

# O PROCESSO ORÇAMENTÁRIO SOB A ÓTICA CONTINGENCIAL EM UMA EMPRESA CERÂMICA DE SANTA CATARINA

THE BUDGET PROCESS FROM A CONTINGENCY PERSPECTIVE  
IN A CERAMIC COMPANY IN SANTA CATARINA

Recebido em: **6.6.2024**  
Aprovado em: **23.7.2024**

## **Mourtala Issifou**

*Doutorando em Ciências Contábeis e Atuariais na Universidade de Brasília (UnB).  
Mestre em Controladoria e Contabilidade pela Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC).  
BTS em Contabilidade e Gestão Empresarial na Ecole Nationale  
d'Economie Appliquée et de Management (ENEAM).  
E-mail: mourtalaissifou41@yahoo.fr*

## **João Henrique Costa**

*Mestre em Contabilidade e Finanças pela Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC).  
MBA pela Faculdade Internacional de Curitiba em Gerência Contábil, Perícia, Auditoria e Controladoria.  
Graduado em Ciências Contábeis pela Universidade do Vale do Itajaí.  
Técnico em Contabilidade pela Academia do Comércio de Santa Catarina.  
E-mail: professorjhcc@gmail.com*

## **Thiago Bruno de Jesus Silva**

*Doutor em Contabilidade pela Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC).  
Mestre em Ciências Contábeis pela Fundação Universidade Regional de Blumenau.  
Bacharel em Ciências Contábeis pela Universidade do Estado da Bahia.  
E-mail: thiagobruno.silva@yahoo.com.br*

O PROCESSO ORÇAMENTÁRIO SOB A ÓPTICA  
CONTINGENCIAL EM UMA EMPRESA CERÂMICA DE SANTA CATARINA

## RESUMO

O presente estudo objetiva identificar como os fatores contingenciais influenciam o processo orçamentário. Realizou-se uma pesquisa descritiva, com abordagem qualitativa, por meio de questionários. Trata-se de uma empresa de porte médio/grande, com grau moderado de delegação de autoridade nas tomadas de decisões e inserida em ambiente estável, com mudanças lentas e previsíveis. Foi reportado que a empresa usa grau moderado de tecnologia e que os atributos do sistema orçamentário estão muito presentes, com maior nível de solidez, o que enfatiza que a organização é capaz de gerir informações fidedignas diariamente e que o orçamento utilizado é por atividades. Conclui-se, também, que os achados deste estudo corroboram os resultados de estudos anteriores. Considerando os resultados obtidos, espera-se haver contribuído para a evolução na construção do conhecimento sobre o fenômeno em foco.

## PALAVRAS-CHAVE

Processo orçamentário. Teoria contingencial. Setor cerâmico.

## ABSTRACT

The present study aims to identify how contingency factors influence the budgeting process. A descriptive research was carried out, with a qualitative approach, using questionnaires. It is a medium/large company, with a moderate degree of delegation of authority in decision-making and inserted in a stable environment, with slow and predictable changes. It was reported that the company uses a moderate degree of technology and that the attributes of the budget system are very present, with a greater level of solidity, which emphasizes that the company is capable of managing reliable information on a daily basis and that the budget used is by activities. It is also concluded that the findings of this study corroborate the results of previous studies. Considering the results obtained, it is expected to have contributed to the evolution in the construction of knowledge about the phenomenon in focus.

## KEYWORDS

Budget process. Contingency theory. Ceramic sector.

## INTRODUÇÃO

O cenário de negócios está cada vez mais inserido em ambiente caracterizado pela era de conhecimento e, neste contexto, as empresas passam por transformações frequentes, que decorrem, principalmente, do crescimento da competitividade e da celeridade do processo de mundialização (Hutahayan, 2020). Tais fatores têm levado as organizações a repensar suas políticas e estratégias, adaptando-se ao ambiente, como forma de melhorar seu desempenho e, assim, a perenidade no mercado (Hristov et al., 2021).

Lawrence e Lorsch (1967) argumentam que essa nova conjuntura exigiu das empresas a capacidade de adaptação e flexibilidade em termos de estrutura e processos internos, além de outros aspectos. A contabilidade gerencial concentra-se no atendimento das necessidades de informações dos usuários internos, ou seja, os diversos agentes que interagem no contexto organizacional (Hadid & Al-Sayed, 2021). Para essa finalidade, utiliza-se de uma variedade de técnicas e instrumentos de planejamento e controles de gestão denominados instrumentos de contabilidade gerencial (Ahrens, 2022).

