

Utilidade do Orçamento Empresarial sob a Ótica da Teoria da Dependência de Recursos

Utility Budget Business the Perspective of Theory Dependency of Resources

Cristian Baú Dal Magro

Doutorando em Ciências Contábeis e Administração – FURB
Rua Antônio da Veiga, 140, Bloco D, Sala 202, Victor Konder
89.012-900 – Blumenau, SC
cmagro@al.furb.br

Carlos Eduardo Facin Lavarda

Doutor em Contabilidade pela Universidade de Valência
Professor e Coordenador do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis - FURB
Rua Antônio da Veiga, 140, Bloco D, Sala 202, Victor Konder
89.012-900 – Blumenau, SC
clavarda@furb.br

Editor Científico: José Edson Lara
Organização Comitê Científico
Double Blind Review pelo SEER/OJS
Recebido em 25.11.2013
Aprovado em 10.02.2014



Este trabalho foi licenciado com uma Licença Creative Commons - Atribuição – Não Comercial 3.0 Brasil

RESUMO

A competitividade impõe a necessidade de instrumentos de gestão eficientes que auxiliem as empresas na formulação de suas estratégias, minimizem as incertezas do ambiente e a dependência dos recursos essenciais à sobrevivência organizacional. Assim, o objetivo do presente estudo é avaliar a relação dos recursos escassos, da incerteza exógena e da acentuação das estratégias à utilidade do orçamento empresarial. Para atingir os resultados do estudo, realizou-se uma pesquisa descritiva, por meio de *survey*, com abordagem quantitativa, com aplicação de estatística descritiva e correlação canônica. A amostra da pesquisa compreendeu 48 indústrias localizadas no Estado de Santa Catarina. Conclui-se que as organizações utilizam amplamente o orçamento diante das razões de planejamento operacional, avaliação de desempenho, comunicação dos objetivos e metas e formulação das estratégias. As empresas indicam baixa dependência em relação aos principais recursos, baixa incerteza associada ao ambiente e alta acentuação para as estratégias. Por fim, conclui-se que a utilidade do orçamento empresarial está relacionada positivamente à acentuação das estratégias.

Palavras-chave: Orçamento Empresarial; Recursos Escassos; Incerteza exógena; Acentuação das Estratégias; Teoria da dependência de Recursos.

ABSTRACT

The competitiveness imposes the need for efficient management tools that assist companies in formulating their strategies, minimize the uncertainties of dependence on environment and resources essential to organizational survival. The objective of the study is to evaluate the relationship of scarce resources, uncertainty exogenous and accentuation strategies with utility business budget. To achieve the study's results held a descriptive, through a survey, using a quantitative approach, with application of descriptive statistics and canonical correlation. The research sample comprised 48 industries located in the state of Santa Catarina. It is concluded that organizations widely use the budget before the planning reasons operational, performance evaluation, communication of objectives and targets and formulation of strategies. Firms indicate low dependence on key features, low uncertainty and high stress environment for strategies. Finally, we conclude that the usefulness of business budget is positively related to accentuation strategies.

Keywords: Budget Business; Scarce Resources; Uncertainty exogenous; Accent Strategies; Resource Dependency Theory.

1 INTRODUÇÃO

As empresas têm enfrentado intensa competitividade, impondo a necessidade de se adaptarem e se desenvolverem medidas que auxiliem a gestão na elaboração de suas estratégias, minimizem as incertezas relacionadas ao ambiente e a dependência de recursos essenciais à sobrevivência organizacional (Pfeffer & Salancik, 2003).

O orçamento é um sistema de controle e planejamento que vem sendo utilizado em praticamente todas as atividades organizacionais. De acordo com Abogun e Fagbemi (2011), desenvolve um papel importante no sistema econômico, social e político da empresa, não podendo ser ignorado. Estudos mostram a importância do orçamento para a gestão, e defendem que é uma ferramenta de gestão útil, adequada e amplamente utilizada pelas organizações (Anand, Sahay, & Saha, 2004; Horngren, Stratton, Sulton, & Teall, 2004). Apesar da utilidade do orçamento empresarial, muitas discussões são geradas com o objetivo de minimizar suas disfunções (Fisher, 2002; Hope & Fraser, 2003a; Hope & Fraser, 2003b; Bourne, 2004).

A utilidade do orçamento foi associada a diversas variáveis do ambiente empresarial e pode ser abordada pela teoria da dependência de recursos. Ela preconiza que a gestão organizacional eficiente busca solucionar os problemas relacionados à dependência de recursos essenciais ao desenvolvimento das atividades organizacionais (Pfeffer & Salancik, 2003).

Desta forma, o orçamento empresarial é usado como instrumento de melhoria na alocação dos recursos organizacionais (Sivabalan, Booth, Malmi, & Brown, 2009; Abogun & Fagbemi, 2011). Contudo, existe uma possível associação entre os recursos escassos e o uso do orçamento (Pfeffer & Salancik, 2003; Moura, Reis, & Rocha, 2010).

A relação entre utilidade do orçamento e incerteza exógena é comentada por Pfeffer e Salancik (2003). Assim, a utilização adequada de alguns instrumentos de gestão pode auxiliar os gestores na tomada de decisões. No entanto, o uso do orçamento empresarial é questionado por não ser adequado às empresas que estão inseridas em ambientes de elevada incerteza exógena (Fisher, 2002; Hope & Fraser, 2003b; Hansen, Otley, & Van der Stede, 2003; Haka & Krishnan, 2005; Ekholm & Wallin, 2011).

A utilidade do orçamento relacionada à acentuação das estratégias é comentada no estudo de Van Der Stede (2000). Desta forma, as unidades de negócios que favorecem uma estratégia diferenciada sofrem controles orçamentários menos rígidos e oferecem maior grau de flexibilidade, a fim de facilitar uma resposta mais rápida para as mudanças do ambiente. Além disso, o orçamento empresarial é amplamente utilizado pelas organizações que possuem alto foco estratégico (Ekholm & Wallin, 2011).

As evidências apontam para uma possível relação entre os fatores expostos na teoria da dependência de recursos (recursos escassos; incerteza exógena e acentuação das estratégias) com o uso de sistemas de gestão. Portanto, tem-se a lacuna de desenvolvimento da teoria da dependência de recursos associada aos sistemas de gestão (orçamento).

Diante do contexto, elaborou-se a seguinte questão de pesquisa: Qual a relação de recursos escassos, incerteza exógena e acentuação das estratégias com a utilidade do orçamento empresarial? Assim, o objetivo do presente estudo é identificar a relação de recursos escassos, incerteza exógena e acentuação das estratégias com a utilidade do orçamento empresarial.

O estudo busca contribuir com o conhecimento empírico que associa variáveis da teoria da dependência de recursos com a utilidade dos sistemas de gestão. Também é relevante pela inquietação em entender a percepção dos gestores organizacionais em relação aos instrumentos postos à sua disposição.

2 REVISÃO DA LITERATURA

2.1 Teoria da dependência de recursos

A teoria da dependência de recursos sugere alternativas para que as organizações possam garantir a obtenção de recursos. A proposta central é de que deverão gerenciar suas dependências por meio de táticas (Selznick, 1949). Além disso, o ambiente é a fonte de influência nas organizações e sua premissa básica é de que as decisões são tomadas dentro do contexto interno e se relacionam às condições do contexto externo (Pfeffer & Salancik, 2003).

