

ESTUDO BIBLIOMÉTRICO SOBRE A TEORIA CONTINGENCIAL APLICADA A PESQUISA ORÇAMENTÁRIA

RESUMO

Uma das teorias que vem sendo relacionada em aos artefatos gerenciais, especialmente ao orçamento, diversas pesquisas, é a Teoria Contingencial (TC). O objetivo da pesquisa é realizar uma análise bibliométrica sobre a aplicação da Teoria Contingencial nas pesquisas sobre orçamento, entre 2006 e 2011. O estudo descritivo e quantitativo foi realizado por meio de uma pesquisa documental. Para a coleta de dados procurou-se pelas palavras-chave: orçamento, prática orçamentária, Teoria da Contingência ou Contingencial e contingências no título ou resumo dos trabalhos. Investigou-se entre 2006 e 2011 a produção de periódicos nacionais, as dissertações e teses produzidas em instituições de ensino superior, os artigos aprovados na temática controladoria em Congressos Nacionais e artigos internacionais. Com base nos resultados, pode-se apontar que a TC vem sendo motivo de vários estudos nacionais e internacionais, e que, mais do que isso, existe uma parcela destes estudos que aplica, diretamente, a TC na pesquisa orçamentária. Também, foram encontrados nos Congressos, trabalhos de conclusão *stricto sensu* e periódicos internacionais, 13 trabalhos.

1 INTRODUÇÃO

A evolução da contabilidade gerencial tem apresentado práticas que buscam, especificamente, construir adequadamente um conjunto de informações para que os tomadores de decisão consigam conduzir as empresas dentro de seu ambiente competitivo.

Uma das ferramentas gerenciais utilizadas a fim de garantir a competitividade é a prática do orçamento, a qual pode assegurar o controle e fornecer as informações necessárias ao processo de tomada de decisão. De acordo com Sanvicente e Santos (1995), os orçamentos compreendem estimativas do futuro e não obtém êxito se não estiverem estruturados em um planejamento consistente.

Uma das teorias que vem sendo relacionada aos artefatos gerenciais, inclusive o orçamento, em diversas pesquisas, é a Teoria Contingencial. Molinari e Guerreiro (2004) definem-na como uma perspectiva teórica do comportamento organizacional que dá ênfase ao modo pelo qual determinada contingência, como a tecnologia ou o ambiente, afeta o desenvolvimento e funcionamento das organizações. Segundo Covaleski, Dirsmith e Samuel (1996), as contingências influenciam a estrutura das organizações em sua formalização, especialização, diferenciação e burocratização.

Reid e Smith (2000) visualizaram que após o surgimento, na década de 1960, dos estudos que utilizaram a teoria da contingência na gestão empresarial, houve uma evolução. Assim, enquanto os trabalhos iniciais se detiveram em verificar como a estrutura organizacional é formada e atingida por contingências, os estudos contemporâneos utilizam a Teoria da Contingência para verificar o modo em que determinadas circunstâncias moldam os sistemas de contabilidade gerencial.

Tal evolução nos estudos da Teoria Contingencial corroborou para relacioná-la ao orçamento empresarial, e, justifica este trabalho, pois o mesmo busca apontar o número de pesquisas e o caminho que elas têm utilizado para denotar a influência de fatores contingenciais sobre o sistema orçamentário. Deste modo, a questão problema é quais as características bibliométricas da produção de artigos e dissertações nacionais e artigos internacionais que abordam a Teoria Contingencial aplicada ao orçamento? Com isso, surge

também o objetivo do trabalho, o qual é realizar uma análise bibliométrica sobre a aplicação da Teoria Contingencial nas pesquisas sobre orçamento, entre 2006 e 2011.

O artigo está estruturado em seis tópicos, sendo o primeiro a introdução. Em seguida, vem o referencial teórico, no qual se aborda a Teoria Contingencial, apresentando sua evolução, seus fatores e a relação dela com o orçamento, como, também, o orçamento, suas características e tipologia. Na terceira parte, apresenta-se a metodologia do trabalho, e, logo depois, a análise dos resultados. Na quinta etapa o artigo traz as considerações finais.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 A TEORIA DA CONTINGÊNCIA

O fato de não haver nada absoluto e imutável nas empresas é a principal base da teoria da contingência, pois sendo tudo relativo há inúmeros fatores com possibilidade de alterar a realidade das organizações. Guerra (2007, p. 21) expõe que a melhor forma de se gerir as empresas requer profunda análise das características das situações que se apresentam para elas.

Segundo Escobar e Lobo (2002), ao estudar as relações entre a estrutura da empresa e a tecnologia, em 1958, Woodward iniciou a Teoria da Contingência. Há diversos estudos que, desde então, abordaram sob diversos aspectos esta teoria. Fagundes et al. (2008), levantou alguns desses estudos relatados no Quadro 1.

Autores	Anos	Estudos
Woodward	1958/1965	Abordou a tecnologia como fator contingencial.
Burns e Stalker	1960	Considerou a contingência ambiente externo.
Chandler	1962	Relacionou as contingencias estratégia e estrutura.
Lawrence e Lorsch	1967	Pesquisou sobre as contingências ambiente estrutura.
Perrow	1976	Tratou da tecnologia e da estrutura.
Chenhall	2003	Revisão sobre estudos de 1980, ressaltando a falta de estudos qualitativos sobre o assunto.
Tilema	2005	Estudaram fatores de contingência em relação a sistemas contábeis.
Aguiar e Frezatti	2007	
Cadez	2007	
Chen	2008	Tratou efeitos dos fatores de contingência sobre os sistemas contábeis.

Quadro 1 - Estudos sobre a Teoria da Contingência.

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

Espejo (2008) relata que Haldma e Laats (2002) estudaram a influência de fatores contingenciais nas práticas de contabilidade gerencial das empresas de seu país, justamente na época em que a Estônia passava por diversas mudanças. Os autores confirmaram os pressupostos elencados, atribuindo alterações nas práticas de contabilidade gerencial a alguns fatores contingenciais.

Diante dos estudos já citados e, de acordo com a própria definição da Teoria da Contingência, é justificável e relevante avaliar, na realidade da produção científica nacional e internacional a parcela de produção que aborda a Teoria Contingencial. Para isso, é adequado tratar neste construto teórico de alguns dos diferentes fatores contingenciais existentes, os quais são explorados em artigos.