Dentre esses instrumentos, figura-se o orçamento, que é um plano de realização futura, que, para ter sucesso, é preciso que seja planejado, estruturado e totalmente alinhado com o compromisso dos gestores nas metas (Silva et al., 2022). Uma das teorias organizacionais objeto de estudo na área contábil, relacionada aos instrumentos gerenciais, inclusive o orçamento, é a teoria contingencial. Chenhall (2003) explica que fatores contingenciais são variáveis internas e externas que modelam as características organizacionais em determinado momento, como ambiente, tecnologia, estrutura, tamanho e estratégia.

Para Guerreiro e Molinari (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.

O PROCESSO ORÇAMENTÁRIO SOB A ÓPTICA  
CONTINGENCIAL EM UMA EMPRESA CERÂMICA DE SANTA CATARINA

Burns e Stalker (1961) explicam os efeitos das variáveis contingenciais nas organizações, os quais têm ampliado o interesse dos acadêmicos a pesquisar mais o assunto.

Chenhall (2003) fez uma revisão dos achados de estudos nas últimas duas décadas, com base em fatores contingenciais, e aponta a possibilidade de desenvolvimento de pesquisas abrangerem as percepções de outras teorias que ajudam a entender os controles gerenciais nas organizações. Contudo, há uma carência a respeito dos estudos que envolvem o sistema orçamentário com a abordagem contingencial e o desenvolvimento de pesquisas nessa área. Tais trabalhos contribuirão para um melhor entendimento do tema e estimularão outros pesquisadores na investigação desse fenômeno (Hristov et al., 2021).

Considera-se necessário o estudo mais profundo sobre a abordagem da teoria contingencial e o orçamento. Ao se basear na evolução dos conceitos da contabilidade gerencial e seu instrumento orçamentário (Ahrens, 2022; Hansen & Schaltegger, 2018), o presente trabalho propõe entender o relacionamento entre os fatores contingenciais e o processo orçamentário. Assim, formulou-se a seguinte questão de pesquisa: Como os fatores contingenciais influenciam o processo orçamentário de uma empresa do ramo cerâmico do estado de Santa Catarina? A partir da definição do problema de pesquisa postulado, o presente estudo objetivou identificar como os fatores contingenciais influenciam o processo orçamentário dessa empresa.

O estudo apresenta-se como oportunidade de reconhecer como na prática se trabalham os instrumentos da contabilidade gerencial e, no caso objeto deste estudo, o processo orçamentário nas organizações, o que proporciona conhecimento prático às empresas e aos usuários das informações contábeis. Além disso, os acadêmicos e profissionais da área contábil serão capacitados a identificar as variáveis contingenciais que influenciam o processo orçamentário das empresas e a maneira pela qual elas afetam esse processo.

## FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

### Contextualização da teoria da contingência

A teoria gerencial da contingência define que não existe somente uma solução para os problemas existentes nas organizações, cada entidade tem suas particularidades e

MOURTALA ISSIFOU, JOÃO HENRIQUE COSTA, THIAGO BRUNO DE JESUS SILVA

características diferentes em sua atuação (Chenhall, 2003). Espejo (2008, p. 28) menciona que “[...] a teoria contingencial está alicerçada em alguns princípios norteadores, que subsidiam sua visão organizacional”. Essa reflexão é mediante o comportamento de organizações que foi determinado por fatores contingenciais que são rotas de direção para a relação com a tomada de decisão. Já Frezatti (2000, p. 243) estabeleceu a relação de cada variável contingencial e sua importância nos sistemas de contabilidade gerencial, conforme evidencia-se no Quadro 1.

