

INOVAÇÕES NO PROCESSO ORÇAMENTÁRIO A LUZ DA ABORDAGEM CONTINGENCIAL EM UMA EMPRESA DE GRANDE PORTE DO SUL DO BRASIL¹

Jose Ari Verhagem

Mestre em Controladoria e Contabilidade pela
Universidade Regional de Blumenau - FURB
E-mail: jverhagem@al.furb.br

Carlos Eduardo Facin Lavarda

Doutor em Contabilidade pela Universidade de Valência, Espanha
Professor do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da
Universidade Regional de Blumenau - FURB
E-mail: clavarda@furb.br

RESUMO

O ambiente competitivo trazido pela globalização, as novas tecnologias, a abertura de mercados e outros fatores presente no ambiente de negócios, forçam as empresas à inovação em seus processos e na gestão dos seus negócios. Estas inovações podem trazer reflexos nos artefatos da contabilidade gerencial, em especial no sistema orçamentário. Este estudo tem como objetivo identificar em que medida os fatores contingenciais (ambiente, tecnologia, estrutura, tamanho e estratégia) influenciaram as principais inovações do processo orçamentário da empresa investigada. O estudo foi realizado numa empresa que passou por relevantes alterações na suas estratégias bem como na sua estrutura de capital desde 2005. Realizou-se uma pesquisa descritiva, qualitativa por meio de um estudo de caso ilustrativo. As informações foram levantadas através de entrevistas semi-estruturadas com os principais gestores responsáveis pelo orçamento da empresa. Os achados da pesquisa revelaram que os fatores contingenciais do ambiente, a tecnologia e, principalmente, o tamanho trouxeram inovações aos atributos do sistema orçamentários da organização.

Palavras-chave: Teoria Contingencial; Fatores Contingenciais; Sistema Orçamentário; Controle Gerencial.

ABSTRACT

The competitive environment brought about by globalization, new technologies, opening markets and other factors present in the business environment, force companies both to innovate in their processes and manage their business. These innovations may bring reflexes in management accounting artifacts, particularly in the budget system. This study aims to identify the extent to which contingent factors (environment, technology, structure, size and strategy) influenced the major innovations of the budget process the company investigated. The study was conducted in a company that passed through significant changes in their strategies as well as its capital structure since 2005. Was conducted a descriptive, qualitative research through an illustrative case study. Data were collected through semi-structured interviews with key managers responsible for the company's budget. The research findings revealed that the contingency factors of the environment, technology, and especially the size brought innovations to the attributes of the organization's budget system.

Keywords: Contingency Theory, Contingency Factors; Budget System; Management Control.

1 INTRODUÇÃO

A globalização, o aumento da competitividade, o desenvolvimento tecnológico, e fatores de contexto econômico fazem com que as empresas façam adaptações e inovações no seu processo de gestão. Neste sentido, Junqueira (2010, p. 9) comenta que “a complexidade dos arranjos produtivos demandam uma avaliação contínua do processo de gestão e, não raramente, ajustes na estrutura organizacional”.

Para que as empresas sejam bem sucedidas, torna-se fundamental que sua administração alinhe os componentes da organização a sua estratégia, de forma que elas desempenhem atividades condizentes com os objetivos dos gestores. De acordo com Espejo (2008, p. 73) “o alcance do alvo desejado é exposto por meio da comparação dos resultados alcançados e os pretendidos, possibilitados por processos de controle”. Espejo (2008, p. 73) afirma, ainda, que “o orçamento como artefato contábil, possibilita o direcionamento dos objetivos de longo prazo em um período de curto prazo, revelando a missão da empresa nos níveis táticos e operacionais.”

De acordo com Merchant (2007) é aceito que o orçamento pode ser usado de maneira diferente em empresas diferentes. Além, pode-se dizer que o orçamento em alguns casos pode ser usado de maneira diferente em uma mesma empresa com o passar dos anos.

Parte-se do pressuposto que as inovações nos processos orçamentários dependem da existência de adaptação ou ajuste a certos fatores contingenciais com potencial de afetar o sistema. A relação entre a efetividade das organizações e sua adaptação às variáveis do contexto é defendida por pesquisadores baseados na teoria da contingência. Segundo Caldas, Fachin e Fischer (1999), as organizações que conseguem alinhar seu contexto interno ao contexto externo têm maiores chances de sobrevivência e sucesso

Considerando que as variáveis contingenciais intervêm no processo de tomada de decisão das empresas, e que o orçamento é um dos artefatos contábeis mais relevantes na ajuda no processo de toma de decisão, este estudo tem como objetivo identificar em que medida os fatores contingenciais (ambiente, tecnologia, estrutura, tamanho organizacional e estratégia) influenciaram nas inovações do processo orçamentário da empresa investigada.

A empresa investigada passou por transformações recentes na sua estratégia, bem como na estrutura de seu capital. Estas mudanças na característica da empresa podem ter levado a alterações importantes no controle de sua operação, sendo uma delas no sistema orçamentário.

