhall (2003, p. 150) salienta que "[...] as organizações podem se posicionar em determinados ambientes de forma diferentes". Segundo a tipologia de Porter (1980) divide-se em baixo custo e 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, p. 183), maneiras de estimar o tamanho da empresa podem relacionar-se a: lucros, volume de vendas, ativos, valorização das ações e 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 Beuren e Fiorentin,(2014, p.199) e Espejo e Frezatti, (2008, p.65-72).

A Tabela 1 apresentou os fatores contingenciais e variáveis de mensuração mais proeminentes na literatura da teoria da contingência. 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 única de cada organização. A sobrevivência da organização contemporânea está relacionada à sua adaptação, assim, os sistemas de controle devem encorajar às organizações a afinar-se com 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 suas 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 contingentes (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, Evans, Luft & Shields, 2003).

Diferentes variáveis podem ser observadas nos estudos que relacionam orçamento e fatores contingenciais. As variáveis relacionadas ao orçamento que se destacam nos estudos trazem como fundamento comportamento do gerente, desempenho organizacional, flexibilidade orçamentária, desempenho por departamentos e práticas de controle gerencial (Lavarda, Gorla, Lavarda & Angonese, 2016).

Orçamento pode ser entendido como 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 prazo em busca da missão da empresa em todos os níveis organizacionais (Frezatti, 2000). Ele é um plano com cenário projetado pela empresa que visualiza as necessidades de investimentos, financiamentos, objetivos de lucro, previsão de despesas e formulam 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). Os atributos que compõem o orçamentário podem ser divididos em três dimensões, a saber: componentes do orçamento (elementos do planejamento do orçamento), atualização do orçamento no decorrer do ano (orçamento contínuo) e as razões para o uso do orçamento (Espejo & Frezatti, 2008).

Os princípios gerais que norteiam o orçamento são características intrínsecas à organização e que orientam o orçamento para o alcance de seus objetivos, como exemplos cita-se a aprendizagem organizacional e a autoavaliação. Os componentes do orçamento são: a) as diretrizes apresentadas pela alta administração e 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", constrói-se cenários otimistas, pessimistas e cenários mais prováveis (Espejo & Frezatti, 2008, p.79), c) as premissas que são resultado da análise dos cenários e se materializa com taxas de juros, inflação entre outros indicadores (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, com balanço patrimonial, demonstração do resultado do exercício e fluxo de caixa são estruturadas para o período posterior (Espejo & Frezatti, 2008).

A segunda dimensão que compõe o sistema orçamentário são os aspectos referentes ao orçamento contínuo. O "rolling forecasting", termo em inglês para este processo de análise constante do orçamento, deste modo, compara-se periodicamente as metas e a execução até o período corrente e 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 quais os principais motivos, e os resultados foram assim categorizados: planejamento de operações, avaliação de desempenho, comunicação de metas e formação da estratégia, portanto, o orçamento desempenho diferentes funções numa organização. Entretanto, o orçamento não é um instrumento de controle gerencial unânime em sua aceitação. Hope e Fraser (2003) centralizam suas pesquisas na análise de alternativas para o orçamento buscam alternativas que o substituam. Para os autores, o orçamento pode engessar a organização, dificultar a inovação além de fornecer altos custos para seu desenvolvimento e implantação.

2.3 Natureza dos Orçamentos

Orçamento pode ser considerado um conjunto de controles que engloba o planejamento, mensuração e avaliação nas organizações e acopla distintos objetivos de uso (Flamholtz, 1983). Vários 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 & Brownell 1999), apresentam o orçamento de uso diagnóstico e orçamento interativo; Van der Stede (2001) apresenta distinção entre sistemas orçamentárias 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 somente uma dimensão do orçamento e tem seu foco voltado normalmente à uma finalidade, como por exemplo: uso do orçamento para fins de avaliação, de envolvimento dos níveis gerenciais e operacionais, referente à frequência de sua análise e adaptação porém, falta um olhar de interdependências entre as características dos orçamentos (Sponem & Lambert, 2016). Desta forma, esses autores, após um estudo empírico robusto, formularam uma taxonomia que visou relacionar diferentes dimensões de práticas orçamentárias e combinar padrões alternativos ainda não explicados na literatura. 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 para os 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 (usado para fins de alinhamento estratégico) e orçamento indicativo (ferramenta de alocação de recursos financeiros).