**QUADRO 1** – Impacto das variáveis contingenciais nos sistemas de contabilidade gerencial

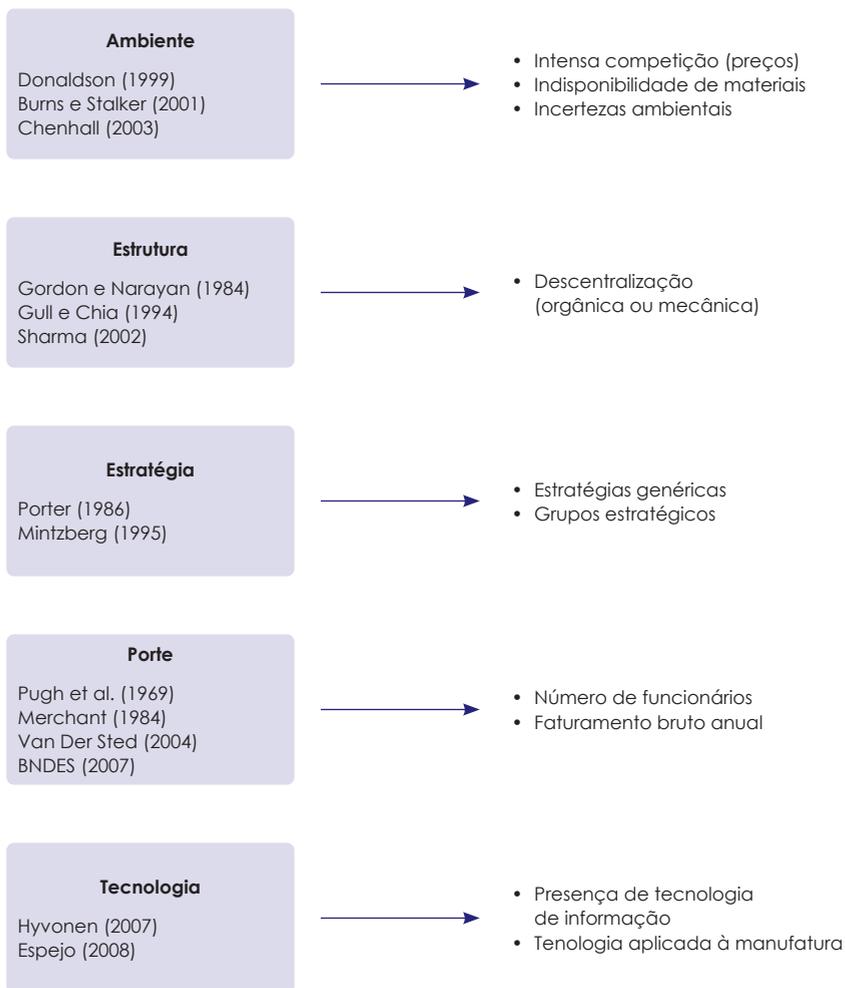
Variável	Impacto da variável nos sistemas de contabilidade gerencial
Ambiente externo	Ambientes mais turbulentos e hostis fazem com que as empresas enfatizem sistemas formais de controle, como orçamento; ambientes incertos fazem com que os sistemas de controle financeiro sejam utilizados com mais flexibilidade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

Fonte: Frezatti (2000, p. 243).

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

O PROCESSO ORÇAMENTÁRIO SOB A ÓPTICA  
CONTINGENCIAL EM UMA EMPRESA CERÂMICA DE SANTA CATARINA

FIGURA 1 – Elementos dos fatores contingenciais



Fonte: Gorla (2016, p. 37).

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

MOURTALA ISSIFOU, JOÃO HENRIQUE COSTA, THIAGO BRUNO DE JESUS SILVA

## Orçamento empresarial

O orçamento para a organização é peça-chave para o sucesso do gerenciamento das suas operações e surgem várias pesquisas que visam a explicar como essa ferramenta se desenvolve e estende-se para as empresas (Silva et al., 2022). Há diversos pensamentos distintos para a utilização do orçamento, ao qual as principais vertentes são planejamento, coordenação e organização de atividades, alocação de recursos, motivação de funcionários e expressão da conformidade com as normas sociais. As variáveis contingenciais, como tamanho, ambiente, tecnologia, estrutura e estratégia, devem estar totalmente alinhadas com o controle organizacional e, especificamente, com o orçamento empresarial (Chenhall, 2003).