Este estudo se justifica pela carência de pesquisas envolvendo o sistema orçamentário das empresas caracterizadas pela abordagem contingencial. Assim, acredita-se que este

trabalho contribua para o melhor conhecimento do tema e estimule outros pesquisadores a investigar o fenômeno.

O artigo está estruturado da seguinte forma. A primeira seção introduz o tema, objetivo e justificativa. A seção 2 discute o referencial teórico. A seção 3 expõe os aspectos metodológicos. Por sua vez, na seção 4 são apresentados os resultados e suas análises, seguidos pelas considerações finais.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

A plataforma teórica deste estudo está dividida em quatro subseções. A primeira contextualiza de forma sucinta a teoria da contingência e sumariza os estudos pioneiros desta temática, nas quais foram descritos por Espejo (2008) e Junqueira (2010). Em seguida, expõe-se sobre a teoria da contingência na área contábil. Depois, o aspecto conceitual do orçamento e, por fim, explanam-se relatos de estudos brasileiros relacionando a teoria da contingência com a área contábil.

2.1 Contextualização da Teoria da Contingência

A teoria da contingência defende que não existem soluções únicas para a resolução de problemas organizacionais, ou não existe uma estrutura organizacional única que seja efetiva para todas as organizações (FREZATTI *et al.*, 2009). Essa otimização da estrutura irá depender de fatores contingentes, tais como, estratégia da organização, incerteza ambiental e tamanho (DONALDSON, 1999).

Espejo (2008, p. 28) menciona que “a teoria contingencial está alicerçada em alguns princípios norteadores, que subsidiam sua visão organizacional”. A autora prossegue explicando que seu surgimento deu-se em razão da reflexão sobre alguns aspectos denominados fatores contingenciais que seriam direcionadores da tomada de decisão em certas situações, sendo seus pensadores influenciados por fundamentos de teorias anteriores, principalmente a teoria sistêmica.

Junqueira (2010) explica que fatores contingenciais são variáveis internas e externas que modelam as características organizacionais em determinado momento, como o ambiente, tecnologia, estrutura, tamanho e estratégia. Silva e Gonçalves (2008) explicam que a abordagem contingencial tem seu foco em participação, avaliação de desempenho, baseada no orçamento e no uso do orçamento para controle gerencial. Esta abordagem apóia-se primariamente nos estudos sobre comportamento organizacional e enfatiza a importância das características da organização e de seu ambiente (incerteza ambiental, tamanho da organização e sofisticação tecnológica) no projeto e operação de sistemas de informação contábil, que incluem o orçamento.

Tal afirmação vai ao encontro de Junqueira (2010), que comenta que a teoria da contingência modificou a visão existente de que seria possível desenvolver um sistema de controle gerencial ideal e universal. O autor comenta ainda que a teoria da contingência tem como pressuposto de que organizações são influenciadas pelo ambiente e de que a mudança ambiental é gradual, exigindo uma mudança organizacional concomitante.

Espejo (2008) e Junqueira (2010) relataram em suas teses as pesquisas pioneiras e as suas principais contribuições para o campo de estudo da teoria da contingência. Observa-se pelas pesquisas relatadas que há uma necessidade das organizações se adaptarem às demandas do ambiente. Nota-se que diversas variáveis ou fatores contingenciais vem sendo foco da investigação científica, tais como: estratégias e sua relação com a estrutura organizacional, tamanho da empresa, interações entre tecnologia e estrutura organizacional, entre outros. Depreende-se que não existe uma melhor maneira de organizar. O modo apropriado depende do tipo de tarefa e do ambiente em questão, que devem ser considerados.

2.2 Abordagem da Teoria da Contingência na Área Contábil

Para Molinari e Guerreiro (2004, p.5) “a teoria da contingência pode ser utilizada em diversas áreas de estudo da gestão empresarial, visto que uma contingência representa uma circunstância do ambiente externo à qual a organização precisa se adaptar para garantir sua continuidade e atingir seus objetivos”. Portanto, a teoria da contingência também é utilizada na área de contabilidade, principalmente na contabilidade gerencial.

Espejo (2008) comenta que as informações necessárias para a tomada de decisão não se restringem a informações sobre o ambiente intra-organizacional e que é preciso ter uma concepção sistêmica da organização, com dinamicidade própria, afetada por fatores situacionais tanto externos quanto internos (controláveis) à empresa. Assim, fatores contingenciais também devem ser considerados nas informações utilizadas na tomada de decisão. Há influência de variáveis tecnológicas, ambientais e estratégicas afetando a estrutura organizacional e seu controle gerencial, inclusive os padrões de utilização de artefatos contábeis para a tomada de decisão (ESPEJO, 2008).