É incumbida aos gestores a missão de governar o ambiente organizacional, tratando com coerência os grupos ligados à organização. Deste modo, há uma

relação entre o nível de dependência de recursos e a ação dos gestores corporativos (Pfeffer & Salancik, 2003). Essa relação é sustentada na tentativa de acessar, manter, adquirir ou desenvolver recursos que muitas vezes são escassos (Huse, 2005).

Para Gomes e Gomes (2007), as relações com o ambiente corporativo são baseadas no processo de troca de recursos. Cunha (1993) esclarece que a organização que não detém determinado recurso se mostra dependente e interage com aquela que lhe permite o acesso.

De acordo com Straub, Weill e Schwaig (2008), as empresas não podem confiar exclusivamente em seus próprios recursos. Assim, eficácia em combater a dependência desses é relacionada com a capacidade da organização em adquiri-los de fornecedores externos.

Para tanto, a necessidade da utilização de instrumentos de gestão surge a partir da dependência de recursos específicos. O uso de instrumentos controle permite a adaptação da organização mediante as rápidas alterações do ambiente corporativo.

Conforme as inferências expostas, faz-se necessário apresentar alguns fatores que são importantes para explicar a dependência de recursos organizacionais. Pfeffer e Salancik (2003) argumentam que os recursos escassos devem ser obtidos a partir de um grande número de fontes, porque muitas vezes o controle sobre eles é externo e a luta pela autonomia por vezes é restringida pelos constrangimentos externamente impostos às organizações.

Berardo (2010) observa que as organizações devem proteger o acesso aos recursos de fornecedores em seu ambiente. Esses fornecedores são organizações vinculadas a um sistema maior de que a organização em necessidade depende. Assim, Hawkins (2011) comenta que os recursos podem ser materiais (como financeiros, informações, conhecimento e pessoal) e não materiais (como a legitimidade dos objetivos da organização e simbólico poder ou prestígio).

Hillman e Dalziel (2003) comentam que as empresas tentam atrair membros que não fazem parte da diretoria para obter acesso aos recursos, bem como manter controle sobre as relações externas (Huse, 2005). Fiegenger (2005) enfatiza que o papel do conselho de administração fora do acesso aos recursos pode ser

importante para empreendimentos menores, que tendem a enfrentar maior nível de escassez (Aldrich & Auster, 1986).

Destaca-se que o mais importante para a empresa é o recurso, o mais grave é a dependência. Assim, Straub *et al.* (2008) explicam que uma organização deve estar aberta para seu ambiente devido à dependência em obter recursos críticos como: pessoal, informações, matérias-primas e tecnologia. Assim, para garantir o fluxo de recursos, uma empresa irá adaptar-se às mudanças de seu ambiente (De Wit & Verhoeven, 2000).

Os principais fornecedores de recursos são classificados de acordo com Pfeffer e Salancik (2003) como internos e externos. Os internos são os acionistas, gerentes e funcionários. Por outro lado, os externos são clientes, fornecedores, concorrentes e o governo, que consome parte dos recursos organizacionais com sua alta carga tributária.

As organizações utilizam formas de interação e intervenção ao ambiente em que estão inseridas, com o objetivo de minimizar os problemas ligados à interdependência de recursos (Pfeffer & Salancik, 2003). Sacomano Neto e Truzzi (2002) comentam que a capacidade de interação com restrições, incertezas e contingências do ambiente proporciona maior poder de influência organizacional e, conseqüentemente, menor dependência pelos recursos.

O fato de que as organizações dependem de seus ambientes para a sobrevivência não torna, por si só, sua existência problemática. De acordo com Pfeffer e Salancik (2003), os problemas não surgem somente porque as organizações são dependentes do seu ambiente, mas porque esse ambiente não é confiável. Assim, a oferta de recursos torna-se mais ou menos receptível quando há mudanças.

É observado por Galaskiewicz (1985, p. 286) que o ambiente de recursos pode “tornar-se mais rico ou mais escasso, mais ou menos estável, mais homogêneo ou heterogêneo, ou mais concentrado ou disperso” em decorrência das incertezas do ambiente.

No caso das pequenas empresas, Strauss, Nevries e Weber (2011) expõem que são essencialmente caracterizadas por uma elevada incerteza exógena e uma elevada dependência de recursos externos. Esta inferência faz com que a teoria seja razoável para investigar as razões da utilidade do orçamento.

O ambiente está se tornando cada vez mais turbulento e as ligações entre os elementos mais numerosas e complexas. Portanto, a rápida mudança ambiental implica que as organizações mudem rapidamente em resposta, através de adaptações no seu modelo de gestão para minimizar o impacto na dependência de recursos.

A incerteza muitas vezes é confundida com a mudança. Mas é possível ter uma mudança rápida, que é previsível e, portanto, não é incerta. A incerteza é determinada pela capacidade da organização em prever situações para um período de tempo (Pfeffer & Salancik, 2003).

A dependência de recursos é um fator que considera a tentativa das organizações em se relacionar com o ambiente, manipulando-o em seu próprio benefício. Em lugar de assumir um papel passivo perante as forças ambientais, as organizações tomam decisões estratégicas para adaptarem-se ao ambiente (Rossetto & Rossetto, 2005).

A perspectiva da dependência de recursos entende que o ambiente organizacional é flexível e o agente pode exercer influência no ambiente, a partir de uma escolha estratégica (Astley & Van de Ven, 1983) - essas escolhas influenciam o ambiente e a dependência de recursos. Pfeffer e Salancik (2003) reforçam que as organizações não são moldadas por critérios técnicos, mas pela adoção de políticas e estratégias.

As organizações empregam uma variedade de estratégias para garantir estabilidade e segurança na aquisição e manutenção dos recursos. Contudo, podem aplicar a reestruturação com o intuito de evitar a instabilidade, estabilizar as relações de troca ou reestruturar o conjunto de relações de troca para aumentar a estabilidade dos recursos (Pfeffer & Salancik, 2003).

2.2 Utilidade do orçamento empresarial

O orçamento é um instrumento que quantitativa formalmente os planos de ação que vislumbram o futuro da organização. É um mecanismo utilizado para assegurar a correta medição dos custos e controle das atividades da empresa. Portanto, expressa, em termos financeiros, as estratégias e táticas da empresa (Horngren, Foster, & Datar, 2000).

Covaleski, Evans, Luft e Shields (2003) mencionam que o orçamento pode ser usado para vários propósitos, que incluem planejamento, coordenação e organização das atividades, alocação de recursos, motivação de funcionários. Hansen e Van der Stede (2004) complementam que ele pode cumprir as funções de planejamento operacional, avaliação de desempenho, comunicação dos objetivos e formulação das estratégias.

Ahmad, Sulaiman e Alwi (2003) enfatizam que orçamento é usado para medição e avaliação de desempenho, motivação do pessoal, controle de preços e custos para a tomada de decisões. Abernethy e Brownell (1999) argumentam que o orçamento é utilizado pelos gestores para coordenar e comunicar as prioridades estratégicas.

Na visão de Burchell, Clubb, Hopwood, Hughes e Nahapiet (1980), o orçamento pode ser usado para criação de diálogo e aprendizagem. Simons (1990) também enfatiza que o uso interativo do orçamento serve de intercâmbio entre a alta gerência e outros níveis de gestão.