O fator contingencial ambiente é considerado o fator contingencial externo à organização. Essa variável pode ser definida, segundo Chenhall (2003, p. 136), como sendo “[...] atributos particulares como intensa competição de preço de competidores potenciais ou existentes, ou a probabilidade de uma mudança na disponibilidade de materiais”. Alguns autores tratam o ambiente em seu aspecto mais comum: a incerteza, ligando-a com a

estrutura organizacional (BURNS; STALKER 2001; LAWRENCE; LORSCH, 1967; PERROW, 1972).

A estrutura é um fator contingencial interno controlável pela empresa. Normalmente, o estudo sobre estrutura é realizado pelo grau de descentralização, ou seja, um maior grau descentralizador conduz a estrutura orgânica e um menor grau gera estrutura mecânica. Alguns estudos sobre este fator contingencial são: Gordon e Narayan (1984), Gul e Chia (1994) e Sharma (2002).

A estratégia é outro fator interno controlável pela empresa. Autores deste tema, tais como Porter (1986) e Mintzberg (1995), buscam utilizar duas classificações: estratégias conhecidas como genéricas abordadas na Teoria da Administração e outras denominadas de grupos estratégicos de empresas oriundas da Economia Industrial.

O tamanho foi estudado por Merchant (1984), e reavaliada por Hansen e Van der Stede (2004), os quais mensuram a variável pelo número de funcionários que trabalha em tempo integral na empresa. Pugh et al. (1969), também utilizaram como principal qualificador do porte da organização o número de funcionários. Contudo, devido a limitações, como a terceirização nas indústrias brasileiras e a automação em certos setores, no Brasil é comum utilizar o faturamento operacional bruto anual, segundo o BNDES (2007), como critério de mensuração da variável trabalho (ESPEJO, 2008).

A tecnologia, conforme Espejo (2008) há duas propensões em utilizar a tecnologia como fator contingencial. A primeira é avaliar a tecnologia da informação presente na empresa, e, a segunda, é analisar a tecnologia aplicada na manufatura dos produtos da empresa. Neste trabalho, optou-se em analisar ambos os fatores. Quanto ao emprego de sistemas, de acordo com Hyvonen (2007, p.353) é importante avaliar a presença ou mudança da “tecnologia de informação como inovação para troca de informação, e gerenciamento de dados”.

2.2 ORÇAMENTO EMPRESARIAL

Para Frezatti (2007, p. 46), “o orçamento é o plano financeiro que põe em prática a estratégia da empresa para determinado período”. O autor ainda destaca que o orçamento não é apenas um simples prognóstico, pois se fundamenta no compromisso dos gestores em relação às metas que devem ser conquistadas.

Elaborar orçamento em uma empresa significa a tentativa de traduzir antecipadamente as ocorrências futuras, sondadas o próximo exercício social ou períodos superiores a esse (SHUBERT, 2005). O orçamento corresponde, de acordo com Sanvicente (1997), a expressão quantitativa, em diversas unidades de medidas, das atividades e planos desenvolvidos para um período determinado.

Em suma, algumas definições denotam uma visão do orçamento como a parte financeira do planejamento, outras crêem que o orçamento é um compromisso dos gestores com relação a metas a conquistar. Porém, pode-se, em boa parte delas, creditar ao orçamento a aplicação eficaz dos recursos organizacionais da empresa.

Para Welsch (1983, p.30-34), o orçamento ou planejamento e controle de resultados sofre influências de três dimensões: temporais, estruturais e dos aspectos comportamentais. O autor afirma que “a aplicação efetiva do conceito de planejamento e controle de resultados exige da administração da empresa o estabelecimento de dimensões temporais bem definidas para as decisões principais e secundárias”.

Além disso, sob os aspectos estruturais, as organizações devem ser desagregadas em subunidades, ou centros de responsabilidade, onde são atribuídas autoridade e responsabilidades específicas nas atividades correspondentes (WELSCH, 1983).

Outra importante informação é que durante a composição do orçamento, ele deve ser indicado como um processo de curto prazo. Merchant (2007), afirma que um sistema de

orçamento é a junção de fluxo de informação, processos e procedimentos administrativos que, em geral, fazem parte integral do planejamento de curto prazo e do sistema de controle de uma organização.

Assim como Welsch (1983) e Merchant (2007), outros autores atribuem a diferentes fatores, denominados contingenciais, influência sobre a prática do orçamento, ou o chamado sistema orçamentário, o qual é entendido como o conjunto de vários orçamentos parciais interligados.

3 METODOLOGIA

A metodologia que se delineou para essa investigação, quanto aos objetivos e abordagem, foi, respectivamente, a pesquisa descritiva e quantitativa, em função de identificar e obter informações sobre as características da produção científica sobre a relação da Teoria da Contingência com orçamento, ou prática orçamentária (GIL, 1999).

Para a coleta padronizou-se procurar por palavras-chave no título ou resumo dos trabalhos, as quais foram: orçamento, prática orçamentária, Teoria da Contingência ou Contingencial e contingências. Não foram considerados trabalhos que compreendiam como tema a prática orçamentária na área pública.

Em relação à coleta de dados, trata-se de uma pesquisa documental, uma vez que, conforme Silva e Grigolo (2002), a pesquisa documental se utiliza de materiais que ainda não receberam nenhuma análise profunda. A partir dos endereços eletrônicos de instituições, periódicos, congressos, e programas de mestrado e doutorado levantou-se a produção científica, com títulos, nome dos autores, ano de produção e outros dados.

O estudo investigou, entre 2006 e 2011 a produção dos periódicos nacionais de contabilidade, ligados a programas de pós-graduação em ciências contábeis; as dissertações e teses produzidas em instituições de ensino superior cujo os programas existiam nesse período e possibilitaram acessibilidade ao banco de dados, e os artigos aprovados na temática controladoria em Congressos Nacionais (Congresso USP de Contabilidade e Controladoria, Congresso Brasileiro de Custos e Congresso ANPCONT). Por fim, com o auxílio da base de dados da Universidade Regional de Blumenau/Capes, levantou-se artigos internacionais.

Quanto ao procedimento de análise e interpretação de dados, foi realizada a análise de conteúdo. Bardin (1977) define a análise de conteúdo como uma técnica que por meio de procedimentos sistemáticos visa descrever o conteúdo das mensagens e, assim, permitir por indicadores quantitativos, ou não, inferir conhecimento sobre as variáveis discorridas

Entre as análises de conteúdo a mais antiga é a análise por categoria. Richardson (1999), diz que na análise por categoria é necessário decodificar o texto em diversos elementos, os quais após classificados formam agrupamentos. Beuren (2009) explica que a possibilidade de categorização mais comum, rápida e eficaz é a análise temática.