Frezatti et al. (2009) mencionam que sob a ótica da teoria da contingência, cada empresa é única e possui especificidades, particularidades e características que demandam um desenho de um modelo de contabilidade gerencial. Os autores ainda mencionam alguns assuntos que podem ser estudados pela teoria da contingência na contabilidade, a saber: a) Relação entre o desenho do sistema de controle gerencial e as variáveis contingentes da empresa; b) Impacto das variáveis contingentes no sistema orçamentário; e c) Relação entre técnicas contábeis e variáveis contingenciais.

Espejo e Frezatti (2008) expõem que não se pode afirmar que o orçamento, assim como os demais artefatos contábeis, deve ser aplicado nas organizações da mesma forma, indistintamente. Não se pode garantir o sucesso absoluto de uma empresa diante da aplicabilidade deste ou daquele instrumento, de maneira uniforme.

Os autores ainda defendem que os fatores que influenciam a constituição do sistema orçamentário envolvem uma visão da contabilidade gerencial sob a abordagem contingencial. “A incerteza ambiental percebida, a tecnologia adotada, a estratégia utilizada como diretriz norteadora de seus negócios, sua estrutura operacional e o seu tamanho são fatores a serem respeitados quando da utilização dos instrumentos contábeis” (ESPEJO, 2008, p.14). Portanto, o processo orçamentário é influenciado pelo contexto organizacional. Sendo assim, é oportuno estudos sob a ótica da teoria da contingência e o orçamento.

Frezatti et al. (2009, p. 243) relacionaram cada variável contingente e seu impacto nos sistemas de contabilidade gerencial, conforme evidencia-se no Quadro 1.

Variável	Impacto da variável nos sistemas de contabilidade gerencial
Ambiente externo	Ambientes mais turbulentos e hostis fazem com que as empresas enfatizem sistemas formais de controle, como orçamento; ambientes incertos fazem com que os sistemas de controle financeiro sejam utilizados com mais flexibilidade e baseados em relações interpessoais.
Tecnologia	Organizações com alto nível de padronização de seus processos possuem ênfase em seu processo de controle e baixa ocorrência de folga orçamentária; organizações com alto nível tecnológico e incerteza na tarefa dão pouca ênfase a controles formais e estimulam maior participação no orçamento. Nesse caso, os controles são mais informais e pessoais.
Estrutura organizacional	Grandes organizações, com estrutura descentralizada, utilizam controles mais formais como orçamento; empresas descentralizadas costumam utilizar sistemas de controle gerencial mais agregados; estrutura baseada em times está relacionada a maior participação e à utilização de métricas de <i>performance</i> compreensiva (grupo).
Tamanho	O tamanho da organização está associado com sistemas de controles gerenciais mais sofisticados.
Estratégia	Empresas com estratégias caracterizadas como conservadoras ou liderança de custos utilizam mais controles formais do que empresas que têm como estratégia de diferenciação ou crescimento.

Quadro 1 – Impacto das variáveis contingenciais nos sistemas de contabilidade gerencial

Fonte: Frezatti *et al.* (2009, p. 243).

Observa-se no Quadro 2 como as variáveis contingentes influenciam na contabilidade gerencial e nos seus artefatos, dentre eles, o orçamento. Sendo assim, tornam-se cada vez mais necessárias pesquisas que explorem esta temática na área contábil. No próximo tópico, descrevem-se sobre pesquisas realizadas no âmbito nacional a respeito da teoria da contingência e a contabilidade.

2.3 Estudos Anteriores sobre a Teoria da Contingência na Área Contábil no Brasil

Molinari e Guerreiro (2004) identificaram como uma contingência influencia o

sistema de contabilidade gerencial de uma organização. Para tanto, os autores realizaram um estudo de caso no Banco do Brasil, que apresentou prejuízos consecutivos nos anos de 1995 e 1996. Na pesquisa ficou evidenciado que antes de 1995, o Banco do Brasil utilizava, apenas, a contabilidade societária, tanto para fins fiscais como para a tomada de decisões e os sistemas de apuração de custos dos produtos eram baseados no custeio por absorção. O estudo mostrou que existia a descentralização, porém, não havia uma área de controle gerencial do Banco. Em 1996, foram criadas a Controladoria, bem como as unidades de Gestão de Risco (mercado) e de Controles Internos, buscando o aperfeiçoamento do sistema de gestão e a concentração nas áreas de controle, permitindo avaliar o desempenho do setor.

As mudanças acompanharam a tendência do mercado, ou seja, o banco buscou a competitividade perante seus concorrentes. Com isso, concluíram que não é preciso esperar que uma contingência leve a empresa a uma situação próxima da insustentável para efetuar mudanças na sua contabilidade gerencial (MOLINARI e GUERREIRO, 2004).