Por muitas décadas, a pesquisa empírica tem documentado o uso extensivo do sistema orçamentário (Scarborough, Nanni, & Sakurai, 1991). Estudos foram realizados em vários países e são destaque pela ênfase em colocar o sistema orçamentário como um elemento fundamental no controle da gestão. Estudos empíricos mostram a importância do orçamento. Kennedy e Dugdale (1999) afirmam que 99% das empresas europeias usam o controle orçamentário e não têm intenção de abandoná-lo.

Ekholm e Wallin (2000) comprovam o uso extensivo do orçamento pelas organizações. Concluem que 25% das empresas finlandesas mantêm o sistema orçamentário tradicional, 61% estão utilizando o sistema orçamentário revisado e 14% estão utilizando ambos em conjunto.

Do mesmo modo, Anand *et al.* (2004), em uma pesquisa efetuada na Índia, descobriram que o uso do orçamento, como parte integrante do sistema de controle de gestão, é generalizado, sendo que 88,7% dos entrevistados elaboram orçamento.

Hansen e Van der Stede (2004) investigaram as quatro razões potenciais para o uso do orçamento nas organizações (planejamento operacional, avaliação de desempenho e motivação, comunicação dos objetivos e metas, formulação das estratégias). Concluíram que enquanto as quatro razões para a utilização do

orçamento sobrepõem-se, também são substancialmente únicas na sua própria utilização. Além disso, demonstram que as razões para o uso do orçamento surgem em diferentes circunstâncias e que o desempenho de cada razão está associado às diferentes características do orçamento.

Haka e Krishnan (2005) exploraram em que condições o orçamento com previsões e atualizações promove desempenho superior, e as condições pelas quais o orçamento anual, sem previsão e atualização, é melhor para o desempenho. Concluíram que quando a incerteza ambiental é alta, os orçamentos com previsões são melhores do que os tradicionais, mas quando a incerteza é baixa, o orçamento anual tradicional é melhor para as decisões.

Sivabalan *et al.* (2009) explicam as possíveis razões para as organizações continuarem utilizando o orçamento. Os resultados mostram que elas consideram o orçamento como o instrumento mais importante para planejamento e controle. Também foram encontradas evidências de que na maioria das organizações as previsões dinâmicas são usadas em conjunto com o orçamento anual.

O estudo de Libby e Lindsay (2010) demonstrou que 80% das empresas canadenses e 77% das empresas dos EUA indicam que usam sistema orçamentário com a finalidade de controle. Relataram que 94% das empresas pesquisadas não pretendem abandonar o controle orçamentário, 5% indicaram que pensam em abandonar o orçamento e apenas 1% indicou que possivelmente fará modificações no orçamento para os próximos 2 (dois) anos.

Abogun e Fagbemi (2011) salientam que empresários e gestores precisam do orçamento para fazer o melhor e mais rentável uso do que se tem disponível para o trabalho. Concluíram que a maioria das empresas na Nigéria opera com orçamentos anuais, sendo uma ferramenta amplamente utilizada para planejamento, controle, comunicação, tomada de decisão e criação de valor.

O estudo de Ekholm e Wallin (2011) avaliou o impacto da incerteza e da estratégia sobre a utilidade percebida no uso dos orçamentos fixo e flexível. Os resultados indicam que a incerteza ambiental tem uma associação negativa com a utilidade do orçamento fixo. Por outro lado, há uma associação positiva entre a acentuação da estratégia e a utilização dos orçamentos fixo e flexível. As evidências apontam que esses são vistos como complementares e não como rivais.

Apesar de comprovada a utilidade do orçamento empresarial, Hope e Fraser (1999) comentam que o orçamento é visto como incapaz de atender às demandas do ambiente competitivo. Ekholm e Wallin (2000) contrapõem, comentando que os mais ardentes críticos do orçamento atuam como consultores, e, com isso, possuem grande interesse em convencer as empresas a modificarem seus modelos de gestão. Assim, parte das críticas parece ser infundada e ampliada, visando apenas à maximização de interesses próprios.

Em uma visão recente, Hansen *et al.* (2003) observam que a insatisfação com a utilidade do orçamento está ocorrendo em duas vertentes: há aqueles que desejam abandoná-lo e aqueles que desejam melhorá-lo. Hope e Fraser (2003b) relatam vários estudos de caso com empresas europeias que tiveram sucesso com o abandono do orçamento.

Ressalta-se que as críticas ao orçamento parecem ser infundadas, pois não apresentam evidências empíricas e não comprovam de forma concreta que o abandono dele traz melhoria ao processo de gestão das organizações.

A inferência acima pode ser comprovada pelo estudo de Cäker e Siverbo (2012). Eles realizaram um estudo de caso na empresa SHB (*Svenska Handelsbanken*) sobre a centralização do controle de gestão e o *Beyond Budgeting*. Os resultados apontaram contradições nas exposições de Hope e Fraser (2003b) sobre a substituição do orçamento tradicional pelo *Beyond Budgeting*. É demonstrado que a empresa adotou o *Beyond Budgeting*; porém, em paralelo, continua utilizando as métricas do orçamento tradicional.

3 METODOLOGIA

O estudo é caracterizado quanto aos objetivos, como de cunho descritivo, quantos aos procedimentos, como de levantamento e a abordagem do problema, que é de natureza quantitativa (Martins & Theóphilo, 2009).

A população desta pesquisa compreendeu 184 indústrias de grande porte do Estado de Santa Catarina, associadas à Federação das Indústrias do Estado de Santa Catarina [FIESC]. A distinção das indústrias de grande porte foi realizada de acordo com os parâmetros estabelecidos pela classificação empresarial do Serviço de Apoio às Micro e Pequenas Empresas [SEBRAE] (2012). A amostra da pesquisa

foi delineada tendo em vista o retorno do instrumento de pesquisa, totalizando 48 respondentes.

O instrumento de pesquisa utilizado foi baseado em diversos estudos. Primeiramente, foram extraídas informações sobre as empresas e seus respondentes. Assim, no que tange às informações sobre as empresas, buscou-se verificar o ramo de atuação, localização, e no que se refere aos respondentes, verificou-se o cargo/função que ocupa na organização.

Posteriormente, buscou-se verificar as variáveis utilizadas no estudo. Desta forma, temos as questões que remetem à variável da utilidade do orçamento empresarial, as relacionadas à variável dos recursos escassos, e, por fim, as referentes à variável da incerteza exógena e da acentuação das estratégias. O quadro 1 demonstra como foram construídas as variáveis no instrumento da presente pesquisa.

Quadro 1 – Instrumento da pesquisa

Variáveis	Nº Questões	Autores
Utilidade do Orçamento Empresarial	4 a 7	Hansen e Van der Stede (2004)
Recursos Escassos	8 a 15	Pfeffer e Salancik (2003); Moura <i>et al.</i> (2010).
Incerteza Exógena	16 a 27	Ekholm e Wallin (2011)
Acentuação das estratégias	28 a 41	Ekholm e Wallin (2011)

Fonte: Elaborado pelo autor.

Observa-se no Quadro 1 que a variável da *Utilidade do Orçamento Empresarial* é composta por quatro questões fechadas baseadas no estudo de Hansen e Van der Stede (2004), as quais foram medidas pela média das respostas obtidas por meio de uma escala *likert* de 7 (sete) pontos, seguindo a variação de 1 = “nunca útil” a 7 = “sempre útil”.

A variável *Recursos Escassos* é composta por oito questões fechadas baseadas no estudo de Moura *et al.* (2010), Pfeffer e Salancik (2003) e medidas por meio de uma escala *likert* de 7 (sete) pontos, seguindo a variação de 1 = “baixa dependência” a 7 = “alta dependência”.