2.3.1 Tipologia orçamentária

A tipologia que compõem 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.

O primeiro orçamento a ser conceituado é o orçamento estático. Ele tem como objetivo focar nos resultados de um único plano e uma única atividade, pois uma vez formado ele não muda, sendo um tipo de orçamento que não se ajusta a mudanças (Lunkes, 2010). 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 de suas projeções fixas, independente de contingências 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-se surgindo um "engessamento", que poderá afetar a organização caso ocorra alterações nos fluxos de venda(Gimenez, 2009).

O segundo orçamento conceituado é o orçamento flexível. Ele teve origem na década de 70, na Alemanha por Kilger e Plaut, englobando dois princípios básicos: controle e cálculo de custo por produto e a diversificação entre custos fixos e variáveis (Lunkes, 2003). A distinção do orçamento flexível vem da sua capacidade em projetar receitas e custos em diferentes volumes de atividades e segrega-los os custos em seus componentes fixos e variáveis. A base para elaboração do orçamento flexível é a perfeita distinção entre custos fixos e custos variáveis, os variáveis irão seguir de acordo com o volume de atividades, enquanto os fixos terão tratamento tradicional. De acordo com Gimenez (2009) o orçamento flexível é preparado para diversos níveis de atividades, 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 devido corrigir as despesas e recalcular rapidamente. De acordo com Gimenez (2009), uma provável desvantagem do orçamento flexível é seu desalinhamento com o fundamento de orçamento que é premeditar o que acontecerá.

Outro tipo de sistema orçamentário é o denominado Rolling ou Contínuo tem como objetivo principal a atualização periódica do orçamento, sempre olhando o mês que se encontra 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, evitando grandes revisões. Lunkes (2003) definem que este tipo de orçamento é normalmente realizado para um período de 12 meses, como seu próprio nome já diz são feitas projeções contínuas, atendendo a finalidade que para cada período realizado orça-se um novo período. Gimenez (2009) define 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. A desvantagem do orçamento contínuo seria pelo fato de que cada final de período o orçamento deve ser incrementado, isso acaba tendo um maior cuidado dos envolvidos no procedimento, o que pode acontecer certa desvantagem pelo âmbito de tempo consumido (Feltrim & Buesa, 2013).

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

O orçamento a base zero de acordo com Gimenez (2009), também conhecido como orçamento baseado em riscos, teve sua primeira formalização em 1970 no departamento de agricultura dos Estados Unidos. De acordo com Lunkes (2003), o orçamento a base zero projeta as peças orçamentárias como se fosse à 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, e as atividades que não agreguem valor e separa os custos que são essenciais para a sobrevivência, além de não fazer cortes e sim reduções. A desvantagem do orçamento a base zero segundo Voss (2014), seria que seu procedimento demanda um maior envolvimento de todos os gestores, e ocasiona consumo de tempo e potencializa conflitos internos.

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, esclarecendo de maneira mais simples, ele reflete as atividades e os processos de negócio. Masakazu e Silva (2010) definem o orçamento por atividades como um instrumento de alocação dos custos aos níveis de atividades, e 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. Segundo Gimenez (2009), a desvantagem do orçamento por atividade pode relacionar devido sua complexidade e pequenos detalhes ao se colocar em prática, com isso não pode ser aplicado em todos os portes de empresa, como é o caso de uma pequena organização.

O Beyond Budgeting de acordo com (Hansen e Van der Stede,2004), foi criado em janeiro de 1998 tendo sua origem na Inglaterra, uma das necessidades de sua criação foi à insatisfação com o processo orçamental tradicional. Frezatti (2006) expõe alguns exemplos de organizações que foram "além do orçamento", elas representam indústrias variadas e de tamanhas diferentes, tais como: AES, Dell, Google, Ikea, Semco, Southwest Airlines, e Toyota. Segundo Fraser e Pflaeging (2007), as empresas adotam o modelo para: a) para tornar a organização mais ágil e adaptável às mudanças; b) para eliminar processos de planejamento e controle que são muito demorados, caros e acrescentam pouco valor; c) focar todos na maximização de valor para os clientes e acionistas; d) efetuar uma redução permanente na burocracia e nos custos; e) liberar a energia e o empreendedorismo das suas pessoas.