Aguiar e Frezatti (2007) identificaram as principais contribuições de pesquisas que investigam a natureza contingente dos sistemas de contabilidade gerencial (SCGs). Para tanto, os autores analisaram seis periódicos internacionais de contabilidade e gestão e identificaram 39 pesquisas que abordaram alguma temática relacionada à teoria da contingência. Os autores constataram que a abordagem de seleção é a definição de adequação contingente menos utilizada. Os autores verificaram que quanto aos elementos do processo de estratégia, a maior parte dos estudos analisa a estratégia em termos da prioridade estratégica e a estrutura organizacional em termos da incerteza ambiental, interdependência da tarefa e descentralização. Nenhum estudo empregava a tipologia de processo de formulação de estratégias. Observaram, também, que há pouca investigação relativa a outras dimensões do ambiente e da tecnologia.

Guerra (2007) identificou e analisou os arranjos promovidos pelo encaixe existente entre os fatores ambientais e organizacionais nas maiores empresas no mercado brasileiro. Os resultados revelaram três tipos de arranjos entre os fatores ambientais e organizacionais. Concluiu que ajustar os atributos do Sistema de Contabilidade Gerencial a cada contexto ambiental e organizacional resulta na utilização mais eficiente dos recursos aplicados neste sistema.

Espejo (2008) compreendeu os atributos do sistema orçamentário a partir das variáveis contingenciais, considerando determinados níveis de desempenho. Para tanto, realizaram uma pesquisa descritiva, utilizando o questionário como instrumento de coleta de dados. O mesmo foi aplicado aos *controllers* ou responsáveis pela controladoria nas indústrias paranaenses

cadastradas em 2006 na Federação das Indústrias do Estado do Paraná (FIEP). Os resultados da pesquisa confirmaram a influência do ambiente nos fatores contingenciais intra-organizacionais, a relação dos fatores contingenciais e o sistema orçamentário da empresa, a influência das variáveis contingenciais no desempenho, a associação existente entre os atributos orçamentários e o desempenho e, por fim, a presença de arranjos entre as variáveis contingenciais e os atributos do sistema orçamentário, em virtude da apresentação de um desempenho superior. A autora concluiu que, sob certas condições, há indícios que o orçamento é benéfico à empresa, revelando uma relação custo-benefício positiva.

No trabalho de Espejo (2008) os atributos orçamentários foram abordados em três dimensões. A primeira dimensão abordou os componentes do orçamento, mais especificamente à existência ou não de elementos do planejamento orçamentário. A segunda dimensão considerou a utilização da técnica de orçamento contínuo, para atualizar os dados existentes. A última dimensão abordou as razões para o seu uso.

Beuren, Czesnat e Silva (2009) verificaram o papel da controladoria na adequação das empresas do agronegócio listado na Bovespa às contingências identificadas nos seus relatórios anuais. Os resultados mostraram que as empresas pesquisadas encontram-se preparadas para enfrentar as contingências advindas do ambiente, uma vez que possuem planos de prevenção para tais contingências. Concluíram que a controladoria nestas empresas possui papel fundamental em seu ambiente interno e externo.

Junqueira (2010) compreendeu a influência dos fatores contingenciais: ambiente, estratégia, estrutura, tecnologia da informação e estágio do ciclo de vida organizacional, no desenho do sistema de controle gerencial (SCG), e a deste com o desempenho das empresas brasileiras de grande porte. Para tanto, o autor realizou uma pesquisa de levantamento ou *survey* em uma amostra de 120 empresas brasileiras de grande porte. Os resultados mostraram que quando analisadas em um único grupo de empresas, não foi possível verificar associação entre os fatores contingenciais e o SCG e deste com o desempenho organizacional.

Porém, ao separar as empresas em dois grupos distintos: indústria e comércio e serviços, Junqueira (2010) encontrou associação entre o fator contingencial ambiente e o SCG. Ainda, verificou que há associação do ambiente com os fatores contingenciais internos da organização, associação dos fatores contingenciais internos com o SCG e do SCG com o desempenho organizacional. Sendo assim, concluiu que a escolha e a utilização dos artefatos do SCG sofrem influência dos fatores contingenciais vivenciados pela empresa.

Reginato (2010) verificou a relação entre as variáveis do ambiente externo, os elementos de gestão, os controles gerenciais e os desempenhos de empresas de setores de

atividades distintos. Os resultados demonstraram que as associações entre ambiente externo e o modelo de gestão dos três setores empresariais observados se revelaram significantes, principalmente em empresas dos setores comercial e industrial. Não se constatou relação significativa entre os elementos do modelo de gestão e os desempenhos das empresas dos três setores. Verificou-se que os elementos do modelo de gestão influenciam, significativamente, os tipos de controle gerenciais adotados pelas empresas de todos os setores investigados. Com relação aos controles gerenciais e desempenho das empresas, puderam ser notados resultados expressivos nos setores industriais e de serviços.