Conforme Sweeny & Rachlin (1987, p. 11), “[...] essencialmente existem dois tipos de orçamentos: orçamento operacional e orçamento de capital”. Já Frezatti (2000) informa que a estrutura do orçamento pode ser alinhada em duas etapas: etapa operacional e etapa financeira. O orçamento empresarial deve estar totalmente alinhado com o planejamento organizacional, seja em qualquer nível que se encontre. O planejamento orçamentário tem a serventia de ser um direcionamento para a organização, tendo na sua composição informações mensuráveis e não mensuráveis, e deve unir diferentes áreas internas de uma empresa no aprimoramento do seu desempenho (Hansen, Otley & Van Der Stede, 2003).

A evolução histórica da utilização do orçamento é resumida a seguir. O orçamento *rolling* ou *contínuo*, para Atkinson et al. (2000, p. 493), é o processo orçamentário que planeja um período específico, normalmente um ano, e é organizado em subintervalos orçados, em geral, de um mês ou de um trimestre. Para Vanzella e Lunkes (2006), no orçamento *base zero*, o ano anterior não é usado como ponto de partida para elaboração do atual. Esse orçamento requer que todas as atividades estejam justificadas e priorizadas antes de serem tomadas as decisões relativas à quantia de recursos a ser alocada a cada departamento ou atividade. O orçamento *base zero* projeta todas as peças como se estivessem sendo compiladas pela primeira vez.

O PROCESSO ORÇAMENTÁRIO SOB A ÓPTICA  
CONTINGENCIAL EM UMA EMPRESA CERÂMICA DE SANTA CATARINA

O orçamento *flexível*, para Horngren, Foster e Datar (2000), ajusta-se de acordo com as mudanças no nível de atividade real (ou receitas e direcionadores de custos reais). O orçamento *flexível* permite que os gestores calculem um conjunto mais vasto de variações que o orçamento estático. Vanzella e Lunkes (2006, p. 117) descrevem que o orçamento *baseado em atividades* é um plano quantitativo e financeiro que direciona a empresa a focalizar atividades e recursos visando a atingir objetivos estratégicos. Assim, é a expressão do plano esperado pela organização, refletindo a previsão dos direcionadores de custo e atividades necessárias para executar o volume dos objetos de custo. Trata-se de uma ferramenta para obter consenso e compromisso dos colaboradores com o objetivo de guiar a empresa por meio de metas essenciais, que envolvem receita, custo, qualidade, tempo e inovação.

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

## PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A pesquisa visou a enriquecer o entendimento da influência dos fatores contingenciais na evolução do processo orçamentário de uma empresa do ramo cerâmico. Assim, realizou-se uma pesquisa descritiva, com abordagem de cunho qualitativo, por meio de aplicação de questionários a sete empregados envolvidos diretamente no processo orçamentário da organização objeto de estudo.

Em busca de resolução do problema do presente trabalho e do atendimento dos objetivos postulados, todas as variáveis foram contempladas em instrumentos investigados em estudos anteriores, adaptando-se à realidade da contabilidade gerencial no Brasil.

MOURTALA ISSIFOU, JOÃO HENRIQUE COSTA, THIAGO BRUNO DE JESUS SILVA

**QUADRO 2** – Estudos anteriores sobre teoria da contingência que utilizaram o instrumento de coleta de dados

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

Fonte: Adaptado de Gorla (2011).

O PROCESSO ORÇAMENTÁRIO SOB A ÓPTICA  
CONTINGENCIAL EM UMA EMPRESA CERÂMICA DE SANTA CATARINA

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

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

**QUADRO 3** – Mensuração dos fatores contingenciais

Fator	Medidas	Escala
Ambiente	Estável, com mudanças lentas e previsíveis ou dinâmico, com mudanças rápidas e imprevisíveis.	Nota de 1 a 5. Sendo que 1 indica que o ambiente da instituição é muito estável e 5, que o ambiente da empresa é muito dinâmico.
Tecnologia	Usa ou não com grande intensidade algumas características e ferramentas tecnológicas.	Nota de 1 a 5. Sendo que 1 indica que a instituição não usa tecnologia e 5, que a empresa usa a tecnologia com grande intensidade.
Estrutura	Análise de nível de delegação de autoridade dos gerentes.	Nota de 1 a 5. Sendo que 1 indica que a empresa nunca delega autoridade e 5, que há total delegação de autoridade dos gerentes.
Tamanho	Por meio do faturamento operacional bruto anual nas demonstrações financeiras da empresa.	Classificar a empresa em microempresa, pequena empresa, média e grande empresa e grande empresa.