No que se refere à variável *Incerteza Exógena*, é composta por 12 questões fechadas baseadas no estudo de Ekholm e Wallin (2011) e medidas pela escala *likert* de 7 (sete) pontos utilizando 1 = “muito imprevisível” a 7 = “muito previsível”. Por fim, na variável *Acentuação das Estratégias*, foram utilizadas 14 questões

fechadas baseadas no estudo de Ekholm e Wallin (2011) e medidas pela escala *likert* de 7 (sete) pontos classificada da seguinte forma, 1 = “baixa prioridade” a 7 = “alta prioridade”.

Para validar o instrumento de pesquisa e as respectivas escalas, o questionário foi enviado para os gestores de duas indústrias que serviram como teste piloto. O questionário também foi enviado para alunos e professores do programa de Pós-graduação *stricto sensu* em Ciências Contábeis da FURB, com o intuito de aprimorar o nível de entendimento das questões; porém, esses questionários não foram utilizados na amostra da pesquisa.

Posteriormente, o questionário foi adaptado de acordo com as sugestões e enviado por e-mail aos gestores das indústrias catarinenses de grande porte associadas à FIESC (Federação das Indústrias do Estado de Santa Catarina). Como contato, foram considerados todos os e-mails disponíveis no Guia das Indústrias do Estado de Santa Catarina, por meio do link <http://www.fiescnet.com.br/guiawebesc/>.

Para facilitar o preenchimento das questões pelos respondentes, o questionário foi elaborado e enviado por meio do programa *Google Docs* e ficou disponível no período de 1 de junho de 2012 a 3 de agosto de 2012, podendo ser respondido somente pelos convidados e apenas por uma vez.

Após a coleta, procedeu-se à análise dos dados através da estatística descritiva. Por fim, com o intuito de atingir o propósito da pesquisa e para testar as hipóteses previamente formuladas, foi utilizado o teste de correlação canônica, por meio do *software Statgraphics*. A proposta da análise de correlações canônicas utilizada foi de *Hotelling* e seu objetivo é “o estudo das relações lineares existentes entre dois conjuntos de variáveis” (Mingoti, 2005, p. 143).

Diante do exposto, apresenta-se na Figura 1 o desenho da pesquisa, tomando-se como escopo do exposto os estudos de Hansen e Van der Stede (2004), Pfeffer e Salancik (2003), Moura *et al.* (2010) e Ekholm e Wallin (2011).

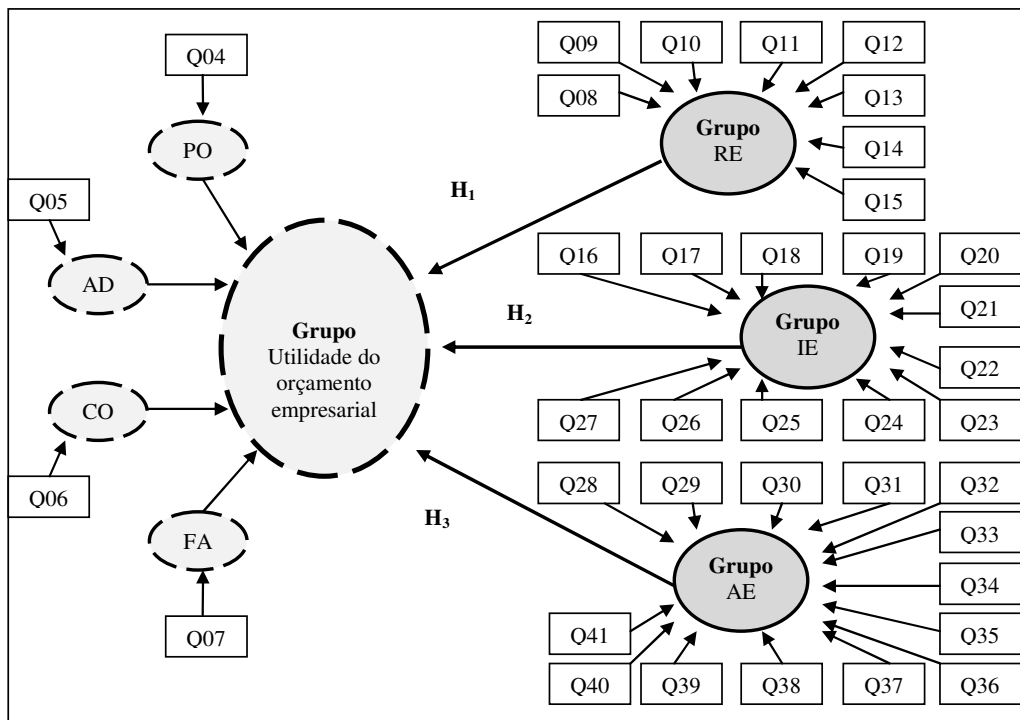


Figura 1 – Desenho da Pesquisa

PO = Planejamento operacional; AD = avaliação de desempenho e motivação; CO = comunicação dos objetivos e metas; FA = formulação das estratégias; RE = recursos escassos; IE = incerteza exógena; AE = acentuação das estratégias; Qn = número da questão; Hn = hipótese.

Fonte: Elaborado pelo autor.

A partir da definição dos grupos e seus respectivos conjuntos de variáveis utilizados para aplicação do teste de correlação canônica, sugerem-se as seguintes hipóteses de baseadas em premissas de diversos estudos:

Hipótese 1: A utilidade do orçamento empresarial está relacionada positivamente com os recursos escassos.

Hipótese 2: A utilidade do orçamento empresarial está relacionada negativamente com a incerteza exógena.

Hipótese 3: A utilidade do orçamento empresarial está relacionada positivamente com a acentuação das estratégias.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Com o objetivo de caracterizar os respondentes da pesquisa, são apresentadas as Tabelas 1 a 3, que demonstram o setor de atuação, localização e o cargo/função dos respondentes. Assim, apresenta-se a Tabela 1, que ilustra o setor de atuação das empresas pertencentes à amostra da pesquisa.

Tabela 1 – Número de respostas por setor de atuação

Setor de atuação	Respostas	%
Alimentício	9	18,75
Autopeças	1	2,08
Base florestal	2	4,17
Carvão	1	2,08
Cerâmico	3	6,25
Descartáveis e plástico	4	8,33
Máquinas e equipamentos	3	6,25
Metalurgia	2	4,17
Moveleiro	3	6,25
Tecnológico	2	4,17
Têxtil	13	27,08
Outros	5	10,42
Total	48	100,00

Fonte: Dados da pesquisa.

Os resultados apresentados na Tabela 1 mostram que 27,08% dos respondentes atuam no setor têxtil. O segundo maior percentual é representado pelo setor alimentício, com 18,75%. Com os menores percentuais destacam-se os setores autopeças e carvão, respectivamente com 2,08%.

A Tabela 2 apresenta a região de atuação das empresas pesquisadas.

Tabela 2 – Número de respostas por região

Região	Respostas	%
Norte	11	22,92
Vale do Itajaí	13	27,08
Oeste	7	14,58
Sul	12	25,00
Grande Florianópolis	2	4,17
Serrana	3	6,25
Total	48	100,00

Fonte: Dados da pesquisa.