3 MÉTODO E PROCEDIMENTOS DA PESQUISA

O presente estudo apresenta características da pesquisa descritiva com abordagem qualitativa realizada por meio de um estudo de caso em uma grande empresa de capital aberto localizada na região Sul do Brasil. Conforme Cervo e Bervian (2002, p. 66), “a pesquisa descritiva observa, analisa e correlaciona fatos ou fenômenos (variáveis) sem manipulá-los”. Afirmam que a pesquisa descritiva “procura descobrir, com a previsão possível, a frequência com que um fenômeno ocorre, sua relação e conexão com outros, sua natureza e características”. Assim, nesta pesquisa procurou-se descobrir, descrever e analisar em que medida os fatores contingenciais influenciaram nas principais inovações do processo orçamentário da empresa objeto de estudo.

Referente à abordagem do problema, trata-se de uma pesquisa com abordagem qualitativa. De acordo com Richardson (1999), a pesquisa qualitativa descreve a complexidade de determinado problema, analisa a interação de certas variáveis, compreende e classifica processos dinâmicos vividos por grupos sociais. Destaca o autor que pode contribuir no processo de mudança de determinado grupo e possibilita, em maior nível de profundidade, o entendimento das particularidades do comportamento dos indivíduos.

A pesquisa foi realizada por meio de um estudo de caso em uma grande empresa de capital aberto da região Sul do Brasil. Martins e Theóphilo (2007, p. 61) mencionam que “[...] o estudo de caso possibilita a penetração na realidade social, não conseguida plenamente pela avaliação quantitativa”. Os autores ainda complementam ao afirmar que o estudo de caso refere-se a uma investigação empírica que pesquisa fenômenos dentro do seu contexto real (pesquisa naturalística), onde o pesquisador não tem controle sobre eventos e variáveis, procurando aprender a totalidade de uma situação e, criativamente, descrever, compreender e interpretar a complexidade de um caso concreto.

Para Yin (2004), há vários fundamentos que justifique a escolha do estudo de caso em uma única empresa. Dentre eles, quando é um caso revelador, em que o pesquisador tem a

oportunidade de estudar e analisar um fenômeno pouco acessível à investigação científica. Já o estudo de caso ilustrativo, de acordo com Scapens (2004), tem sido utilizado na pesquisa contábil para ilustrar as novas e inovadoras práticas desenvolvidas pelas organizações.

O estudo de caso foi realizado em uma grande empresa do Sul do país, com atuação nas atividades de manufatura, bem como na atividade de varejo. Esta empresa possui mais de 6.000 funcionários, atua no mercado há mais de um século e se destaca pelas estratégias adotadas, tornando-se cada vez mais competitiva e lucrativa. A escolha desta empresa para a investigação deve-se ao fato que a mesma passou por algumas transformações recentes na sua estratégia, bem como na estrutura de seu capital. Estas mudanças na característica da empresa podem ter levado a alterações importantes no controle de sua operação, sendo uma delas o processo orçamentário. Há, também mais de 60 pessoas envolvidas na elaboração do orçamento.

A coleta de dados foi realizada por meio de entrevista estruturada com o diretor, o gerente e o coordenador responsável pela elaboração do orçamento durante os seis últimos anos, compreendendo dois períodos. A entrevista foi realizada entre os meses de outubro a novembro de 2010. O primeiro período de análise refere-se ao ano de 2005, antes da oferta inicial de ações (IPO) e reposição de suas marcas. O segundo período é de 2010, após o IPO e reposição da marca.

A elaboração da entrevista estruturada foi fundamentada no instrumento de pesquisa utilizado por Espejo (2008), que procurou compreender os atributos do sistema orçamentário a partir das variáveis contingenciais. Todas as variáveis foram estruturadas por Espejo (2008) reportando-se em instrumentos investigados em estudos anteriores, adaptando-se à realidade da contabilidade gerencial no Brasil. Assim, os fatores contingenciais investigados neste estudo foram: ambientes, tecnologia, estrutura, tamanho e estratégia.

A entrevista estruturada foi dividida em dois blocos, sendo o primeiro referente aos fatores contingenciais e o segundo sobre o sistema orçamentário da empresa. A análise dos dados foi realizada considerando as respostas da entrevista estruturada sobre as principais alterações evidenciadas pelos fatores contingências e comparado com as inovações que ocorreram entre os anos de 2005 a 2010 no processo orçamentário. Na primeira parte da análise, verificaram-se as principais alterações de cada variável contingencial comparando a situação do primeiro período, com a do segundo período. Esta análise verificou como foi a avaliação dos entrevistados quanto o comportamento de cada variável contingencial no primeiro período (ano de 2005) e comparou-se com a avaliação dos entrevistado feita para o segundo período (ano de 2010). Foram destacados os itens que tiveram alteração significativa.

Na segunda parte da análise, verificaram-se as principais alterações nos componentes orçamentários, comparando a situação do primeiro período, com a do segundo período. Nesta análise verificou-se como foi a avaliação dos entrevistados quanto o comportamento de cada componentes orçamentário no primeiro período (ano de 2005) e comparou-se com a avaliação dos entrevistados feita para o segundo período (ano de 2010).