(continua)

MOURTALA ISSIFOU, JOÃO HENRIQUE COSTA, THIAGO BRUNO DE JESUS SILVA

**QUADRO 3** – Mensuração dos fatores contingenciais

Fator	Medidas	Escala
Estratégia	Nível de prioridades estratégicas da empresa.	Nota de 1 a 5. Sendo que 1 indica que a empresa não considera importantes as prioridades estratégicas e 5, que a empresa considera muito importante essas prioridades.
Componentes do sistema orçamentário	Caracterização do sistema orçamentário e a existência da utilização do orçamento contínuo, sua periodicidade e, por fim, se o sistema contábil da empresa possibilita o acompanhamento orçamentário e sua revisão de forma atualizada.	Nota de 1 a 5 de acordo com a solidez da caracterização do sistema orçamentário. Questionamento da periodicidade de disponibilização de dados contábeis.
Razões de uso do sistema orçamentário	Mesura os itens como avaliação de desempenho, planejamento operacional, formação de estratégias e comunicação de metas.	Nota de 1 a 5. Sendo que 1 indica que o item não tem importância e 5, que ele apresenta muita importância para o sistema orçamentário na empresa. Questionamento das razões do uso de sistema orçamentário na empresa.

Fonte: Gorla (2011).

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

## ANÁLISE DOS RESULTADOS

Os questionários foram aplicados durante os meses de outubro e novembro de 2017, no setor de controladoria da organização, com 14 empregados envolvidos no processo orçamentário, no qual sete colaboradores responderam aos questionários, tendo uma taxa de retorno de 50% de respostas aos questionários (Quadro 4).

Todos os respondentes pertencem a área de controladoria da organização e são formados em Ciências Contábeis; alguns possuem outra graduação, mas todos pós-graduados.

O PROCESSO ORÇAMENTÁRIO SOB A ÓPTICA  
CONTINGENCIAL EM UMA EMPRESA CERÂMICA DE SANTA CATARINA

Somente um respondente tem pouca experiência na área de controladoria com envolvimento com o orçamento; os outros respondentes têm mais de cinco anos de experiência com orçamento e um tempo razoável de atuação, nessa área, na empresa. Na sequência, tem-se o perfil dos respondentes.

QUADRO 4 – Perfil dos respondentes

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

Fonte: Dados da pesquisa.

Em um primeiro momento, buscou-se verificar, com base nos questionários com os respondentes desta pesquisa, a avaliação de cada variável contingencial no período de estudo. Assim, para a variável contingencial *ambiente* (Tabela 1), procurou-se saber se o ambiente em que a organização está inserida é muito estável, com mudanças lentas e previsíveis, ou se é muito dinâmico, com mudanças rápidas e imprevisíveis.

Os resultados da pesquisa mostram que a média das notas foram de 2,71. A variável ambiental que apresentou maior dinamismo foi a de atitudes da concorrência, com uma média de 3,43, e a variável com menor dinamismo encontrado no estudo foi a *tecnologia* aplicada ao processo produtivo, com média de 2,14. Cabe ressaltar que a maioria das variáveis contingenciais ambiente consideradas no presente estudo apresenta média menor que 4, permitindo concluir que a organização está inserida em um ambiente estável e com mudanças lentas e previsíveis.

MOURTALA ISSIFOU, JOÃO HENRIQUE COSTA, THIAGO BRUNO DE JESUS SILVA

TABELA 1 – Variável contingencial ambiente

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

Fonte: Dados da pesquisa.

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

Para o fator contingencial *estrutura* (Tabela 2), investigou-se qual o nível de delegação de autoridade dos gerentes da empresa. Os resultados da pesquisa mostram que, no período do estudo considerado, a média geral das notas foi de 3,14. Constatou-se que entre as variáveis contingenciais estrutura, a maior delegação de autoridade de tomada de decisão foi encontrada na variável *delegação de autoridade* no desenvolvimento de novos produtos com média de 3,43; e a variável com menor valor foi a delegação de autoridade nas decisões de preços. A partir do momento que se percebeu que quase todas as variáveis apresentaram média menor que 4, entendeu-se que a organização objeto de estudo apresenta um grau moderado de delegação de autoridade.