O Beyond Budgeting está baseado em doze princípios sendo seis focados na descentralização do poder nas empresas (liderança) e os outros seis na flexibilização de processos. Os seis princípios focados na descentralização do poder são: a) clientes: devem-se focar tudo 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 aderindo a planos fixos; g) governança: baseada em metas claras, valores e barreiras sem regras detalhadas; f) transparência: promover a informação aberta e compartilhada não sendo restrita somente a quem deve saber. 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 e não de forma anual e fixado; d) controles: basear os controles em tendências através de indicadores relativos de desempenho; e) recursos: tornar os recursos disponíveis conforme o necessário (Fraser e Pflaeging, 2007).

3. METODOLOGIA

Esta pesquisa descritiva, tem por objetivo descrever características de um determinado fenômeno, com procedimentos do método de levantamento (*survey*), e quanto à abordagem do problema, pesquisa quantitativa pois visa investigar as relações entre as variáveis analisadas (Beuren, 2009), pode também ser denominada de estudo correlacional (Cooper & Schindler, 2016).

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, o primeiro bloco buscou-se verificar quais os tipos de orçamentos são utilizados nas indústrias quanto à ênfase de utilização, quanto à flexibilidade e quanto ao processo de elaboração, estas 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, e no terceiro bloco foi realizado um levantamento do perfil das indústrias respondentes da pesquisa.

A moldura populacional para esta pesquisa são as indústrias do estado do Paraná, e a amostra obtida foram 28 empresas deste setor, o que caracteriza este estudo como 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 questionário foi enviado via e-mail e obteve-se 31 empresas respondentes, porém três estavam com dados incompletos e foram descartados da amostra resultando em 28 empresas pesquisadas.

A Tabela 2 apresenta o construto da pesquisa e as variáveis utilizadas para a formulação das questões de pesquisa. O construto originou 28 questões, apresentadas em escala Likert de cinco pontos. Realizou-se o tratamento dos dados em duas etapas, primeiro a análise de caracterização da amostra e posteriormente a técnica estatística de correlação canônica, que. Segundo Fávero, Belfiore, Silva e Chan (2009), é uma técnica que permite avaliação da relação entre variáveis dependentes múltiplas com variáveis independentes também múltiplas, métricas ou não métricas. Para estes autores, a referida técnica pode ser aplicada sem que necessariamente as variáveis métricas apresentem normalidade, o que o correu nesta pesquisa.

Tabela 2- Construto da pesquisa

	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 & Lambert, 2016	Q 2 à 6
	Flexibilidade orçamentária	Estático, Flexível,Flexível contínuo	Lunkes, 2003 Gorla ,2011	Q 7 à 9
	Processo de elaboração	Orçamento de tendência (Dados passados) Base zero, Flexível por atividade,Beyond budgeting	Gimenez, 2009 Gorla ,2011	Q 10 à 13
Teoria Contingencial	Ambiente	Demanda clientes, Políticas econômicas, Aspectos legais, Concorrência, Oferta de fornecedores.	Chenhall, 2007	Q 14 à 18
	Estrutura	Centralizado, Descentralizado	Gordon e Narayanan, 1984	Q 19 e 20
	Estratégia	Liderança de custo, Estratégia de diferenciação, Estratégia de foco.	Porter,1980	Q 21a 23
	Tecnologia	Processos repetitivos, Processo customizado	Hyvönen, 2007	Q 24 e 25
	Porte	Microempresa, Pequena, Média, Média-Grande,Grande.	BNDS, 2010	Q 26
Perfil	Segmento da indústria	Indústria alimentícia,Energia,Indústria de eletrodoméstico,Serviços,Tecnologia-automoção comercial.	Variável de perfil	Q 27
	Cargo do respondente	Presidente, Conselheiro, Contador, Controller, Diretor/gerente financeiro ,Diretor/gerente administrativo, Estagiário.	Variável de perfil	Q 28

Fonte: elaborado pelos autores (2019)

4- RESULTADOS E ANÁLISES

Nesta seção, analisam-se os principais resultados da pesquisa referente à Tipologia Orçamentária e Variáveis Contingenciais. Apresenta-se a análise de frequência que caracteriza a amostra, frequência relativa para cada grupo de variáveis além das três correlações canônicas que visam explorar conjuntamente os grupos de variáveis e suas correlações emergentes. A Tabela 3 apresenta os dados do bloco que caracteriza a amostra de respondentes.