Os resultados da Tabela 2 mostram que 27,08% dos respondentes localizam-se na região do Vale do Itajaí. A segunda região com maior número de respondentes é a região Sul, compreendendo 25,00%. A região com menor número de respondentes é a Grande Florianópolis, com 4,17%.

A Tabela 3 apresenta o cargo/função desempenhado atualmente pelos respondentes da amostra.

Tabela 3 – Número de respostas por cargo/função

Cargo/função	Respostas	%
Presidente	01	2,08
Diretor/gerente financeiro	02	4,18
Diretor/gerente de contabilidade	18	37,50
Diretor de Controladoria	01	2,08
Diretor/gerente de administrativo	01	2,08
<i>Controller</i>	19	39,58
Outros	06	12,50
Total	48	100,00

Fonte: Dados da pesquisa.

Os resultados apresentados na Tabela 3 mostram que 39,58% dos respondentes exercem a função de *controller*, correspondendo ao maior percentual de respostas. O cargo de diretor/gerente de contabilidade apresentou o segundo maior percentual, com 37,50%.

Por meio dos resultados apontados, verifica-se que, de acordo com o perfil dos respondentes, esta pesquisa representará a visão, na sua maioria, dos diretores/gerentes de contabilidade e dos *controllers*, que não pode ser generalizada.

Após a apresentação da caracterização dos respondentes, foi elaborada a análise dos conjuntos de variáveis da pesquisa por meio da estatística descritiva. Assim, a Tabela 04 demonstra a caracterização das respostas do conjunto de variáveis do grupo da utilidade do orçamento empresarial.

Tabela 04 – Estatística descritiva do conjunto de variáveis do grupo da utilidade do orçamento empresarial

Nº Questão	Variáveis	Média	S.D	Resp.	Soma	Mínimo	Máximo
08	Planejamento Operacional	6,33	0,88	48	304	4	7
09	Desempenho e Motivação	5,83	1,49	48	280	1	7
10	Comunicação dos objetivos e metas	6,33	0,88	48	304	4	7
11	Formulação das estratégias	6,56	0,80	48	315	3	7

Fonte: Dados da pesquisa.

Observa-se na Tabela 4 que a variável *Formulação das estratégias* foi a que apresentou maior média, com 6,33. Esse resultado está em consonância com as afirmações de que o orçamento é utilizado nas empresas para a formulação das estratégias (Abernethy & Brownell, 1999; Hansen & Van der Stede, 2004; Ekholm & Wallin, 2011). Os resultados sustentam também as evidências de Libby e Lindsay (2010) de que a maioria das empresas percebem o orçamento como instrumento importante para a formulação das estratégias. Por outro lado, o resultado contraria

as evidências de que os orçamentos são raramente focados nas ações estratégicas (Bourne, 2004).

Verifica-se que a variável *Planejamento operacional* apresentou uma média de 6,33, corroborando as afirmações de que o orçamento cumpre as funções de planejamento e controle (Abernethy & Brownell, 1999; Covaleski *et al.*, 2003; Hansen *et al.*, 2003; Hansen & Van der Stede, 2004).

A variável *Comunicação dos objetivos e metas* apresentou uma média de 6,33, enfatizando as exposições de que o orçamento é útil para a criação de diálogo e intercâmbio entre a gerência e os subordinados (Simons, 1990; Abogun & Fagbemi, 2011), que cumpre a função de comunicação dos objetivos (Hansen & Van der Stede, 2004) e que é utilizado pelas organizações para comunicar as unidades organizacionais suas prioridades e restrições (Abernethy & Brownell, 1999; Sivabalan *et al.*, 2009).

Por fim, a variável *Desempenho e motivação* apresentou uma média de 5,83. Esse resultado confirma as teses de que o orçamento é amplamente utilizado para avaliação de desempenho e motivação dos funcionários (Abernethy & Brownell, 1999; Ahmad *et al.*, 2003; Covaleski *et al.*, 2003; Abogun & Fagbemi, 2011). Além disso, oferece evidências de que o orçamento cumpre ainda a função de mecanismo para avaliação do desempenho (Hansen *et al.*, 2003; Hansen & Van der Stede, 2004).

A Tabela 05 demonstra a caracterização das respostas do conjunto de variáveis do grupo dos recursos escassos.

Tabela 05 – Estatística descritiva do conjunto de variáveis do grupo dos recursos escassos

Nº Questão	Variáveis	Média	S.D	Resp.	Soma	Mínimo	Máximo
08	Dependência na remuneração dos colaboradores.	2,60	1,33	48	125	1	6
09	Dependência dos insumos fornecidos por um importante fornecedor.	3,00	2,10	48	144	1	7
10	Dependência do maior cliente da organização.	1,81	1,53	48	87	1	7
11	Dependência dos três maiores clientes da organização.	2,52	1,86	48	121	1	7
12	Dependência de controladores.	5,13	2,26	48	246	1	7
13	Dependência de acionistas minoritários.	1,88	1,52	48	90	1	7
14	Dependência de fontes externas de capital.	3,06	2,10	48	147	1	7
15	Dependência de tributos	2,33	0,75	48	112	1	4

Fonte: Dados da pesquisa.

Verifica-se na Tabela 05 que a variável *Dependência de controladores*, representada pela questão 12, foi a que apresentou maior média, com 5,13. Em contrapartida, a variável *Dependência do maior cliente da organização*, representada pela questão 10, foi a que apresentou menor média, com 1,81. Conclui-se que apesar das diferenças encontradas, em média, as empresas confirmam que possuem dependência de controladores. No entanto, possuem baixa dependência em relação aos demais recursos observados.

Os resultados aprofundam as inferências de *Strauss et al. (2011)* de que as organizações possuem baixa dependência da sua receita em relação ao pagamento de funcionários. Verifica-se que as organizações possuem fontes alternativas para o fornecimento de insumos. Para *Pfeffer e Salancik (2003)*, um grande número de fontes alternativas para a obtenção de recursos é primordial para a sobrevivência organizacional.

Os resultados das questões 10 e 11 demonstram que as organizações possuem fontes alternativas de clientes. Para *Pfeffer e Salancik (2003)*, tais resultados demonstram que as empresas possuem alto grau de relacionamento com o ambiente em que estão inseridas. Além disso, *Cunha (1993)* salienta que as organizações interagem com outras organizações que permitem acesso a recursos, minimizando suas dependências.

Os resultados apresentados nas questões 12 e 13 contrariam as inferências de que as empresas tendem a atrair membros que não fazem parte da diretoria para obtenção e acesso aos recursos essenciais à sua sobrevivência (*Hillman & Dalziel, 2003*).

Na questão 14, os resultados corroboram as ideias de *Strauss et al. (2011)* de que as empresas devem planejar e avaliar sua situação financeira visando a minimizar sua dependência em relação às fontes externas de capital.

No que se refere à questão 15, observa-se que os resultados condizem com *Pfeffer e Salancik (2003)*, segundo os quais as empresas estão atentas aos efeitos da regulamentação e da política vislumbrando mecanismos para minimizar a dependência da sua receita bruta em relação ao pagamento de tributos (governo). A Tabela 06 demonstra a caracterização das respostas do conjunto de variáveis do grupo da incerteza exógena.