No terceiro momento, verificou-se com base no resultado da primeira análise, em que medida cada um dos fatores contingências influenciaram nas inovações do processo orçamentário. Como principal limitação da pesquisa tem-se que os dados não podem ser generalizados, ou seja, restringe-se à empresa pesquisada. Porém, pode despertar interesse de pesquisadores para reaplicar a pesquisa em outras organizações e assim comparar os resultados encontrados.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Nesta primeira parte da análise, buscou-se verificar com base na entrevista estruturada realizada com os respondentes desta pesquisa a avaliação de cada variável contingencial para os dois períodos que a pesquisa abrangeu.

Para o fator contingencial ambiente procurou-se investigar se o ambiente no qual a empresa está inserida é muito estável, com mudanças lentas e previsíveis ou se é muito dinâmico, com mudanças rápidas e imprevisíveis. Para cada variável, os respondentes tiveram que atribuir uma nota de 1 a 5, conforme a característica de dinamismo e previsão do ambiente em que a empresa está inserida. Sendo que 1, o ambiente da empresa é muito estável e 5 muito dinâmico.

O resultado da pesquisa mostrou que para o primeiro período as médias das notas foram de 2,71 sendo que para o segundo período as médias subiram para 4,38, conforme demonstrado na tabela 1. Observou-se que o ambiente da empresa no segundo período, comparado ao primeiro, ficou mais dinâmico. Todos os itens mostraram que o ambiente tornou-se mais dinâmico, destaque para os itens atitudes da concorrência que apontou maior alteração entre os períodos.

Tabela 1 – Variável contingencial ambiente

<i>Questões</i>	Médias	
	2005	2010
a) Atitudes da concorrência	2,25	4,75
b) Competição por mão-de-obra	2,75	4,00
c) Competição por compra de insumos	2,75	4,25
d) Tecnologia aplicada ao processo produtivo	3,00	4,75
e) Restrições legais, políticas e econômicas do setor	2,50	4,25
f) Preferências dos clientes do setor	3,00	4,25
Média geral	2,71	4,38

Fonte: Dados da pesquisa.

Para o fator contingencial tecnologia procurou-se saber, na primeira parte das questões, se a empresa não usa (nota 1) ou usa com grande intensidade (nota 5) algumas ferramentas e características tecnológicas. O resultado da pesquisa mostrou que para a primeira parte das questões, conforme apresentado na tabela 2, no primeiro período as médias das notas foram de 1,92 sendo que para o segundo período as médias subiram para 4,17. Observou-se que fator tecnologia teve uma grande alteração no segundo período comparado ao primeiro período. Todos os itens, sem exceção, tiveram suas notas elevadas, com ênfase para os itens: comércio eletrônico, gerenciamento da relação com o cliente (CRM) e sistema integrado (ERP).

Tabela 2 – Variável contingencial tecnologia

<i>Questões</i>	<i>Médias</i>	
	2005	2010
a) Comércio Eletrônico	1,00	4,25
b) CRM (gerenciamento da relação com o cliente)	1,50	4,25
c) Gerenciamento da cadeia de suprimentos	2,75	4,50
d) Armazenamento de dados	3,00	4,00
e) Troca de dados de forma eletrônica	2,00	4,50
f) Sistema integrado (ERP).	1,25	4,00
Média geral	1,92	4,17

Fonte: Dados da pesquisa.

O resultado da segunda parte da pesquisa sobre a variável contingencial tecnologia, demonstrado na tabela 3, mostrou que no primeiro período as médias das notas foram de 3,0 sendo que para o segundo período a média permaneceu estável, subiram para 3,42. O resultado da entrevista apontou ainda que o ciclo de vida dos produtos reduziram, e os lotes de produção são menores do que os da concorrência.

Tabela 3 – Variável contingencial tecnologia

<i>Questões</i>	<i>Médias</i>	
	2005	2010
a) As atividades da sua linha de produção são repetitivas	3,00	3,5
b) As tarefas na sua linha de produção são as mesmas dia após dia	2,75	3,5
c) As pessoas na sua linha de produção fazem tarefas diversificadas à maioria do tempo	3,25	3,25
Média geral	3,00	3,42

Fonte: Dados da pesquisa.

Para o fator contingencial estrutura averiguou-se o nível de delegação de autoridade dos gerentes. Neste caso, a nota 1 significa que nunca delega e a nota 5 mostra que há uma delegação total. O resultado da pesquisa, demonstrado na tabela 4, mostrou que no primeiro período as médias das notas foram de 3,10 sendo que para o segundo período as médias subiram para 3,75. Observou-se que fator estrutura não teve significativa alteração no segundo período comparado ao primeiro período. As maiores variações aconteceram para os

itens contratação e demissão de pessoal e seleção de investimentos relevantes que aumentaram a delegação.

Tabela 4 – Variável contingencial estrutura

Questões	Médias	
	2005	2010
a) Desenvolvimento de novos produtos	3,75	4,25
b) Contratação e demissão de pessoal	3,25	4,50
c) Seleção de investimentos relevantes	2,25	3,75
d) Alocação orçamentária	3,00	2,75
e) Decisões de preços	3,25	3,5
Média geral	3,10	3,75

Fonte: Dados da pesquisa.