Tabela 3- Caracterização da amostra

Assertiva	Resultados obtidos
Porte	50% grandes empresas (Receita operacional bruta anual superior a 300milhões), 28,57% médias-grandes (Receita operacional bruta anual superior a 90 milhões), 7,14% média empresa (Receita operacional bruta anual superior a 16 milhões), 10,71% pequena empresa (Receita operacional bruta anual superior a 2,4 milhões) e 3,57% micro empresa.
Segmento	Indústria alimentícia 57,14%, Serviços 17,85%, Energia 10,71%, Tecnologia automação 7,14%
Respondente	Contador 42,85%, Controller, 28,57%, Diretor/Gerente 10,71%, Financeiro 17,85%.

Fonte: Dados da pesquisa (2019)

Ao considerar as características da amostra, observa-se que ela é essencialmente de empresas de grande e médio-grande porte, com predomínio do setor alimentício e os respondentes relacionam-se diretamente à elaboração e execução orçamentária.

As Tabela 4, 5 e 6 apresentam os dados obtidos referentes à taxonomia orçamentária que é formada pela ênfase de utilização, a flexibilidade de alterações utilizada no orçamento e como ocorre o processo de elaboração orçamentário. Estas três dimensões são utilizadas como variáveis dependentes na correlação canônica.

Tabela 4 Taxonomia orçamentária- ênfase de utilização

Likert	direcionar melhor_recursos	comunicação interna	desempenho metas	alinhar planejamento	organizar planos
Discordo totalmente	0	7,14%	0	0	0
Discordo parcialmente	0	7,14%	0	0	0
Indiferente	0	3,57%	3,57	3,57%	10,71%
Concordo parcialmente	25%	60,71%	32,14%	21,42%	21,42%
Concordo totalmente	75%	21,41%	64,28%	75%	67,85%
Soma fatores positivos	100%	82,12%	96,42%	96,42%	89,27%

Fonte: Dados da pesquisa (2019)

Observou-se a partir dos dados da Tabela 4 que o predomínio na ênfase de utilização orçamentária nesta amostra foi em direcionar melhor os recursos, para o desempenho e atingimento de metas e também para o alinhamento com o planejamento estratégico.

Tabela 5- Flexibilidade do orçamento durante o período

Likert	Estático	Flexível	Constante
Discordo totalmente	42,85%	7,14%	21,42%
Discordo parcialmente	10,71%	7,14%	14,28%
Indiferente	0	0	0
Concordo parcialmente	25%	35,71%	35,71%
Concordo totalmente	21,42%	46,42%	28,57%
Soma fatores positivos	46,42%	82,13%	64,28%

Fonte: Dados da pesquisa (2019).

Conforme os dados apresentados na Tabela 5 percebe-se o predomínio do orçamento flexível, o que corrobora com os achados de Libby e Wallace (2010) de que apontam para uma maior flexibilidade dos sistemas orçamentários, em que visam uma adaptação às contingências de mercado.

Tabela 6- Processo de elaboração do orçamento

Likert	Dados históricos	Base Zero	Atividade	Budgeting
Discordo totalmente	17,85%	7,14%	3,57%	21,42%
Discordo parcialmente	14,28%	3,57%	3,57%	10,71%

Indiferente	3,57%	7,14%	3,57%	21,42%
Concordo parcialmente	35,71%	46,42%	42,85%	39,28%
Concordo totalmente	28,57%	35,71%	46,42%	7,14%
Soma fatores positivos	64,28%	82,13%	89,27%	46,42%

Fonte: Dados da pesquisa (2019)

Pelos dados apresentados na Tabela 6, percebe-se que o processo de elaboração do orçamento é realizado pelo processo de direcionadores de custo por atividade e também pelo processo de orçamento de base zero. Feltrim e Buesa (2013) afirmam que o orçamento base zero elimina o desperdício de atividades que não agreguem valor e separa os custos que são essenciais para a sobrevivência.