O PROCESSO ORÇAMENTÁRIO SOB A ÓPTICA  
CONTINGENCIAL EM UMA EMPRESA CERÂMICA DE SANTA CATARINA

**TABELA 2** – Variável contingencial estrutura

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

Fonte: Dados da pesquisa.

Para o fator contingencial *tecnologia* (Tabela 3), os achados da pesquisa mostram que a média geral das notas foi de 3,27. Observou-se então que a organização usa com maior intensidade a troca de dados de forma eletrônica e o sistema integrado (ERP), ambos com média igual a 3,47. A variável que a empresa objeto de estudo usa com menor intensidade é o *grau de diversificação da tarefa na produção*, obtendo média de 2,86. Esses resultados apontam que a organização usa a tecnologia com grau moderado uma vez que a média geral de notas das variáveis contingenciais tecnologia foi de 3,27 e que o uso de tecnologia está presente em rotinas e processos de atividade institucional.

**TABELA 3** – Variável contingencial tecnologia

Questões	R 1	R 2	R 3	R 4	R 5	R 6	R 7	Média
A. Publicidade na internet por redes sociais	4	3	3	2	4	2	3	3,00
B. CRM (gerenciamento da relação com cliente)	3	4	3	3	3	3	4	3,29
C. Armazenamento de dados	3	3	3	3	2	3	4	3,00
D. Troca de dados de forma eletrônica	3	4	3	4	4	3	4	3,57
E. Sistema integrado (ERP)	4	3	2	5	4	3	4	3,57

(continua)

MOURTALA ISSIFOU, JOÃO HENRIQUE COSTA, THIAGO BRUNO DE JESUS SILVA

TABELA 3 – Variável contingencial tecnologia

Questões	R 1	R 2	R 3	R 4	R 5	R 6	R 7	Média
F. Grau de repetição das atividades na produção	4	4	3	3	3	4	3	3,43
G. Grau de rotina das tarefas na produção	4	4	3	3	3	3	4	3,43
H. Grau de diversificação da tarefa na produção	3	3	3	2	3	4	2	2,86
<b>Média geral dos respondentes</b>								<b>3,27</b>

Fonte: Dados da pesquisa.

No fator contingencial *estratégia* (Tabela 4), procurou-se saber o nível de prioridade estratégica da empresa, e os achados mostraram que a média das notas foram de 3,90. Percebeu-se que a empresa dá muita importância para a variável *ênfase na alta qualidade do produto maior* que a concorrência apresentando uma média de 4,43. A variável para a qual a empresa dá menor prioridade é o *oferecimento de suporte ao cliente de produto* com uma média de 3,43. Considerando que todas as variáveis contingenciais da *estratégia* apresentam, cada uma, média de 3,50 com três subvariáveis apresentando média superior a 4, conclui-se que a organização objeto de estudo considera importante todas as variáveis contingenciais *estratégia* analisadas no presente estudo.

TABELA 4 – Variável contingencial estratégia

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

Fonte: Dados da pesquisa.

O PROCESSO ORÇAMENTÁRIO SOB A ÓPTICA  
CONTINGENCIAL EM UMA EMPRESA CERÂMICA DE SANTA CATARINA

Na segunda parte, averiguou-se a percepção dos respondentes quanto aos atributos do sistema orçamentário (Tabela 5), para o período de estudo com relação aos últimos orçamentos efetuados pela empresa e qual o seu nível de solidez com relação à existência de itens orçamentários. Os achados da pesquisa mostraram que a média das notas foram de 3,70; todas as variáveis deste construto apresentaram média superior a 3, menos a variável *plano de recursos humanos*, que apresentou uma média de 2,71. Esses resultados significam que, na percepção dos respondentes, os atributos do sistema orçamentário estão muito presentes na empresa objeto de estudo e com nível de solidez maior. Com base nas respostas das entrevistas, observou-se que, dentre os atributos do sistema orçamentário na organização, os entrevistados apontaram que só não está bem difundido o plano de recrutamento de recursos humanos, mesmo que exista com pouca solidez.

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

TABELA 5 – Atributos do sistema orçamentário

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

Fonte: Dados da pesquisa.