Tabela 06 – Estatística descritiva das variáveis do grupo de incerteza exógena

Nº Questão	Variáveis	Média	S.D	Resp.	Soma	Mínimo	Máximo
16	Prever ações de fornecedores.	4,75	1,33	48	228	1	7
17	Prever as necessidades dos clientes.	5,17	1,19	48	248	2	7
18	Prever possível desregulamentação e/ou globalização.	4,88	1,42	48	234	1	7
19	Prever as atividades de mercado dos concorrentes.	5,10	1,37	48	245	2	7
20	Prever as tecnologias de produção e informação.	5,69	1,24	48	273	3	7
21	Prever a regulamentação governamental e as políticas.	4,85	1,54	48	233	2	7
22	Analisar os ambientes econômicos.	5,33	1,06	48	256	3	7
23	Analisar as relações industriais.	5,58	0,99	48	268	3	7
24	Prever novos produtos concorrentes.	4,98	1,51	48	239	1	7
25	Prever novos concorrentes.	5,06	1,52	48	243	1	7
26	Prever o desenvolvimento de mercados de matérias-primas.	5,38	1,36	48	258	2	7
27	Prever o desenvolvimento do mercado de trabalho.	5,23	1,17	48	251	2	7

Fonte: Dados da pesquisa.

Os resultados apresentados na Tabela 06 demonstram que a variável *Prever as tecnologias de produção e informação* foi a que obteve maior média, com 5,69, dentre as variáveis do grupo da incerteza exógena. A variável *Analisar as relações industriais* obteve média emparelhada em relação à variável anteriormente mencionada, com 5,58. Por outro lado, a variável *Prever as ações de fornecedores* apresentou menor média dentre as variáveis, com 4,75.

Conclui-se que, apesar das diferenças encontradas, de forma geral, as empresas afirmam que estão inseridas em um ambiente previsível, conforme as variáveis observadas. Assim, Pfeffer e Salancik (2003) aduzem que ambientes previsíveis não alteram as condições de concorrência e não originam períodos de escassez de recursos. Os resultados podem relacionar-se às inferências de Haka e Krishnan (2005), em que, quando a incerteza ambiental é baixa, o orçamento empresarial é o melhor para a tomada das decisões.

A Tabela 07 demonstra a caracterização das respostas do conjunto de variáveis do grupo da acentuação das estratégias.

Tabela 07 – Estatística descritiva das variáveis do grupo da acentuação das estratégias

Nº Questão	Variáveis	Média	S.D	Resp	Som a	Mínimo	Máximo
28	Fornecer produtos de alta qualidade.	6,75	0,48	48	324	5	7
29	Baixar custos de produção.	6,02	1,51	48	289	2	7
30	Fornecer as características originais dos produtos.	6,48	0,82	48	311	4	7
31	Fornecer preços baixos.	4,40	1,62	48	211	1	7
32	Fazer alterações no <i>design</i> e introduzir rapidamente novos produtos.	5,27	1,71	48	253	1	7
33	Fazer volume rápido e/ou alterações no mix de produtos.	5,40	1,59	48	259	1	7
34	Fornecer entregas rápidas.	5,94	1,54	48	285	1	7
35	Cumprimento dos prazos de entrega.	6,54	0,94	48	314	3	7
36	Fornecer suporte e serviço de pós-venda eficaz.	6,15	1,30	48	295	2	7
37	Disponibilidade de produtos.	6,35	1,06	48	305	2	7
38	Personalizar produtos e serviços às necessidades dos clientes.	5,71	1,70	48	274	1	7
39	Investir em pesquisa e desenvolvimento.	5,77	1,36	48	277	2	7
40	Priorização do marketing (comercialização).	5,38	1,65	48	258	1	7
41	Priorizar a alta imagem da marca.	6,40	1,16	48	307	2	7

Fonte: Dados da pesquisa.

Os resultados apresentados na Tabela 07 mostram que a variável *Fornecer produtos de alta qualidade* foi a que apresentou maior média, com 6,75. A variável *Fazer alterações no design e introduzir rapidamente novos produtos* apresentou menor média, com 5,27.

De maneira geral, verifica-se que a maioria dos respondentes enfatiza que as estratégias apresentadas pelo conjunto de variáveis do grupo da acentuação das estratégias são de alta prioridade para suas organizações.

A acentuação e diversificação das estratégias apresentadas pelas empresas podem protegê-las de ações adversas e aumentar o domínio pela obtenção de recursos. A alta prioridade estratégica das empresas agrega valor à organização e cria capacidade de encontrar fontes alternativas para obtenção de recursos (Rossetto & Rossetto, 2005). É sugerido por Ekholm e Wallin (2011) que as empresas altamente estratégicas necessitam da utilização de métodos orçamentários.

Após as análises do conjunto de variáveis do grupo da utilidade do orçamento, dos recursos escassos, da incerteza exógena e da acentuação das estratégias, será apresentado o cálculo da correlação canônica para testar as hipóteses formuladas na presente pesquisa.

O resultado obtido com o cálculo da correlação canônica entre o conjunto de variáveis do grupo da utilidade do orçamento empresarial com o conjunto de variáveis do grupo dos recursos escassos e incerteza exógena não apresentou *p-value* significativa ao nível de 5%, apesar de que a primeira combinação linear entre o grupo da utilidade do orçamento empresarial apresentou um coeficiente de correlação maior que 0,6, o que representa uma força de associação moderada de acordo com Hair Jr., Anderson, Tatham e Black (2005).

A Tabela 8 apresenta o resultado obtido com o cálculo da correlação canônica entre o conjunto de variáveis do grupo da utilidade do orçamento empresarial com o conjunto de variáveis do grupo da acentuação das estratégias. Observam-se, na primeira coluna da Tabela 8, quatro combinações lineares diferentes, visto que este é o número do conjunto de variáveis do grupo da utilidade do orçamento empresarial, sendo menor que o conjunto de variáveis do grupo da acentuação das estratégias.

Por sua vez, a segunda, a terceira e a quarta colunas da Tabela 8 apresentam informações referentes ao teste Chi-quadrado, realizado com o objetivo de verificar a significância das combinações lineares calculadas, e a coluna seguinte (D.F.) apresenta os graus de liberdade de cada uma das combinações lineares.

Tabela 8 – Correlação canônica do grupo da acentuação das estratégias com o grupo da utilidade do orçamento empresarial

Número	Autovalor	Canonical	Wilks			
		Correlação	Lambda	Chi-quadrado	D.F.	P-Value
1	0,6467	0,8042	0,1216	79,0233	56	0,0231*
2	0,4714	0,6866	0,3441	40,0103	39	0,4251
3	0,2630	0,5128	0,6509	16,1055	24	0,8842
4	0,1169	0,3430	0,8831	4,6636	11	0,9464

* nível de significância de 5%

Fonte: Dados da pesquisa.

Constata-se na Tabela 8 que a correlação existente na primeira combinação linear entre o grupo da utilidade do orçamento empresarial e grupo da acentuação das estratégias foi de 80,42%, havendo uma forte associação positiva, sendo o nível de significância na primeira combinação linear de 0,0231 (menor que 0,05).

A Tabela 9 expõe os coeficientes calculados para o conjunto de variáveis do grupo da incerteza exógena e para o conjunto de variáveis do grupo da utilidade do orçamento empresarial, respectivamente. De acordo com Fávero, Belfiore, Silva e

Chan (2009), é a partir dos coeficientes apresentados na Tabela 9 que se geram as variáveis canônicas. Para este estudo, serão utilizados apenas os coeficientes descritos na primeira coluna, visto que esta representa a primeira combinação linear, ou seja, aquela que apresenta maior correlação entre as quatro combinações lineares calculadas.