Neste estudo, optou-se pela análise de conteúdo do tipo de temática. O trabalho procurou separar a produção com temas em que há relação entre a Teoria contingencial e o orçamento dos outros em que essa relação não existe.

4 ANÁLISE DE RESULTADOS

4.1 ARTIGOS NACIONAIS PUBLICADO EM REVISTAS E CONGRESSOS

Nesta seção da pesquisa, apresentam-se, no quadro 2, os artigos nacionais encontrados em seis diferentes periódicos, entre 2006 e 2011, cujos temas tenham sido sobre orçamento, teoria contingencial e outros que relacionem essa teoria ao orçamento.

Periódico	Tema/ Autores / Ano
Revista Contemporânea de Contabilidade	Contribuições do Orçamento Base Zero (OBZ) no planejamento e controle de resultados em organizações empresariais. Costa, Moritz e Machado (2007).
	Processo orçamentário e criação de reservas em uma instituição hospitalar Aguiar, Souza (2010)
Contabilidade Vista e Revista	Orçamento baseado em Atividades: um Estudo de Caso em Empresa Distribuidora de Energia Elétrica. Vanzella e Lunkes (2006).
	Uma Contribuição à Melhoria do Processo Orçamentário. Bornia e Lunkes (2007).
	A Assimetria da Informação na Elaboração do Orçamento: uma Análise da Produção Científica nos Periódicos Internacionais entre 2005 e 2009. Almeida et al. (2011).
Revista do Mestrado em Contabilidade da UERJ	Minimizando as deficiências do planejamento operacional com o uso do orçamento baseado em atividades. Lopes e Blaschek (2010).
	Proposta de pesquisa em contabilidade: considerações sobre a Teoria da contingência. Fagundes et al. (2008)
	Adequação dos controles de gestão às contingências ambientais em empresa familiar do ramo de papel e celulose. Oliveira e Beuren (2009)
	Gestão do curso de administração considerando o enfoque da Teoria da contingência. Fagundes et al. (2009)
Revista de Contabilidade e Organização	O modelo do sistema de orçamento corporativo: influências no comportamento e no desempenho gerencial. Merchant (2007)
	Uma análise crítico-reflexiva da compreensão da adoção dos artefatos de contabilidade gerencial sob uma lente alternativa - a contribuição de abordagens organizacionais. Espejo et al (2009)
	Impacto da cultura organizacional no uso dos controles gerenciais de empresas metalúrgicas. Klann e Machado (2011).
Revista Contabilidade e Finanças	Orçamento empresarial: levantamento da produção científica no período de 1995 a 2006. Leite et al (2008).
Revista Universo Contábil	Análise da aderência ao modelo Beyond Budgeting Round Table: o caso Sadia S.A. Barbosa e Parisi (2006).
	Pesquisa sobre o orçamento na Espanha: um estudo bibliométrico das publicações em contabilidade. Lunkes, Felio e Rosa (2011).
Contabilidade, gestão e Governança	Uma Aplicação Prática de Orçamento Baseado em Atividades. Silva, Rosa, Pires (2007).
	O Relacionamento entre a Contabilidade Gerencial e o Processo de Planejamento: Estudo em uma Holding. Silva, Lavarda (2009).
	Pesquisa em Contabilidade Gerencial com Base no Futuro Realizada no Brasil. Beuren, Erfurth (2010).
	A Percepção dos Gestores Acadêmicos de uma IES quanto às Críticas ao Orçamento. Fank, Angonese e Lavarda (2011).
Revista de Contabilidade e organizações	Cultura organizacional e o processo de planejamento e controle orçamentário. Heinzmann, Lavarda (2011)
Revista da Informação Contábil	A presença do efeito framing em práticas orçamentárias: um estudo experimental. Pereira et al. (2011)
Sociedade, Contabilidade e Gestão	Heurísticas e Práticas Orçamentárias: um estudo experimental. Lima Filho, et al. (2010)
	Decisões Financeiras de Curto Prazo das Pequenas e Médias Empresas Industriais: um estudo exploratório. Machado, Barreto (2010)

Quadro 2 - Artigos de Periódicos sobre Orçamento ou Teoria da Contingência.

Fonte: Elaborado pelo autor.

Os seis periódicos apresentados acima, entre 2006 e 2011, dentre outros estudos apenas 23 diziam respeito ao orçamento ou a Teoria da Contingência. Contudo, nenhum trabalho destes periódicos relacionou a Teoria da Contingência ao orçamento de forma direta.

Porém, há trabalhos que ficaram bem próximos de abordar a relação temática que desejava ser encontrada. Espejo et al. (2009) buscou a ligação entre os artefatos gerenciais de empresas, indiretamente o orçamento, com três teorias que abordam as organizações, entre

elas, a Teoria Contingencial. Assim como, Klann e Machado (2011) e Oliveira e Beuren (2009) fizeram menção da relação entre a Teoria da contingência com os controles gerenciais da empresa, sem contudo se dirigirem especificamente ao orçamento.

Conforme o Quadro 3, entre 2006 e 2011 nos três Congressos Nacionais pesquisados, foram apresentados 22 artigos sobre os temas Orçamento ou Teoria da Contingência. Contudo, a respeito dos artigos que efetivamente relacionam a Teoria da Contingência ao orçamento, pode-se identificar seis artigos que fizeram relação entre a Teoria da Contingência e a prática do orçamento.