MOURTALA ISSIFOU, JOÃO HENRIQUE COSTA, THIAGO BRUNO DE JESUS SILVA

Houve também questionamento sobre a razão para o uso do orçamento (Tabela 6) em relação ao propósito da organização e foi solicitado atribuir nota de 1 a 5, sendo que 1 indica que não tem importância e 5, que tem muita importância.

Os achados da pesquisa a partir da Tabela 6 mostram que a média das variáveis consideradas neste construto foi de 4,18, o que permite apontar que a empresa tem motivos para o uso do orçamento para planejamento operacional, avaliação de desempenho, comunicação de metas e formação de estratégia.

**TABELA 6** – Razões para o uso do orçamento

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

Fonte: Dados da pesquisa.

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

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

A pesquisa identificou como os fatores contingenciais influenciam o processo orçamentário e verificou que a organização possui um plano orçamentário elaborado anualmente, mas tem suas informações relacionadas diariamente para melhor gerenciamento das suas necessidades. O planejamento orçamentário não sofre muita influência do seu ambiente externo, considerado estável e com mudanças lentas e previsíveis.

O PROCESSO ORÇAMENTÁRIO SOB A ÓPTICA  
CONTINGENCIAL EM UMA EMPRESA CERÂMICA DE SANTA CATARINA

A estrutura da empresa dá autonomia para delegar autoridade a diversas tarefas e informa que a organização tem que inovar no desenvolvimento de produtos, delegação de autoridade na contratação e demissão do pessoal, na seleção de investimentos relevantes e na alocação orçamentária. Sua estrutura se molda conforme o que a empresa enfrenta e na análise do seu ambiente interno e externo. Nesse contexto, os anseios de investimentos, distribuição de recursos e preços têm sua análise do ponto de vista financeiro do orçamento.

Assim, conclui-se que a organização apresenta um grau moderado de delegação de autoridade. Sua estratégia está alinhada à produção com qualidade do seu produto, como, também, dar suporte para seu cliente na busca do destaque frente aos concorrentes, precisando investir em desenvolvimento e eficiência na produção, para que assim possa ter uma imagem de sucesso perante a sociedade.

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

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

Os achados desta pesquisa corroboram as conclusões dos estudos anteriores, como os de Brizolla, Fasolin e Lavarda (2014), que se concentram nos resultados que a

MOURTALA ISSIFOU, JOÃO HENRIQUE COSTA, THIAGO BRUNO DE JESUS SILVA

organização objeto de seu estudo é de médio-grande porte, apresenta um baixo grau de descentralização e as suas estratégias são consideradas importantes. Esses achados corroboram também com Hristov et al., (2021), que revelaram que os fatores contingenciais *ambiente*, *tecnologia* e, principalmente, *tamanho* trouxeram inovações aos atributos do sistema orçamentário da organização, pois os fatores contingenciais no presente estudo condicionam os atributos do sistema orçamentário da empresa.

As conclusões deste estudo remetem às observações de Covaleski, Evans, Luft & Shields (2006), que mencionam que o orçamento pode ser usado para vários motivos no processo gerencial, incluindo planejamento, coordenação e organização de atividades, alocação de recursos, motivação de funcionários. Elas são similares também com as descobertas de Hansen e Van der Stede (2004), que apontam que o orçamento pode cumprir dois tipos de funções nas empresas. A primeira função é o uso de orçamento com foco operacional e de curto prazo, sendo dois exemplos desta o planejamento operacional e a avaliação de desempenho.

A segunda função tem a ver com o uso de orçamento relacionado a motivos de longo prazo e, prioritariamente, estratégicos, como: formação da estratégia e comunicação de metas. Essas conclusões corroboram também a visão de Abernethy e Brownell (1999), que apontam que os gestores usam o orçamento como ferramenta de coordenação e comunicação de planos e estratégias organizacionais. Por fim, as conclusões deste estudo corroboram as evidências de Burns & Stalker (1961), que apontam que quando uma organização enfrenta um ambiente estável, com poucas mudanças, a estrutura mecanicista é mais eficaz e, neste contexto, se utiliza o orçamento tradicional.