Os coeficientes apresentados nas demais colunas da Tabela 9 dizem respeito ao cálculo das outras três combinações lineares. Contudo, como o objetivo da correlação canônica é identificar dois vetores cuja correlação seja a máxima possível entre si, foi utilizado apenas o primeiro par de vetores, pois são estes que satisfazem o objetivo do modelo.

Tabela 9 – Coeficientes para as variáveis canônicas do grupo da acentuação das estratégias e do grupo da utilidade do orçamento empresarial

Grupos	Variáveis	Combinações Lineares			
		1	2	3	4
Grupo da acentuação das estratégias	28	0,0130	0,6866	0,7170	-0,0725
	29	-0,3773	0,6188	0,3844	0,1894
	30	0,4231	-0,2046	-0,4840	0,4751
	31	-0,2944	-0,0929	-0,5317	0,5459
	32	0,0803	0,0684	0,6489	-0,5383
	33	-0,0656	-0,6450	-0,5249	0,4720
	34	-0,3407	0,3325	0,1105	-1,5146
	35	0,6741	-0,1337	-0,3358	0,0420
	36	-0,3878	-0,0761	0,3925	-0,6325
	37	-0,0010	0,1870	-0,1094	0,2114
	38	-0,0781	-0,5061	-0,2288	-0,0552
Grupo da utilidade do orçamento empresarial	39	-0,4468	0,2220	-0,2751	0,8639
	40	0,3387	0,3862	-0,4583	-0,0906
	41	0,8762	-0,3407	-0,1655	0,8494
	04	0,1793	-1,0810	-1,0938	0,7270
Grupo da utilidade do orçamento empresarial	05	-1,3526	1,0034	-0,1960	-1,2850
	06	1,5674	0,1447	0,2118	0,0043
	07	0,0954	0,7163	0,3070	0,9141
R1 – Correlação Canônica		0,8042	0,6866	0,5128	0,3430

Fonte: Dados da pesquisa.

Observa-se na Tabela 9 que os coeficientes canônicos correspondentes ao primeiro par canônico apresentam uma tendência de que o maior cumprimento do prazo de entrega (0,6741) e a maior prioridade na alta imagem da marca (0,8762) são determinantes da menor utilidade do orçamento para avaliação de desempenho e motivação (-1,3526) e da maior utilidade do orçamento para comunicação dos objetivos e metas (1,5674).

Por fim, observa-se que o conjunto de variáveis do grupo dos recursos escassos e da incerteza exógena não apresentou correlação significativa em relação

ao conjunto de variáveis do grupo da utilidade do orçamento empresarial. Desta forma, não se pode inferir a respeito da hipótese 1 e da hipótese 2.

Observa-se que o conjunto de variáveis da acentuação das estratégias apresentou relação significativa ao nível de 0,0231 com o conjunto de variáveis da utilidade do orçamento empresarial, aceitando a hipótese 3 desta pesquisa. Deste modo, os resultados encontrados corroboram a sugestão de Ekholm e Wallin (2011) de que, quando há forte foco estratégico, as organizações precisam utilizar métodos orçamentários. O mesmo ocorre na exposição de Abernethy e Brownell (1999).

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Os resultados do estudo apresentam evidências para concluir que o orçamento é amplamente utilizado pelas organizações para as atividades de planejamento operacional, avaliação de desempenho e motivação, comunicação dos objetivos e metas e para formulação das estratégias. As evidências corroboram os estudos de Scarborough *et al.* (1991), Kennedy e Dugdale (1999), Ekholm e Wallin (2000), Anand *et al.* (2004), Hansen e Van der Stede (2004), Libby e Lindsay (2010), Abogun e Fagbemi (2011) e contrariam as evidências de Hope e Fraser (1999; 2003b).

Além disso, conclui-se que a maioria das empresas estudadas não possuem dependência em relação aos seus principais fornecedores de recursos. Os resultados indicam que o ambiente em que as organizações estão inseridas é previsível.

A maioria das empresas pesquisadas enfatizam que possuem alta prioridade para estratégias. Desta forma, a alta prioridade estratégica apresentada pelas organizações pode protegê-las de ações adversas e aumentar o domínio na obtenção de recursos. A prioridade nas estratégias agrega valor à organização e cria capacidade para encontrar fontes alternativas para obtenção de recursos (Rossetto & Rossetto, 2005). Conforme Ekholm e Wallin (2011), as empresas estudadas tendem a necessitar de instrumentos orçamentários pelo alto foco estratégico.

A correlação entre o conjunto de variáveis do grupo dos recursos escassos e da incerteza exógena em relação ao conjunto de variáveis do grupo da utilidade do

orçamento empresarial não apresentou correlação significativa ao nível de 5% em nenhuma das combinações lineares.

Desta forma, a partir dos resultados, não é possível aceitar ou rejeitar a hipótese de que a utilidade do orçamento empresarial está relacionada positivamente aos recursos escassos e de que a utilidade do orçamento empresarial está relacionada negativamente à incerteza exógena.

Por fim, os resultados mostram uma correlação significativa ao nível de 0,0231 entre o conjunto de variáveis da acentuação das estratégias com o conjunto de variáveis da utilidade do orçamento empresarial, aceitando a hipótese de que a utilidade do orçamento empresarial está relacionada positivamente à acentuação das estratégias.

Os resultados ficaram alinhados às inferências de Ekholm e Wallin (2011) de que as empresas com forte foco utilizam de forma mais abrangente os métodos orçamentários. Além disso, corroboram a exposição de Abernethy e Brownell (1999) de que organizações necessitam de um sistema orçamentário para promover suas estratégias.

Assim, conclui-se que quando há forte foco estratégico em relação ao cumprimento dos prazos de entrega e a prioridade com imagem da marca, existe uma menor utilidade do orçamento para avaliação de desempenho e motivação; no entanto, há uma maior utilidade do orçamento para comunicação dos objetivos e metas organizacionais.

Recomenda-se para pesquisas futuras a aplicação do estudo a empresas localizadas em outros estados brasileiros, com o objetivo de identificar se existem diferenças regionais. Em segundo lugar, recomenda-se o desenvolvimento da teoria da dependência de recursos associada a outros sistemas de controle de gestão, como sistemas de controle de custos.

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.

Abogun, S., & Fagbemi, T. O. (2011). The Global Debate on Budgeting: Empirical Evidence from Nigeria. *International Business Research*, 4(4).