Congressos	Tema/ Autores /Anos
Congresso USP de Controladoria e Contabilidade.	Cultura Organizacional e Práticas Orçamentárias: Um Estudo Empírico Nas Maiores Empresas do Sul do Brasil. Tarifa et al. (2009).
	Institucionalização de Hábitos e Rotinas Na Contabilidade Gerencial à Luz da Teoria da Contingência: Um Estudo em Indústrias de Móveis. Beuren e Macohon (2010).
	Controles de Gestão em Uma Empresa do Setor de Eletroeletrônico do Sul do Brasil sob a Ótica da Teoria da Contingência. Gorla e Lavarda (2011).
Congresso Anpcont.	Associação entre práticas de contabilidade gerencial e tamanho de empresas: um estudo empírico. Gonzaga et al. (2010).
	A presença do excesso de confiança em práticas orçamentárias: um estudo experimental. Bruni et al. (2010).
	Processo orçamentário e criação de reservas em uma instituição hospitalar. Muritiba e Aguiar (2010).
	Uma análise das características da aplicação do orçamento matricial como uma ferramenta gerencial: estudos de casos. Souza et al. (2010).
Congresso Brasileiro de Custos (CBC).	Análise das variações orçamentárias para a avaliação de desempenho e de resultado atendendo aos preceitos do Gecon: o caso de uma empresa comercial. Bonacin et al. (2006).
	Caracterização do uso do sistema de controle orçamentário em indústrias de bebidas - estudo de caso múltiplo. Gonçalves e Silva (2006).
	Controladoria e planejamento orçamentário em organizações hospitalares: um estudo empírico. Moraes (2007).
	Orçamento como ferramenta de gestão: do orçamento tradicional ao Advanced Budgeting. Cordeiro (2007).
	Planejamento e controle orçamentário e seus efeitos no resultado econômico: um modelo de simulação em uma indústria. Jones, Vilas Boas e Ribeiro (2008).
	Orçamento empresarial: uma investigação sobre as formas de acompanhamento orçamentário utilizado pelas companhias catarinenses. Carpes, et al (2008).
	Orçamento em cooperativas agropecuárias da região sul do Brasil: ferramenta estratégica e de interatividade. Raifur, et al (2008).
	O controle orçamentário em ambiente interno voltado à inovação – estudo de caso. Gonçalves, et al (2008).
	A influência de fatores contingenciais no sistema orçamentário nas empresas atacadistas: estudo de multicasos. Leal, Soares e Sousa (2009).
	O Controle Orçamentário num Ambiente Inovador: estudo de multicasos em empresas de Base Tecnológica Incubadas. Nascimento, Lavarda e Silveira (2009).
	O processo orçamentário das indústrias da Região Metropolitana de Salvador: Uma análise através de escalonamento multidimensional. Suzart, Marcelino e Gomes (2009).
	Prática orçamentária empresarial privada: um estudo empírico nas maiores empresas da região Sul do Brasil. Tarifa et al. (2009).
	Uma Análise Comparativa das Propostas Beyond Budgeting e Gestão Econômica. Gimenez, et al (2009).
	Orçamento Base Zero (OBZ): um instrumento ainda utilizado. Faria et al (2010).
	Pontos críticos da abordagem da contingência nos estudos da contabilidade gerencial. Marques e Souza (2010).

Quadro 3 - Artigos de Congressos sobre Orçamento ou Teoria da Contingência.

Fonte: Elaborado pelo autor.

Gonçalves e Silva (2006) basearam-se na abordagem contingencial e estudaram cinco itens: tecnologia, participação, acompanhamento orçamentário, integração do sistema orçamentário e ênfase na utilização, complementados por mais cinco itens que descreveram as empresas: tamanho, diversificação, descentralização, dinamismo, posição e participação no mercado.

Ainda, conforme Gonçalves e Silva (2006), na caracterização do uso do sistema orçamentário percebeu-se que as empresas utilizavam-no como importante ferramenta de controle. A indústria de refrigerantes detinha maior parcela de mercado, mas atuava em um ambiente mais dinâmico e pareceu investir mais recursos no sistema orçamentário, utilizando-o parcialmente em seu sistema de recompensas. A indústria de destilados investia menos em seus sistemas de controle orçamentário, e não possuía sistema de recompensa alinhado com controle de desempenho. Os resultados obtidos convergiram parcialmente com os resultados obtidos em outras pesquisas empíricas e indicaram que as variáveis do contexto corporativo ajudam a explicar a forma como o sistema é utilizado.

Tarifa et al. (2009) estudou a variável cultura organizacional como um fator contingente, em 86 das 300 empresas com melhor desempenho da região sul, e, através de regressão logística, constatou reflexos positivos na relação entre a cultura da empresa e práticas orçamentárias. Leal, Soares e Souza (2009) avaliaram a relação entre atributos orçamentários e as variáveis contingenciais (ambiente, estratégia, estrutura, tecnologia e porte) em três empresas de Uberlândia-MG; e concluíram que os atributos orçamentários, e as variáveis contingenciais por meio de algumas características ambientais, estruturais, estratégicas e tecnológicas, têm influenciado o desempenho organizacional.

Beuren e Macohon (2010), a partir de um estudo quali-quantitativo em 73 indústrias de Santa Catarina, notaram que a institucionalização dos hábitos e rotinas organizacionais da contabilidade gerencial, dentre eles a elaboração do orçamento, pode ser intimidada pelo fator contingencial estrutura.

Gonzaga et al. (2010) verificou a existência de associação entre tamanho das empresas e utilização das ferramentas da contabilidade gerencial que compõem o sistema de controle gerencial: custeio padrão, custeio meta, e o orçamento entre outras. Por meio de uma pesquisa empírico-exploratória, e, posteriormente, aplicando a ferramenta de regressão logística, encontrou-se uma associação positiva entre o tamanho das empresas e algumas das ferramentas da contabilidade gerencial, entre elas o orçamento. Ao expandir o trabalho, utilizando-se outras ferramentas estatísticas, encontrou-se, na amostra, associação entre quantidade/intensidade de uso de ferramentas gerenciais e tamanho das empresas.

Gorla e Lavarda (2011) verificaram por meio de estudo de caso, a presença de fatores contingentes como estratégia e ambiente contribuindo para mudanças nos controles internos em uma empresa industrial de eletroeletrônicos do sul do país, dentre elas, o despertar para a prática orçamentária.

Com a pretensão de identificar a produção científica nacional que possa mostrar a relação entre o orçamento e a Teoria da Contingência, fez-se um levantamento junto aos bancos de dissertações e teses de quatro Instituições de Ensino Superior (IES), o qual será apresentado a seguir.

4.2 DISSERTAÇÕES E TESES NACIONAIS

Nos últimos anos, diversas dissertações e teses têm abordado temáticas que tratam da contabilidade gerencial e suas práticas, tais como o orçamento. Algumas utilizaram a Teoria da Contingência e sua capacidade de influenciar mudanças no modo de escolha e execução de

determinados artefatos gerenciais. O Quadro 4 traz uma visão sintética e cronológica destes trabalhos, com a respectiva abordagem temática e o foco/método estudado.