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

O PROCESSO ORÇAMENTÁRIO SOB A ÓPTICA  
CONTINGENCIAL EM UMA EMPRESA CERÂMICA DE SANTA CATARINA

## 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.
- Ahrens, T. (2022). Paper development in qualitative accounting research: Bringing social contexts to life. *Qualitative Research in Accounting & Management*, 19(1), 1–17.
- Atkinson et al. (2000). *Contabilidade gerencial*. Atlas.
- Brizzola, M. M. B., Fasolin, L. B., & Lavarda, C. E. F. (2014). *O processo orçamentário sob a ótica contingencial em uma instituição de ensino superior do estado do RS*. VIII Congresso Anpcont, Rio de Janeiro, 17 a 20 de agosto de 2014.
- Burns, T., & Stalker, G. M. (1961). Mechanistic and organic systems. *Classics of Organizational Theory*, 10(2), 209–214.
- 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.
- Covaleski, M., Evans III, J. H., Luft, J., & Shields, M. D. (2006). Budgeting research: three theoretical perspectives and criteria for selective integration. *Handbooks of management accounting research*, 2, 587–624.
- Espejo, M. M. D. S. B. (2008). *Perfil dos atributos do sistema orçamentário sob a perspectiva contingencial: Uma abordagem multivariada*. [Dissertação de Doutorado]. Universidade de São Paulo.
- Frezatti, F. (2000). *Orçamento empresarial*. São Paulo: Atlas, 2.
- Gorla, M. C. (2016, setembro). Influência de fatores contingenciais sobre o sistema orçamentário: estudo em uma empresa industrial têxtil. In *Anais do 1º Fórum Integrado da Pós-Graduação*.
- Guerra, A. R. (2007). *Arranjos entre fatores situacionais e sistema de contabilidade gerencial sob a ótica da teoria da contingência*. [Dissertação de Doutorado]. Universidade de São Paulo.
- Guerreiro, R., & Molinari, S. K. R. (2004). Teoria da contingência e contabilidade gerencial: Um estudo de caso sobre o processo de mudança na controladoria do Banco do Brasil. In *Anais do Congresso USP Iniciação Científica em Contabilidade*.

MOURTALA ISSIFOU, JOÃO HENRIQUE COSTA, THIAGO BRUNO DE JESUS SILVA

- Hadid, W., & Al-Sayed, M. (2021). Management accountants and strategic management accounting: The role of organizational culture and information systems. *Management Accounting Research*, 50, 100725.
- Hansen, E. G., & Schaltegger, S. (2018). Sustainability balanced scorecards and their architectures: Irrelevant or misunderstood? *Journal of Business Ethics*, 150, 937–952.
- Hansen, S. C., Otley, D. T., & Van der Stede, W. A. (2003). Practice developments in budgeting: An overview and research perspective. *Journal of Management Accounting Research*, 15(1), 95–116.
- Hansen, S. C., & Van der Stede, W. A. (2004). Multiple facets of budgeting: an exploratory analysis. *Management accounting research*, 15(4), 415–439.
- Horngren, C. T. F., Foster, G., & Datar, S. M. (2000) Contabilidade de custos. Rio de Janeiro: LTC.
- Hristov, I., Appolloni, A., Chirico, A., & Cheng, W. (2021). The role of the environmental dimension in the performance management system: A systematic review and conceptual framework. *Journal of Cleaner Production*, 293, 126075.
- Hutahayan, B. (2020). The mediating role of human capital and management accounting information system in the relationship between innovation strategy and internal process performance and the impact on corporate financial performance. *Benchmarking: An International Journal*, 27(4), 1289–1318.
- Lawrence, P. R., & Lorsch, J. W. (1967). *Organization and environment: Managing differentiation and integration*.
- Padoveze, C. L., & Taranto, F. C. (2009). *Orçamento empresarial: Novos conceitos e técnicas*. Pearson Prentice-Hall.
- Silva, T. B. J., Dal Magro, C. B., Ferreira, M. P., Lopes, A. C. V., & Lavarda, C. E. F. (2022). Tipos de elaboração do orçamento afetam a utilidade de suas funções agrupadas no planejamento e diálogo organizacional? *Revista de Gestão dos Países de Língua Portuguesa*, 21(3), 124–141.
- Sweeney, A., & Rachlin, R. (1987). *Handbook of budgeting*.
- Vanzella, C., & Lunkes, R. J. (2006). Orçamento baseado em atividades: Um estudo de caso em empresa distribuidora de energia elétrica. *Contabilidade Vista & Revista*, 17(1), 113–132.