As Tabelas 7, 8 e 9 apresentam os dados referentes à sensibilidade que as indústrias encontram quanto às contingências ambientais, estrutura organizacional, estratégias organizacionais, tecnologia do processo produtivo e porte das empresas.

Tabela 7 Contingências ambientais que atingem a empresa

Likert	Preço	Qualidade	Necessidade. consumidor	mudanças econômicas	Aspectos legais
Discordo totalmente	3,57%	10,71%	0	0	3,57%
Discordo parcialmente	3,57%	3,57%	3,57%	3,57%	3,57%
Indiferente	0	10,71%	0	0	7,14%
Concordo parcialmente	39,28%	39,28%	60,71%	46,42%	32,14%
Concordo totalmente	53,57%	35,71%	35,71%	50%	53,57%
Soma fatores positivos	92,85%	74,99%	96,42%	96,42%	85,71%

Fonte: Dados da pesquisa (2019)

Tabela 8-Estrutura e estratégias das empresas

Likert	Estrutura Centralizada	Estrutura Descentralizada	Estratégia custo	Estratégia diferenciação	Estratégia foco cliente
Discordo totalmente	10,71%	32,14%	14,28%	0	0
Discordo parcialmente	3,57%	25%	3,57%	10,71%	0
Indiferente	7,14%	7,14%	7,14%	10,71%	7,14%
Concordo parcialmente	25%	21,42%	52,57%	57,14%	32,14%
Concordo totalmente	53,57%	14,28%	21,42%	21,42%	60,71%
Soma fatores positivos	78,57%	35,70%	73,99%	78,56%	92,85%

Fonte: Dados da pesquisa (2019)

Tabela 9 Tecnologia e porte das empresas

|Likert	Processo repetitivo	Processo personalizado	Porte	Descrição porte
Discordo totalmente	10,71%	7,14%	3,57%	micro
Discordo parcialmente	3,57%	3,57%	10,71%	Pequena
Indiferente	3,57%	7,14%	7,14%	Média
Concordo parcialmente	50%	46,42%	28,57%	Média-grande
Concordo totalmente	32,14%	35,71%	50%	Grande porte
Soma fatores positivos	82,14%	82,13%	78,57%	

Fonte: Dados da pesquisa (2019)

Os dados apresentados referentes às contingências ambientais (Tabela 7) apresentam um predomínio das necessidades do consumidor e as mudanças econômicas como contingências predominantes, o que corrobora com os resultados do trabalho de Gorla e Lavarda (2011). A estrutura da empresa foi predominantemente centralizada, quanto à

estratégia adotada houve predominância na estratégia foco no cliente e em seguida estratégia de custo. Quanto à tecnologia dos processos de produção houve um empate entre os dois processos e como quinto elemento da teoria da contingência o porte da empresa apresentou predomínio de empresas com faturamento bruto anual acima de 90 milhões.

Para analisar as relações existentes entre estas variáveis foi aplicado correlação canônica em três rodadas, uma para cada grupo de variáveis dependentes. Estas variáveis representam as funções canônicas e formam os seguintes grupos: taxonomia (ênfase), flexibilidade de mudanças no orçamento e processo de elaboração orçamentária. A Tabela 10 apresenta os testes realizados pela Manova que demonstram 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. Ainda no quadro de Testes de análise de variância multivariado o Eta parcial quadrado pode ser usado para estimar o tamanho do efeito (Chagas, 2016).

Tabela 10- Testes de significância entre os grupos

Estatística	Valor	Z	Erro df	Sig.	Eta parcial quadrado
Rastreamento de Pillai	0,999	804,554	13,000	0,000	0,999
Lambda de Wilks	0,001	804,554	13,000	0,000	0,999

Fonte: Dados da pesquisa (2019)

Na sequência apresenta-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 alta robustez para cada correlação canônica (Parias, 2005).

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 e os cinco elementos da teoria contingencial, ambiente, estrutura, estratégia, tecnologia e porte. A Tabela 11 apresenta as duas dimensões resultantes e as cargas canônicas de cada variável.