Autores	Abordagem temática	Foco/Método
Soutes (2006) - USP	Referencial teórico sobre artefatos de contabilidade gerencial	Foco no orçamento na tomada de decisão
Zan (2006) - USP	Processo orçamentário.	Objetivou comprovar a institucionalização do custo-padrão e orçamento, através de estudo de caso.
Souza (2007) – PUC-SP	Um estudo exploratório sobre o planejamento e orçamento empresarial.	O planejamento e orçamento empresarial são críticos na gestão de performance das organizações; pois, proporcionam o melhor caminho
Guerra (2007) - USP	Arranjos entre fatores situacionais e sistema de contabilidade gerencial sob a ótica da teoria da contingência.	A amostra final é composta por 104 participantes, a partir da qual se empregou estatística descritiva e análise de cluster.
Leite (2008) - UFPR	Práticas orçamentárias em indústrias.	Estudou 21 indústrias paranaenses.
Tarifa (2008) - UFPR	Relacionou uma variável contingencial com as práticas de orçamento empresarial.	Utilizou a variável cultural e análise com regressão logística.
Schwans (2008) - UFPR	Práticas do orçamento de capital: um estudo empírico nas cooperativas agropecuárias paranaenses.	Estudo quantitativo, com 30 cooperativas.
Espejo (2008) – USP	Relacionou atributos do orçamento, fatores contingenciais e desempenho.	Estudou amostra válida de 122 empresas.
Castanheira (2008) - USP	Estudou as razões de uso do orçamento.	Estudo múltiplo de casos do ramo farmacêutico.
Gimenez (2009) – PUC-SP	Uma análise comparativa das propostas beyond budgeting e gestão econômica.	Realizou uma comparação entre ambos, com o objetivo de estabelecer suas principais diferenças, aplicou-se a técnica de análise de conteúdo.
Matos (2010) - USP	Perfil do sistema de controle gerencial sob a perspectiva da teoria da contingência.	Estudo quantitativo amostra de 120 empresas. Análise fatorial, análise de clusters, e modelagem de equações estruturais.
Rana (2010) – PUC-SP	Avaliou o uso do orçamento como indicador do alcance da estratégia.	Estudou 27 empresas.
De Paula (2010) – PUC-SP	Uso das técnicas de orçamento de capital.	Investigou o uso das técnicas de orçamento de capital nas empresas com ações na bovespa no novo mercado. A pesquisa foi descritiva e os dados coletados por questionário com questões abertas, por e-mail.
Gubiani (2010) - FURB-SC	Vieses cognitivos que influenciam a tomada de decisão Orçamentária.	A pesquisa é descritiva, com abordagem quantitativa dos dados, realizada por levantamento. O estudo obteve 161 respostas.

Quadro 4 - Dissertações e teses nacionais.

Fonte: Elaborado pelo autor.

Alguns trabalhos foram bem específicos na questão de utilização da Teoria da Contingência como base de estudo para pesquisas orçamentárias. Tarifa (2008) procurou analisar a relação entre dimensões culturais das organizações e as práticas de orçamento empresarial. Para isso, coletou e analisou dados de 86 empresas dentre as 300 de melhor desempenho da região Sul do Brasil (anuário expressão edição 2007). A análise descritiva e

estatística de regressão logística denotou que há reflexos positivos entre as caracterizações culturais e as práticas orçamentárias.

Schwans (2008) realizou estudo quantitativo, que comprovou a existência de diferenças na utilização das técnicas de orçamento de capital de 30 cooperativas paranaenses, de acordo com tamanho das cooperativas.

Espejo (2008) propôs investigar a existência da relação entre os atributos do sistema orçamentário, fatores contingenciais (ambiente, tecnologia, estrutura e porte) e o desempenho, obtendo amostra válida de 122 indústrias paranaenses. Entre os achados da pesquisa, confirmou a relação positiva entre as variáveis contingenciais, o grau de aderência ao sistema orçamentário e o desempenho da empresa. Além disso, os resultados corroboram a afirmação de que é possível estabelecer-se arranjos entre variáveis contingenciais, atributos do sistema orçamentário e desempenho.

Contudo, há de se notar que a maior parte das teses e dissertações com a temática orçamento não propõe relacioná-la a Teoria da Contingência, nem investigam a influência desta sobre o sistema orçamentário.

Estas recentes dissertações, teses e artigos nacionais, extraídos de alguns programas de mestrado e doutorado, congressos e periódicos apontam que no Brasil o estudo sobre o sistema orçamentário abrange temática variada, e alguns trabalhos, nos últimos anos, realmente tem procurado estabelecer uma relação entre as variáveis contingenciais e o orçamento.

Todavia, é importante se reportar à produção que, nos últimos anos, vem sendo realizada pelos autores internacionais. Deste modo, a seguir, apresenta-se o que de mais recente tem sido construído a respeito do tema em outros países.

4.3 ARTIGOS INTERNACIONAIS

Assim como nos estudos já citados, apresenta-se do Quadro 5 os artigos internacionais, com seus respectivos anos de publicação, abordagem temática e método utilizado, no período de 2006 a 2011.

Autores	Abordagem Temática	Método
Collin, Bengtesson e Tjombrant (2007)	Testaram a relação entre as contingências e a funcionalidade do orçamento.	Amostra de 111 empresas.
Ambos e Schlegelmilch (2007)	Utilizou a teoria da contingência como base.	Estudou os mecanismos de controle entre uma matriz e suas 134 filiais.
Jokipi (2010)	Relacionou contingências a adaptações das estruturas de controle.	Estudo quantitativo com levantamento junto a 741 empresas.

Quadro 5 – Listas de artigos Internacionais

Fonte: Elaborado pelos autores.

Collin, Bengtesson e Tjombrant (2007) testaram, em seu trabalho, um modelo em que fatores contingentes pertencentes ao meio ambiente, a corporação e ao sistema de controle gerencial da corporação, poderiam influenciar a funcionalidade do orçamento (coordenação, responsabilidades e avaliação). Após a coleta de dados de 111 empresas suecas, encontraram indicações que a parte funcional mais importante do orçamento é a coordenação, e que esta é impulsionada por fatores externos, como a turbulência e a intensidade competitiva.

Ambos e Schlegelmilch (2007) centraram seus objetivos em explicar os mecanismos de controle, dentre eles o orçamento, usados por uma corporação multinacional alemã para com suas 134 unidades. Para tanto, basearam-se na literatura sobre o poder na organização e a

Teoria da Contingência. Com as hipóteses testadas, os resultados ressaltaram a importância de delegar responsabilidades para as unidades e a dependência delas de explicações sobre os mecanismos de controle. Outro indicativo foi o de que a abordagem política (poder na organização) tem um menor potencial de explicação dos mecanismos de controle (orçamento) do que a Teoria Contingencial.