- Ahmad, N. N. N., Sulaiman, M., & Alwi, N. M. (2003). Are budgets useful? A survey of Malaysian companies. *Managerial Auditing Journal*, 18(9), 717-724.
- Aldrich, H., & Auster, E. R. (1986). Even Dwarfs Started Small: Liabilities of Age and Size and Their Strategic Implications. *Research in organizational behavior*, 8(1986), 165-186.
- Anand, M., Sahay, B. S., Saha, S. (2004). Cost Management Practices in India: An Empirical Study. *Social Science Research Network*, 33(1/2), 1-13.
- Astley, W. G., & Van de Ven, A. H. (1983). Central perspectives and debates in organization theory. *Administrative science quarterly*, 28, pp.245-273.
- Berardo, R. (2010). The Role of Resource Exchange and the Strength of Interorganizational Relations. In R. C Feiock, & J. T. Scholz (Eds.). *Self-organizing federalism: Collaborative mechanisms to mitigate institutional collective action dilemmas*. Cambridge University Press.
- Bourne, M. (2004) *Driving Value through Strategic Planning and Budgeting*. Recuperado em 14 março, 2012 de <<http://www.cimaglobal.com>>
- Burchell, S., Clubb, C., Hopwood, A., Hughes, J., & Nahapiet, J. (1980). The roles of accounting in organizations and society. *Accounting, Organizations and Society*, 5(1), pp. 5-27.
- Cäker, M., Siverbo, S. (2012). Conference European Accounting Association, Ljubljama. *Proceedings*.
- Clarke, P., Toal, A. (1999). Performance measurement in small firms in Ireland. *Irish Accounting Review*, 6(1).
- Covaleski, M., Evans III, J. H., Luft, J., & Shields, M. D. (2003). Budgeting research: three theoretical perspectives and criteria for selective integration. *Journal of Management Accounting Research*, 15, pp. 3-49.
- Cunha, M. P. (1993). Organizações, recursos e a luta pela sobrevivência: análise aos níveis organizacionais e ecológico. *Revista de Administração de Empresas*, 33(5), 1-14.
- De Wit, K., & Verhoeven, J. C. (2000). Stakeholders in universities and colleges in Flanders. *European Journal of Education*, 35(4), 421-437.
- Ekholm, B. G., & Wallin, J. (2000). Is the annual budget really dead?. *European Accounting Review*, 9(4), 519-539.

Ekholm, B. G., & Wallin, J. (2011). The impact of uncertainty and strategy on the perceived usefulness of fixed and flexible budgets. *Journal of Business Finance &*

Accounting, 38(1-2), 145-164.

Fávero, L. P., Belfiore, P., Silva, F. L., Chan, B. L. (2009). *Análise de Dados: Modelagem Multivariada para Tomada de Decisões* (5a ed.). Editora Campus.

Federação das indústrias do Estado de Santa Catarina. (2012). Recuperado em 26 fevereiro, 2012, de <http://www.fiescnet.com.br>

Fiegener, M. K. (2005). Determinants of board participation in the strategic decisions of small corporations. *Entrepreneurship Theory and Practice*, 29(5), 627-650.

Fisher, L. (2002). Budgeting – One Step Beyond. *Accounting*, 129(1303), 32-34.

Galaskiewicz, J. (1985). Interorganizational Relations. *Annual Review of Sociology*, 11, pp. 281-304.

Gomes, R. C., Gomes, L. O. M. (2007). Proposing a Theoretical Framework to Investigate the Relationships between an Organization and its Environment. *RAC*, 11(1), pp.75-95.

Gurton, A. (1999). Bye, bye budget... the annual budget is dead. *Accountancy*, 123(61).

Hair Jr, J. F., Anderson, R. E., Tatham, R. L., & Black, W. C. (2005). *Análise multivariada de dados* (5a ed.). Porto Alegre. Bookman.

Haka, S., & Krishnan, R. (2005). Budget type and performance—the moderating effect of uncertainty. *Australian Accounting Review*, 15(35), 3-13.

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.

Hawkins, C. V. (2011). Smart growth policy choice: a resource dependency and local governance explanation. *Policy Studies Journal*, 39(4), 679-707.

Hillman, A. J., & Dalziel, T. (2003). Boards of directors and firm performance: Integrating agency and resource dependence perspectives. *Academy of Management review*, 28(3), 383-396.

Hillman, A. J., Withers, M. C., & Collins, B. J. (2009). Resource dependence theory: A review. *Journal of management*, 35(6), 1404-1427.

- Hope, J., & Fraser, R. (1999). Beyond budgeting. Building a new management model for the information age. *Management Accounting*, pp. 16-21.
- Hope, J., & Fraser, R. (2003a). Who needs budgets? *Harvard business review*, 81(2), 108-15.
- Hope, J., & Fraser, R. (2003b). New Ways of Setting Rewards: The Beyond Budgeting Model, *California Management Review*, 45(4).
- Hornigren, C. T., Foster, G., & Datar, K. M. (2000). *Contabilidade de custos* (9a ed.). Rio de Janeiro: Ed. LTC.
- Hornigren, C. T., Stratton, G. L., Sutton, W. O., & Teall, H. D. (2004). *Management Accounting* (4th ed.). Prentice Hall, Toronto.
- Huse, M. (2005). Accountability and creating accountability: A framework for exploring behavioural perspectives of corporate governance. *British Journal of Management*, 16(s1), S65-S79.
- Kennedy, A., & Dugdale, D. (1999). Getting the most from Budgeting. *Management Accounting*, 77, pp.22-25.
- Libby, T., & Lindsay, R. M. (2010). Beyond budgeting or budgeting reconsidered? A survey of North-American budgeting practice. *Management Accounting Research*, 21(1), 56-75.
- Martins, G. A., Theóphilo, C. R. (2009). *Metodologia da Investigação Científica para Ciências Sociais Aplicadas*. São Paulo: Atlas.
- Mingoti, S. A. (2005). *Análise de Dados Através de Métodos de Estatística Multivariada: uma abordagem aplicada*. Belo Horizonte: Editora UFMG.
- Moura, F. V. D., Reis, G. M. R., & Rocha, J. S. D. (2010, setembro). Teoria da Dependência de Recursos explicando a percepção de Governança Corporativa de importantes tomadores de decisão. *Anais do Encontro Nacional da Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração*, Rio de Janeiro, RJ, Brasil, 34.
- Pfeffer, J., & Salancik, G. R. (2003). *The external control of organizations: A resource*. Stanford University Press.
- Prendergast, P. (2000). Budgets hit back. *Management Accounting*, 78(1), 14-17.
- Rossetto, C. R., & Rossetto, A. M. (2005). Teoria institucional e dependência de recursos na adaptação organizacional: uma visão complementar. *RAE-eletrônica*, 4(1), 1-22.
- Sacomano, M. S., Neto, & Truzzi, O. M. S. (2002). Perspectivas contemporâneas em análise organizacional. *Gestão & Produção*, 9(1), 32-44.

Scarborough, P., Nanni Jr, A. J., & Sakurai, M. (1991). Japanese management accounting practices and the effects of assembly and process automation. *Management Accounting Research*, 2(1), 27-46.

Serviço Brasileiro de Apoio as Micro e Pequenas Empresas. (2012). Recuperado em 12 fevereiro, 2012, de <http://www.sebrae.com.br>.

Simons, R. (1990). The role of management control systems in creating competitive advantage: new perspectives. *Accounting, organizations and society*, 15(1), 127-143.

Straub, D., Weill, P., & Schwaig, K. S. (2008). Strategic dependence on the IT resource and outsourcing: A test of the strategic control model. *Information Systems Frontiers*, 10(2), 195-210.

Strauss, E., Nevries, P., & Weber, J. (2011). The emergence of management control systems: A resource dependency perspective. *Social Science Research Network*. Recuperado em 08 fevereiro, 2012, de <http://ssrn.com/abstract=1881464>

Selznick, P. (1949). *TVA and the Grass Roots*. Berleley, CA: University of California Press. Recuperado em 21 março, 2012, de <http://archive.org/stream/tvandgrassrootss00selzrich#page/8/mode/2up>

Sivabalan, P., Booth, P., Malmi, T., & Brown, D. A. (2009). An exploratory study of operational reasons to budget. *Accounting & Finance*, 49(4), 849-871.

Van der Stede, W. A. (2000). The relationship between two consequences of budgetary controls: budgetary slack creation and managerial short-term orientation. *Accounting, Organizations and Society*, 25(6), 609-622.