Tabela 11- Coeficientes da correlação canônica I

	Variáveis	Ajustes múltiplos Dimensão 1	Ajustes múltiplos Dimensão 2	Soma
1 dependentes	ênfase_direcionar_recursos	0,000	0,000	0,000
	ênfase_comunicação_interna	0,002	0,680	0,682
	ênfase_desempenho_metas	0,292	0,015	0,307
	ênfase_alinhar_planej_Estr	0,124	0,210	0,335
	ênfase_ planos_operacionais	1,296	0,050	1,347
2 independentes	orçamento_estático	0,005	0,021	0,025
	orçamento_ flexível	0,002	0,264	0,266
	orçamento_contínuo	0,078	0,009	0,087
	dados_históricos	0,229	0,005	0,234
	base_zero	0,170	0,058	0,228
	orçamento_atividades	0,024	0,204	0,228
	Beyond_Budgeting	0,039	0,080	0,120
	Preços	0,107	0,217	0,324
	Qualidade	0,030	0,245	0,275
	nec_consumidor	0,000	0,136	0,137
	pol_econômicas	0,073	0,023	0,096
	aspec_legais	0,080	0,202	0,283
	Centralizadas	0,010	0,062	0,072
	Descentralizadas	0,466	0,000	0,466

estratégia_custo	0,001	0,687	0,688
estratégia_diferenciação	0,040	0,443	0,483
estratégia_ foco _cliente	0,004	0,423	0,427
Repetitivos	0,342	0,187	0,529
Customizados	0,020	0,106	0,126
Porte	0,001	0,635	0,636

Fonte: Dados da pesquisa (2019)

Nas duas primeiras colunas as dimensões já se apresentam ajustadas e a soma destas dimensões está na terceira coluna. Nas linhas, observa-se os coeficientes resultantes das correlações que devem ser interpretados como a força da variável para divisão de grupos que são interpretadas pelas referências de -1 a 1 (Chagas, 2016). A partir destes dados é possível realizar uma análise das duas dimensões resultantes, para isto, observa-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 portanto, estrutura descentralizada e processos repetitivos. Estes dados corroboram parcialmente com os achados de King et al. (2010), em que a utilização de orçamento está relacionada positivamente com estrutura descentralizada entretanto o estudo referido não analisou qual a ênfase do orçamento.

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 com o estudo de King et al. (2010), em que houve uma relação positiva da utilização do orçamento com a estratégia de custo.

A Tabela 12 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 e as dimensões as teoria da contingência, ambiente, estrutura, estratégia, tecnologia e porte.

Tabela 12- Coeficientes da correlação canônica II

	Variáveis	Ajustes múltiplos Dimensão 1	Dimensão 2	Soma
1 dependentes	orçamento_estático	0,055	0,118	0,174
	orçamento_ flexível	0,111	1,050	1,160
	orçamento_contínuo	0,774	0,042	0,816
2 independentes	ênfase_direcionar_recursos	0,145	0,071	0,216
	ênfase_comunicação_interna	0,307	0,001	0,308
	ênfase_desempenho_metas	0,048	0,058	0,106
	ênfase_alinhar_planej_Estr	0,027	0,044	0,071
	ênfase_ planos_operacionais	0,619	0,052	0,671
	dados_históricos	0,064	0,261	0,325
	base_zero	0,006	0,001	0,006
	orçamento_atividades	0,170	0,001	0,172
	Beyond_Budgeting	0,088	0,102	0,190
	Preços	0,010	0,160	0,170
	Qualidade	0,373	0,076	0,449
	nec_consumidor	0,224	0,036	0,261
	pol_econômicas	0,006	0,013	0,019
	aspec_legais	0,061	0,416	0,478
	Centralizadas	0,043	0,050	0,093
	Descentralizadas	0,080	0,142	0,222
	estratégia_custo	0,073	0,337	0,410
	estratégia_diferenciação	0,002	0,159	0,161

estratégia_ foco _cliente	0,118	0,021	0,138
Repetitivos	0,165	0,302	0,467
Customizados	0,481	0,004	0,486
Porte	0,323	0,131	0,454

Fonte: Dados da pesquisa (2019)

Na Tabela 12 a dimensão 1 apresenta o coeficiente mais alto para orçamento contínuo o que dá nome à esta dimensão, e apresenta 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 à aspectos legais o que corrobora com o estudo de Gorla e Lavarda (2011) em que os resultados apontam o ambiente como o principal agente transformador do sistema orçamentário.

A Tabela 13 apresenta as dimensões e coeficientes resultantes da correlação canônica III, em que a variáveis dependentes referem-se aos processos de elaboração orçamentários.

Tabela 13- Coeficientes da correlação canônica III

	Variáveis	Ajustes múltiplos Dimensão 1	Dimensão 2	Soma
1 dependentes	dados_históricos	0,772	0,121	0,893
	base_zero	0,077	0,951	1,028
	orçamento_atividades	0,010	0,149	0,159
	Beyond_Budgeting	0,171	0,073	0,244
2 variáveis independentes	ênfase_direcionar_recursos	0,027	0,018	0,045
	ênfase_comunicação_interna	0,001	0,209	0,210
	ênfase_desempenho_metas	0,040	0,010	0,050
	ênfase_alinhar_planej_Estr	0,003	0,104	0,107
	ênfase_ planos_operacionais	0,106	0,000	0,106
	orçamento_estático	0,002	0,214	0,216
	orçamento_ flexível	0,002	0,021	0,023
	orçamento_contínuo	0,118	0,000	0,118
	Preços	0,017	0,311	0,328
	Qualidade	0,007	0,152	0,159
	nec_consumidor	0,039	0,004	0,043
	pol_econômicas	0,120	0,003	0,123
	aspec_legais	0,084	0,902	0,986
	centralizadas	0,120	0,001	0,121
	descentralizadas	0,000	0,388	0,388
	estratégia_custo	0,013	0,020	0,032
	estratégia_diferenciação	0,189	0,001	0,190
	estratégia_ foco _cliente	0,038	0,006	0,044
	repetitivos	0,328	0,116	0,444
	customizados	0,076	0,302	0,377
	porte	0,255	0,008	0,263

Fonte: Dados da pesquisa (2019)

Considerando os dados da Tabela 13, 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, e o coeficiente altos que se relaciona a esta dimensão é variável ambiente, especificamente relacionado à sensibilidade a aspectos legais, este achado corrobora com as pesquisas de Libby e Lindsay (2010) realizada

em empresas norte-americanas que apontam uma adaptação dos sistemas orçamentários às contingências do mercado.

Tabela 14- Relações resultantes das três correlações canônicas

Relação 1	Relação 2	Relação 3	Relação 4	Relação 5
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		

Fonte: Dados da pesquisa (2019)

A primeira linha da Tabela 14 apresenta a variável dependente com maior força para divisão dos grupos e portanto são as variáveis que formam as dimensões resultantes das três correlações canônicas realizadas. As relações apresentadas em cada grupo são resultado de múltiplas correlações e, portanto, representam características fortemente correlacionadas entre tipos de orçamento e sensibilidade às contingências que as organizações defrontam.

CONCLUSÕES

Dentre os desafios que se apresentam à gestão das organizações, estão os sistemas de controle gerenciais e sua devida adaptação a cada 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.

Foi realizado um levantamento com 28 indústrias paranaense que se utilizam de sistema orçamentário. O perfil das empresas foi predominantemente de empresas de grande porte e pertencentes ao setor alimentício. O instrumento de coleta de dados foi composto de três blocos, o primeiro relacionado aos tipos de orçamento, o segundo às variáveis contingenciais e o terceiro o perfil do respondente.

A análise dos dados permitem 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 e 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 também 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 às 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 aos aspectos legais. Este resultados visam contribuir com a teoria das contingências e com os estudos em sistemas orçamentários.

A limitação da pesquisa está relacionada ao número da amostra e a limitação do método de correlações canônicas, que quando é aplicado em amostras pequenas pode limitar o número de correlações. Sugere-se para estudos futuros a aplicação deste modelo em outros setores organizacionais que se utilizam fortemente 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*. 3ª Edição. 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.

Chagas, E. F. B. (2016). Material didático curso de estatística aplicada. www.researchgate.net/publication/315735440_Modulo5AnaliseMultivariadanoSPSS

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. *Handbook sof management accounting research*, *1*, 163-205.