Mais recentemente, Jokipii (2010) analisou se empresas, a partir de características contingenciais presentes, escolheram adaptar sua estrutura de controle interno e, se isso, resultou em uma avaliação mais favorável da administração sobre a eficácia do controle. Após um levantamento junto a 741 empresas finlandesas, concluiu-se que as organizações que adaptaram a sua estrutura de controle, fizeram-no para lidar com a incerteza ambiental, assim como, estatisticamente, apareceram modificações devido a efeitos da estratégia. Além disso, as empresas da amostra, consideraram as mudanças efetivas.

É possível notar que a metodologia e o foco da relação entre o orçamento e a Teoria Contingencial foi diversificado, pois em relação aos objetivos, hipóteses e propostas de pesquisa, esse pequeno grupo de artigos internacionais apresentou heterogeneidade. O que deve ser ressaltado é que os três artigos citados que relacionam a Teoria da Contingência e a pesquisa orçamentária, foram realizados trabalhando com grande amostra, o que não é comum no Brasil.

Para que se tenha um resumo dos achados desta pesquisa, o Quadro 6 apresenta o número de trabalhos encontrado na busca que relacionaram a Teoria Contingencial a pesquisa orçamentária.

FONTES INVESTIGADAS	Quantidade
Revistas Nacionais	Nenhum Trabalho
Congressos Nacionais	7 Trabalhos
Programas de Stricto Sensu em C. C. Nacionais	3 Trabalhos
Base Internacional	3 Trabalhos
Total de Trabalhos que relacionaram a TC x Orçamento	13 Trabalhos.

Quadro 6 – Síntese do número de trabalhos relacionando a Teoria Contingencial com o orçamento, 2006-2011.
Fonte: Elaborado pelos autores.

Nota-se no Quadro 6 que, a partir do método utilizado, avaliando-se os artigos publicados nos periódicos nacionais da amostra, nenhum abordou a relação entre a Teoria Contingencial (TC) e o orçamento. Quanto aos Congressos, apesar de 22 artigos se referirem a um dos dois temas, somente sete relacionaram a TC à pesquisa orçamentária. Em se tratando da produção stricto sensu, após serem analisadas 411 dissertações e teses, apenas três abordavam a relação temática procurada. Finalmente, com mais três artigos internacionais somaram-se 13 os trabalhos com real aplicação da TC sobre a pesquisa orçamentária.

Contudo, o **Quadro 7**, a seguir, mostrará que na investigação que se procedeu, verificou-se que a aplicação da TC se deu não só ao orçamento mas sobre os sistemas de controle gerencial de modo mais generalizado e, até mesmo, em pesquisas com outros objetivos.

Estudos que aplicaram a TC a Pesquisa Orçamentária	Estudos que aplicaram a TC aos sistemas de Controle gerencial	Estudos com demais aplicações da TC
Gonçalves e Silva (2006) Collin, Bengtesson e Tjombrant (2007) Ambos e Schlegelmilch (2007) Tarifa (2008) Scwans (2008) Espejo (2008) Tarifa (2009)	Guerra (2007) Oliveira e Beuren (2009) Matos (2010) Klann e Machado (2011)	Fagundes et al. (2008) Fagundes et al. (2009) Marques e Souza (2010)
Estudos que aplicaram a TC a Pesquisa Orçamentária	Estudos que aplicaram a TC aos sistemas de Controle gerencial	Estudos com demais aplicações da TC
Espejo (2009) Leal, Soares e Souza (2010) Beuren e Macohon (2010) Gonzaga et al (2010) Joikipi (2010) Gorla e Lavarda (2011)		

Quadro 7 – Relação dos trabalhos que aplicaram a TC ao orçamento e a outros temas.

Fonte: Elaborado pelos autores.

A partir do Quadro 7, consegue-se o número total de trabalhos encontrados que utilizaram a Teoria da Contingência. Além dos 13 estudos que aplicaram a Teoria da Contingência sobre o orçamento, vê-se quatro estudos que relacionam a Teoria da contingência com o sistema de controle gerencial. Além disso, três trabalhos preferiram focar a TC, de outras formas, respectivamente: a gestão do curso de administração na abordagem da TC, a utilização da TC na contabilidade e os pontos críticos em se abordar a TC nos estudos de contabilidade.

É importante também proceder à identificação dos fatores contingenciais mais abordados nos 13 trabalhos que aplicaram a TC sobre a pesquisa orçamentária. No Quadro 8, pode-se observar que os autores buscaram, nestes treze trabalhos, relacionar dez diferentes fatores contingenciais ao orçamento.

Fatores Contingenciais utilizados	Número de Trabalhos que utilizaram o(s) fator(es)
Estrutura/Descentralização/ Diversificação	6
Tamanho/ Porte	5
Ambiente	5
Estratégia/Posição estratégica/Participação mercado	5
Tecnologia	2
Cultura	2
Dinamismo da empresa	1

Quadro 8 – Fatores contingenciais mais utilizados pelos trabalhos achados na pesquisa.

Fonte: Elaborado pelos autores.

De acordo, com os números apresentados pelo Quadro 8, os cinco fatores contingenciais mais utilizados nos treze trabalhos são, respectivamente: estrutura, tamanho, ambiente, estratégia, e tecnologia. Porém, além destes, mais a cultura e o dinamismo da empresa.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo deste trabalho foi o de realizar uma análise bibliométrica sobre a aplicação da Teoria Contingencial nas pesquisas sobre orçamento, entre 2006 e 2011. Dentro da amostra

escolhida, conseguiu-se evidenciar trabalhos produzidos nessa linha. Tanto na produção nacional como internacional, existem autores buscando explicações, comprovações e dimensionando o poder explicativo da Teoria da Contingência sobre a prática orçamentária.

Os trabalhos encontrados tiveram como características, ser na sua maioria artigos aprovados em Congresso, aproximadamente 70% estudos quantitativos; e conduziram suas pesquisas utilizando, ao todo, os principais fatores contingentes, na tentativa de relacioná-los ao orçamento.

Esta pesquisa não detém, certamente, a íntegra dos trabalhos produzidos sobre a Teoria Contingencial e a pesquisa orçamentária em conjunto, mas intenciona com seus achados, colaborar no direcionamento e no estímulo de novos estudos sobre o tema.

Deste modo, sugere-se novos estudos, que possam ampliar a observação da produção bibliométrica entre a TC e a pesquisa orçamentária, em especial, abrangendo outras bases internacionais. Assim como, realizar trabalhos que possam comparar a produção da pesquisa orçamentária ligada a Teoria Contingencial com a pesquisa orçamentária ligada a outras teorias.