Para o fator contingencial tamanho foi verificado nas demonstrações financeiras da empresa por meio do faturamento operacional bruto. Observou que o faturamento bruto da empresa para o ano de 2005 foi de R\$ 376,6 milhões, R\$ 389,6 milhões pra o ano de 2006, R\$ 442,6 milhões pra o ano de 2007, R\$ 629,2 milhões pra o ano de 2008, R\$ 877 milhões para o ano de 2009 e pra 2010 a expectativa da empresa que o faturamento bruto vai além de R\$ 1,2 bilhão. Observou-se que o fator tamanho teve um aumento expressivo principalmente a partir do ano de 2007, ano em que a empresa fez sua abertura de capital e, também, o reposicionamento de suas marcas.

No fator estratégia procurou-se saber o nível de prioridades estratégicas da empresa durante os seus últimos cinco anos. Assim, na escala de 1 a 5, quanto mais próximo de 1, mostrava que a empresa não considera importantes as prioridades estratégicas mencionadas e 5 que considera muito importante.

O resultado da pesquisa, na tabela 5, mostrou que no primeiro período as médias das notas foram de 3,42 sendo que para o segundo período as médias subiram para 4,05. Percebeu-se que a empresa sempre deu muita importância na busca da alta qualidade do produto/serviço ante a sua concorrência, pois a nota foi 5,0 para os dois períodos. Para os demais itens, foram consideradas mais importantes as prioridades estratégicas no segundo período do que no primeiro período.

Tabela 5 – Variável contingencial estratégia

Questões	Médias	
	2005	2010
a) Buscar alta qualidade do produto/serviço, muito maior que a concorrência	5,00	5,00
b) Oferecer suporte ao cliente do produto e serviço	4,00	4,25
c) Desenvolver características únicas do produto e serviço	3,75	4,00
d) A imagem da marca ser muito melhor do que a concorrência	3,25	4,50
e) Investir em Pesquisa e Desenvolvimento muito mais do que a concorrência	2,5	3,50
f) Ter um preço de venda muito menor do que o da concorrência	2,00	3,00
Média geral	3,42	4,05

Fonte: Dados da pesquisa.

Na segunda parte da análise, conforme demonstrado na Tabela 6 verificou-se as principais alterações nos atributos do sistema orçamentário, comparando a situação do primeiro período, com a do segundo período.

Tabela 6 - Inovações nos atributos do sistema orçamentário

Componentes	Primeiro	Segundo
	2005	2010
Premissas orçamentárias	Não	Sim
Orçamento contínuo	Não	Não
Forecast	Não	Sim
Previsão de cenários	Não	Sim
Plano de Marketing e vendas	Sim	Sim
Plano de produção/suprimento e estocagem	Sim	Sim
Plano de recursos humanos	Não	Sim
Orçamento de capital	Não	Sim
Demonstrações contábeis projetadas	Sim	Sim
Automação do processo orçamentário	Não	Sim
Razões de uso	Primeiro	Segundo
	2005	2010
Planejamento operacional	Sim	Sim
Avaliação de desempenho	Não	Sim
Para comunicação das metas	Não	Sim
Metas para remuneração variável	Não	Sim
Para formação estratégica	Não	Sim

Fonte: dados da pesquisa

Com base nas respostas dos entrevistados observou-se que todos os itens, sejam pertencentes aos componentes ou a razão de uso, tiveram algum tipo de inovação. Mesmo nos itens orçamento contínuo, a empresa em 2010 ainda não fez o orçamento contínuo, entretanto afirmou que pra o ano de 2011 estará desenvolvendo o orçamento contínuo trimestralmente. Para os planos de Marketing e vendas, bem como o plano de produção e suprimentos, a empresa desenvolvia no primeiro período e continuou desenvolvendo no segundo período com algum tipo de detalhamento, como abertura por marca e canal de vendas. Referente às demonstrações contábeis no primeiro período a empresa desenvolvia a demonstração do resultado, para o segundo período adicionou a demonstração do fluxo de caixa.

Como informações adicionais os respondentes informaram que a empresa, no primeiro período, utilizava a contabilidade gerencial como base para o orçamento e que para o segundo período utiliza-se da base contábil-financeira. Esta alteração facilitou as análises das variações orçamentárias uma vez que a base é a contabilidade financeira. Outra informação foi que a partir de 2010 a empresa adotará a metodologia o orçamento base zero (OBZ).

5 CONCLUSÕES

Este estudo teve como objetivo identificar em que medida os fatores contingenciais (ambiente, tecnologia, estrutura, tamanho organizacional e estratégia) influenciaram as inovações do processo orçamentário da empresa investigada. Os resultados da pesquisa demonstraram importantes inovações nos artefatos do sistema orçamentários no estudo de caso da empresa investigada na comparação dos períodos em que foram analisados. Também, se observou, com base nas entrevistas efetivadas, que todos os fatores contingenciais tiveram algum tipo de alteração entre os períodos.

Entretanto, os fatores relacionados ao ambiente, tecnologia e, principalmente, o tamanho foram os que tiveram maior alteração entre os períodos. Estes resultados podem sugerir que estes fatores poderiam ser os que influenciaram as inovações nos atributos do sistema orçamentários.

REFERÊNCIAS

AGUIAR, Andson Braga de; FREZATTI, Fábio. Sistema de controle gerencial e contextos de processo de estratégica: contribuições da teoria da contingência. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 7., 2007, São Paulo. **Anais...**São Paulo: FEA/USP, 2004. CD-ROM.

BEUREN, Ilse Maria (organizadora). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

BEUREN, Ilse Maria; CZESNAT, Aline Oliveira; SILVA, Marcelo. Papel da controladoria na adequação às contingências Ambientais das Agroindústrias de Carne e Derivados listada na Bovespa . In: SEMEAD, 12., 2009, São Paulo. **Anais...** São Paulo: FEA/USP, 2009. CD-ROM.

CALDAS, M.; FACHIN, R.; FISCHER, T. (Org. ed. Brasil.) **Handbook de Estudos Organizacionais: Modelos de Análise e Novas Questões em Estudos Organizacionais**. São Paulo: Atlas, 1999

CERVO, Amado Luiz; BERVIAN, Pedro Alcino. **Metodologia científica**. 4. ed. São Paulo: Makron Books, 1996.

DONALDSON, L. Teoria da contingência estrutural. In: CLEGG, S. R., HARDY, C. e NORD, W. R. **Handbook de estudos organizacionais**. Vol.1. São Paulo: Atlas, 1999. p.105-133.

ESPEJO, M. M. S. B. e FREZATTI, F.A Contabilidade Gerencial sob a Perspectiva Contingencial: a Influência de Fatores Contingenciais no Sistema Orçamentário Modelada por Equações Estruturais. In: ENCONTRO DA ANPAD, 32., 2008. **Anais...**Rio de Janeiro, setembro de 2008.

ESPEJO, Márcia Maria dos Santos Bortolucci. **Perfil dos atributos do sistema orçamentário sob a perspectiva contingencial: uma abordagem multivariada** / São Paulo, 2008. 216 p. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2008

FREZATTI, Fábio; ROCHA, Welington; NASCIMENTO, Arthur Roberto; JUNQUEIRA, Emanuel, R. **Controle gerencial: uma abordagem da contabilidade gerencial no contexto econômico, comportamental e sociológico**. São Paulo: Atlas, 2009.

GUERRA, A. R.. **Arranjos entre fatores situacionais e sistema de contabilidade gerencial sob a ótica da teoria da contingência**. 2007. 135 p. Dissertação (Mestrado) - Universidade de São Paulo. São Paulo, 2007.

JUNQUEIRA, Emanuel Rodrigues. **Perfil do sistema de controle gerencial sob a perspectiva da teoria da contingência**. 2010. 147 p. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010.

MARTINS, Gilberto de Andrade; THEÓPHILO, Carlos Renato. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas**. São Paulo: Atlas, 2007.

MERCHANT, Kenneth A.. O modelo do sistema de orçamento corporativo: influências no comportamento e no desempenho gerencial. **RCO**, São Paulo, v. 1, n. 1, 2007.

MOLINARI, Sarah Kuwano Rodrigues; GUERREIRO, Reinaldo. Teoria da contingência e contabilidade gerencial: um estudo de caso sobre o processo de mudança na controladoria no Banco do Brasil. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 4., 2004, São Paulo. **Anais...**São Paulo: FEA/USP, 2004. CD-ROM.

REGINATO, L. 2010. **Um estudo setorial sobre as relações entre variáveis ambientais externas, modelos de gestão, controles gerenciais e desempenho das empresas**. 2010. 369 p.. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010.

RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

SCAPENS, R. Doing Case Study Research. In: Christopher Humphrey (Editor), Bill Lee (Editor). **The Real Life Guide to Accounting Research: A Behind-the-Scenes View of Using Qualitative Research Methods**. Oxford, UK. 572p. 2004.

SILVA, A. C; GONÇALVES, R.C.M.G. Aplicação da abordagem contingencial na caracterização do uso do sistema de controle orçamentário: um estudo de caso. **Revista de Gestão da Tecnologia e Sistema de Informação**, v. 5, n. 1, 2008, p. 163-184.

YIN, Robert K. **Estudo de caso: planejamento e métodos**. 2. Ed. Porto Alegre: Bookman, 2004.

ⁱ O artigo foi apresentado no V Congresso Anpcont, de 20 a 22 de junho de 2011, na cidade de Vitória, ES. Os autores agradecem ao apoio do Conselho Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico, CNPq.