Cooper, D. R., & Schindler, P. S. (2016). *Métodos de Pesquisa em Administração-12ª Edição*. McGraw Hill Brasil.

Corrar, L. J., Paulo, E., & Dias Filho, J. M. (2007). Análise multivariada: para os cursos de administração, ciências contábeis e economia. *São Paulo: Atlas*, 280-323.

Covaleski, M. A., Evans III, J. H., Luft, J. L., & Shields, M. D. (2003). Budgeting research: three theoretical perspectives and criteria for selective integration. *Journal of Management Accounting Research*, *15*(1), 3-49.

Da Silva, A. C., & Oliveira, R.C.M.G.(2008). Aplicação da abordagem contingencial na caracterização do uso do sistema de controle orçamentário: um estudo multicaso. *Journal of Information Systems and Technology Management*, *5*, 163-184.

Espejo, M. M. S. B., & Frezatti, F. (2008). Perfil dos atributos do sistema orçamentário sob a perspectiva contingencial: uma abordagem multivariada. Tese de doutorado, Universidade de São Paulo, São Paulo, SP.

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-Volume4-n°1.

Flamholtz, E. G. (1983). Accounting, budgeting and control systems in their organizational context: theoretical and empirical perspectives. *Accounting, organization sand society*, *8*(2-3), 153-169.

Fraser, R. & Pflaeging, N. (2007). Os 12 princípios do "Beyond Budgenting": Como organizações podem ir "além dos orçamentos", deixando para trás a gestão por comando e controle. São Paulo: BBRT White Paper, 2007.

Frezatti, F. (2000). *Orçamento Empresarial:Planejamento E Controle Gerencial* .SP: Atlas.

Frezatti, F. (2005). Beyond budgeting: inovação ou resgate de antigos conceitos do orçamento empresarial?. *RAE-revista de administração de empresas*, *45*(2), 23-33.

Frezatti, F. (2006). Orçamento Empresarial. 3ª. *Edição. São Paulo: Atlas*.

Gimenez, L., Oliveira, A. B. S., Junior, A. R., & Parisi, C. (2009). Uma análise comparativa das propostas Beyond Budgeting e gestão econômica. In *Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC*.

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., &Lavarda, C. E. F. (2011). Influência de fatores contingenciais sobre o sistema orçamentário: estudo em uma empresa industrial têxtil. (Tese de Doutorado). Universidade Regional de Blumenau, FURB, SC, Brasil.

Hansen, S. C., Otley, D. T., & Van der Stede, W. A. (2003). Practice developments in budgeting: an overview andresearch perspective. *Journal of management accounting research*, *15*(1), 95-116.

Hansen, S. C., & Van der Stede, W. A. (2004). Multiple facets of budgeting: na exploratory analysis. *Management accountingresearch*, *15*(4), 415-439.

Hope, J., & Fraser, R. (2003). *Beyond budgeting: how managers can break free from the annual performance trap*. Harvard Business Press.

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.

King, R., Clarkson, P. M., & Wallace, S. (2010). Budgeting practices and performance in small health care 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 accountingresearch*, *21*(1), 56-75.

Lunkes, R. J. (2003). Contribuição à melhoria do processo orçamentário empresarial.

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 accountingresearch*, *5*(3-4), 289-299.

Parias, L.D.B. (2005). *Estadistica como apoyo a la investigacion.* El Autor.

Porter, M. E. (1980). Industry structure and competitive strategy: Keys toprofitability. *Financial analysts journal*, 30-41.

Serwen, L. (2002). Solutions for Better Planning: What a National Survey Reveals. *New York, NY: Financial Executives Institute Research Foundation*.

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. Journal of Information Systems and Technology Management*, *5*(1), 163-184.

Sponem, S., & Lambert, C. (2016). Exploringdifferences 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.

Verhagem, J. A., &Lavarda, C. E. F. (2011). Inovações no processo orçamentário a luz da abordagem contingencial: o caso de uma empresa de grande porte do sul do Brasil. In *Congresso ANPCONT*.

Voss, W. A. M. (2014). A percepção das variáveis contingenciais nas críticas à adoção e ao uso do orçamento.