REFERÊNCIAS

AMBOS, B.; SCHLEGELMILCH, B. B. Innovation and Control in the Multinational Firm: A Comparison of Political and Contingency Approaches, **Strategic Management Journal**, v. 28, n. 5, p. 473-486, 2007.

ALMEIDA, L. B; MACHADO, E. A.; RAIFUR, E. A.; NOGUEIRA, D. R. A utilização do orçamento como ferramenta de apoio a formulação estratégica, de controle e de interatividade: um estudo exploratório nas cooperativas agropecuárias da região Sul do Brasil. **Revista de Contabilidade Vista e Revista**, Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, v. 20, n.3, p. 65-69. jul/set 2009.

ALMEIDA; et al. A Assimetria da Informação na Elaboração do Orçamento: uma Análise da Produção Científica nos Periódicos Internacionais entre 2005 e 2009. **Revista Contabilidade Vista e Revista**, UFMG, 2011.

BAINES, A.; LANGFIELD-SMITH, K. Antecedents to management accounting change: a structural equation approach. **Accounting, Organizations, and Society**, v. 26, p. 351-387, 2001.

BEUREN, I. M. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

BEUREN, I. M; MACOHON, E. R. Institucionalização de hábitos e rotinas na contabilidade gerencial à luz da teoria da contingência: um estudo em Indústrias de móveis. In. CONGRESSO USP DE CONTABILIDADE E CONTROLADORIA, 7., 2010. São Paulo. **Anais...** São Paulo: USP, 2010.

BNDES – Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social. **Classificação de porte de empresa**. Disponível em: < <http://www.bndes.gov.br/clientes/porte/porte.asp>>. Acesso em: 11 nov. 2007.

BORNIA, A. C.; LUNKES, R. J. Uma contribuição à melhoria do processo orçamentário. **Contabilidade Vista & Revista**, Belo Horizonte, v. 18, n. 4, p. 37-59, 2007.

BURNS, Tom; STALKER, G. M. **The management of innovation**. London: Tavistock, 1960.

BYRNE, M. The Usefulness of Budgets in the Healthcare Sector. **Principal Psychology Manager, Health Service Executive** – West, Ireland, 17 mai. 2007.

CASTANHEIRA, D. R. F. **O uso do orçamento empresarial como ferramenta de apoio à tomada de decisão e ao controle gerencial em indústrias farmacêuticas de médio porte.** 2008. Dissertação (Mestrado de Administração) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, 2008.

COLLIN, S.O. Y.; BENGTESSON, K.; TJORNEBRANT, K. **Explaining functional orientation of the Budget: a survey of Swedish organizations.** Linnaeus University SE-351 95 Växjö. Sweden, 2007.

COSTA, M. A.; MORITZ, G. O.; MACHADO, F. M. V. Contribuições do Orçamento Base Zero (OBZ) no Planejamento e Controle de Resultados em Organizações Empresariais. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v.1, n. 8, p. 85-98, Jul./Dez. 2007.

COVALESKI, M. A., DIRSMITH, M. W. and SAMUEL, S. Managerial accounting research: the contributions of organizational and sociological theories, **Journal of Management Accounting**, 1996.

CHENHALL, R. H. Management control systems design within its organizational context : findings from contingency-based research and directions for the future. **Accounting, Organizations and Society**, 28, p. 127-168, 2003.

ESCOBAR, Bernabé Pérez; LOBO, Antonio Gallardo. Implicaciones Teóricas y metodológicas de la evolución de la investigación en Contabilidad de Gestión. **Revista Española de Financiación y Contabilidad**, v. 31, n. 111, p. 245-286, 2002.

ESPEJO, M. M. dos S. B. **Perfil dos Atributos do Sistema Orçamentário sob a Perspectiva Contingencial: uma Abordagem Multivariada.** São Paulo, 2008. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo.

ESPEJO, M. M. S. B.; COSTA, F.; CRUZ, A. P. C. da e ALMEIDA, L. B. de. Uma análise crítico-reflexiva da compreensão da adoção dos artefatos de contabilidade gerencial sob uma lente alternativa - a contribuição de abordagens organizacionais. **RCO [online]**. v. 3, n. 5, p. 25-43, 2009.

FAGUNDES, J. A.; et al. Proposta de pesquisa em contabilidade: Considerações sobre a teoria da contingência. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**, Rio de Janeiro, v.13, n.2, p.1, maio/ago. 2008.

FAGUNDES, J. A.; et al. Gestão do Curso de Administração Considerando o Enfoque da Teoria da Contingência. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis**, v. 14, p. 45-57, 2009.

FREZATTI, F. **Orçamento empresarial: planejamento e controle gerencial.** 4. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

GERDIN, J.; GREVE, J. Forms of contingency fit in management accounting research – a critical review. **Accounting, Organizations and Society**. v. 29, p. 303-326, 2004.

GIL, A. C. **Métodos e técnicas de pesquisa social.** 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

GONÇALVES; SILVA. Caracterização do uso do sistema de controle orçamentário em indústrias de bebidas - estudo de caso múltiplo. (2006). In: Congresso Brasileiro de Custos, 2006. **Anais...** 2006.

GONZAGA, P. R.; DA LUZ, A. T. M; GUIMARÃES, T. N.; VALERIO JUNIOR, V. B. Associação entre práticas de contabilidade gerencial e Tamanho das empresas: um estudo empírico. In: Congresso ANPCONT, 2010. **Anais...** Vitória-ES: Congresso Anpcont 2010.

GORDON, L. A.; NARAYANAN, V. K. Management accounting systems, perceived, environmental uncertainty and organization structure: an empirical investigation. **Accounting, Organization and Society**. v. 9, n. 1, p-33-47, 1984.

GORLA, M.; LAVARDA, C. E. F., Controles internos em uma Empresa do setor de eletro-eletrônicos do Sul do País, sob a ótica da Teoria da Contingência. In: Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, 11., 2011. **Anais...** São Paulo: Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, 2011.

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

GUL, F. A.; CHIA, Y. M. The Effects of Management Accounting Systems, Perceived Environmental Uncertainty and Decentralization on Managerial Performance: a test of three- way interaction. **Accounting, Organizations e Society**, v. 19, n. 5, p. 413-426, 1994.

HALDMA, T.; LÄÄTS, K. Contingencies influencing the management accounting practices of Estonian manufacturing companies. **Management Accounting Research**, v. 13, p. 379-400, 2002.

HOQUE, Z. A contingency model of the association between strategy, environmental uncertainty and performance measurement: Impact on organizational performance. **International Business Review**, n.13, 485-502, 2004.

HYVONEN, J. Strategy, performance measurement techniques and information technology of the firm and their links to organizational performance. **Management Accounting Research**, v.18. p. 343-366, 2007.

JOKIPI, A. Determinants and consequences of internal control in firms: a contingency theory based analysis. **Journal of Management and Governance**, 2010.

JUNQUEIRA, E. R. **Perfil do sistema de controle gerencial sob a perspectiva da Teoria da Contingência**. 2010. Tese (Doutorado em contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, 2010.

KLANN; MACHADO. Impacto da cultura organizacional no uso dos controles gerenciais de empresas metalúrgicas. **Revista Contabilidade e Organizações**, 2011.

LAWRENCE, Paul R.; LORSCH, Jay W. **Organization and environment: managing differentiation and integration**. Homewood, I11, 1967.

LEAL; SOARES; SOUSA. A influência de fatores contingenciais no sistema orçamentário nas empresas atacadistas: estudo de multicasos. In: Congresso Brasileiro de Custos, 2009. **Anais...** 2009

LEITE, R. M. **Orçamento Empresarial: Um estudo exploratório em indústrias do estado do Paraná**. Curitiba, 2008. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) - Universidade Federal do Paraná, 2008.

LUNKES, R. J. **Manual de Orçamento**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

MERCHANT, K. A. Influences on Departmental Budgeting: an empirical examination of a contingency model. **Accounting, Organizations and Society**, v. 9, n. 3/4, p.291-307, 1984.

- MERCHANT, K. A. O modelo do sistema de orçamento corporativo: influências no comportamento e no desempenho gerencial. **Revista de Contabilidade e Organizações – RCO**, v. 1, n. 1, p. 107-126, set./dez. 2007.
- MINTZBERG, H. **Criando organizações eficazes: estruturas em cinco configurações**. São Paulo: Atlas, 1995.
- MOLINARI, S. K. R.; GUERREIRO, R. Teoria da contingência e contabilidade gerencial: um estudo de caso sobre o processo de mudança na controladoria do Banco do Brasil. In: CONGRESSO USP, 4., 2004, São Paulo. **Anais...** São Paulo: USP, 2004.
- OLIVEIRA, E. L.; BEUREN, I. M. Adequação dos controles de gestão às Contingências ambientais em empresa familiar do Ramo de papel e celulose. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ (online)**, Rio de Janeiro, v. 14, n. 1, p. 1-17, jan./abr. 2009.
- OTLEY, D. Performance management: a framework for management control systems research. **Management Accounting Research**, n. 10, p. 363-382, 1999.
- PERROW, C. **Análise organizacional: um enfoque sociológico**. São Paulo: Atlas, 1972.
- PORTER, M. **Estratégia competitiva: técnicas para análise de indústrias e da concorrência**. Rio de Janeiro: Campus, 1986.
- PUGH, D. S.; HICKSON, D. J., HININGS, C. R.; TURNER, C. The context of organization structures. **Administrative Science Quarterly**, v. 14, n. 1, p. 91-114, 1969.
- RANA, G. M. P. **O cumprimento do orçamento como indicador do alcance da estratégia**. Dissertação (Mestrado de Ciências Contábeis e Financeiras). São Paulo, 2010. Pontifícia Universidade Católica de São Paulo.
- REID, G. C. e SMITH, J.A. The impact of contingencies on management accounting system development. **Management Accounting Research**, v. 11, p. 427- 450, 2000.
- SANVICENTE, A. Z; SANTOS, C. C. **Orçamento na administração de empresas: planejamento e controle**. São Paulo: Atlas, 1995.
- SANVICENTE, A. Z. **Administração Financeira**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1997.
- SCHWANS. **Práticas do orçamento de capital: um estudo empírico nas cooperativas agropecuárias paranaenses**. 2008, Dissertação (Mestrado) UFPR, 2008
- SCHUBERT, P. **Orçamento empresarial integrado: acompanhamento**. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2005.
- SHARMA, D. S. The differential effect on environmental dimensionality, size and structure on budget system characteristics in hotels. **Management Accounting Research**, v. 13, p. 101- 130, 2002.
- SHIELDS, M. D., DENG, F. J., & KATO, Y. The design and effects of control systems: tests of direct and indirect-effects models. **Accounting, Organizations and Society**, v. 25, n. 2, p. 185–202, 2002.
- SILVA, C. A.; GONÇALVES, R. C. M. G. 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**, v. 5, n. 1, p. 163-184, 2008.
- SOUTES, D. O. **Uma Investigação do Uso de Artefatos da Contabilidade Gerencial por Empresas Brasileiras**. São Paulo, 2006. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) - Faculdade de Economia e Administração, Universidade de São Paulo, São Paulo.

SUZART, J.; MARCELINO, C. V.; GOMES, S. M. S. O processo orçamentário das indústrias da Região Metropolitana de Salvador: Uma análise através de escalonamento multidimensional. In: Congresso Brasileiro de Custos, 16., 2009, Fortaleza. **Anais...** São Leopoldo: Associação Brasileira de Custos, 2009. p. 52.

TARIFA, M. R. **Cultura organizacional e práticas orçamentárias: um estudo empírico nas maiores empresas do sul do Brasil.** 2008. Dissertação (Mestrado de Contabilidade) – Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2008.

TARIFA, M. R.; ALMEIDA, L. B.; ESPEJO, M. M. S. B. Cultura organizacional e práticas orçamentárias: um estudo empírico nas maiores empresas do Sul do Brasil. In: CONGRESSO USP, 9., 2009, São Paulo. **Anais ...** São Paulo: USP, 2009.

TILLEMA, S. Towards an integrated contingency framework for, MAS sophistication – case studies on the scope of accounting instruments in Dutch power and gas companies. **Management Accounting Research**, v. 16, n.1, p.101-129, March, 2005.

VAN DER STEDE, W. A. The relationship between two consequences of budget controls: Budgetary slack creation and managerial short-term orientation. **Accounting, Organization & Society**. v.25, p.609-622, 2000.

VANZELLA; LUNKES. Orçamento baseado em Atividades: um Estudo de Caso em Empresa Distribuidora de Energia Elétrica. **Revista Contabilidade Vista e Revista**, UFMG, 2006.

WELSCH, G. A. **Orçamento empresarial: planejamento e controle do lucro.** Tradução Antonio Zoratto Sanvicente. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1983.

ZAN, A. **Mudanças na Contabilidade Gerencial de uma Organização: Estudo de Caso com diagnóstico Institucional.** São Paulo, 2006. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) - Programa de Pós-Graduação em Administração, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo.