

A RELAÇÃO ENTRE O DESEMPENHO ORÇAMENTÁRIO, A ESTRATÉGIA E O ESTILO DE LIDERANÇA À LUZ DA TEORIA CONTINGENCIAL

URIAN MARQUES FABER

Universidade Federal do Paraná

ANA CLAUDIA AFRA NEITZKE

Universidade Federal do Paraná

MÁRCIA MARIA DOS SANTOS BORTOLOCCI ESPEJO

Universidade Federal do Mato Grosso do Sul

Resumo

O orçamento é um importante instrumento para o controle gerencial nas organizações. Sob o ponto de vista da teoria contingencial, a estratégia e o estilo de liderança constituem-se fatores contingenciais no funcionamento das empresas. Diante disso, eles influenciam o uso do orçamento, bem como em seu desempenho. Portanto, o orçamento, o estilo de liderança e a estratégia estão presentes no processo de gestão, pois o estilo de liderança vincula-se com a direção, a estratégia com o planejamento e o orçamento com o controle. Partido deste pressuposto, esta pesquisa tem como objetivo avaliar e mensurar o impacto da estratégia e do estilo de liderança, enquanto fatores contingenciais, no desempenho orçamentário em indústrias paranaenses. A metodologia da investigação caracteriza-se pela natureza descritiva com abordagem quantitativa, sendo empregada a técnica estatística da correlação. Os resultados auferidos, em 198 empresas, denotam as variáveis do suporte técnico e “características diferenciadoras” com maior impacto nas variáveis do orçamento, no que tange ao fator da estratégia. Em relação aos estilos de liderança, os perfis transacionais e transformacionais demarcaram relacionamento positivo com o desempenho orçamentário das empresas, tendo os parâmetros nível de controle sobre as ações individuais e percepção das necessidades individuais obtendo os maiores r^2 de cada estilo, respectivamente. Enquanto que o estilo laissez-faire associou-se negativamente ao desempenho, sendo a ausência de liderança, a variável mais representativa do comportamento verificado. Portanto, a presença do líder e a compreensão por parte dele dos aspectos demandados pelos liderados constituem-se boas características ao serem relacionados com o orçamento. Além disso, a inovação e a técnica da estratégia do negócio são fatores essenciais ao desempenho do orçamento.

Palavras chave: Controle Gerencial, Teoria Contingencial, Orçamento.

1. Introdução

A estratégia anuncia passos aos estrategistas com vistas ao sucesso e, conseqüentemente, conquista dos objetivos desejados. De acordo com Sobral e Peci (2008, p. 206), “a estratégia é

um conceito cuja raiz remota à Grécia Antiga, onde a palavra “*strategia*” se referia à arte de ser general, liderar exército e destruir inimigos”.

Uma das habilidades mais demandadas pelas empresas nos processos de recrutamento e seleção é a da liderança. Os traços dos líderes no ambiente de trabalho proporcionam impacto substancial nas ações das empresas e o êxito dos objetivos dos sistemas. A liderança e a estratégia possuem grande afinidade, Sun Tzu (2007) evoca a importância de gerir os soldados e conduzir uma estratégia para ganhar guerras.

A definição da estratégia, do estilo de liderança e do uso do orçamento constituem-se instrumentos importantes para o desempenho das organizações no atual ambiente competitivo em que elas atuam. Em vista disso, o orçamento é um artefato contábil significativo dentro de um sistema de controle gerencial (Lunkes, 2003), enquanto que o planejamento estratégico é responsável por contextualizar as empresas no seu respectivo cenário de atuação (Kich e Pereira, 2011) e o estilo de liderança impacta diretamente na produtividade dos colaboradores (Rizzatti, Pereira e Amaral, 2012).

Nessa perspectiva, tais conceitos possuem uma integração e se entrelaçam, pois a competitividade do mercado força as empresas a desenvolver ou reforçar não somente a busca pela eficácia, mas também a aglutinar a eficiência como uma filosofia em seus departamentos.

Diante disso, o presente estudo visa responder a seguinte questão de pesquisa: *Qual a relação entre o desempenho orçamentário, a estratégia organizacional, e o estilo de liderança em indústrias paranaenses?*

A investigação justifica-se pela contribuição científica que a mesma contém, pois além de utilizar o fator contingencial da estratégia, o estudo integra outro fator contingencial como influenciador no uso dos orçamentos, o estilo da liderança. Tal associação configura-se como relevante, pois os temas contemplam o processo de gestão, sendo a estratégia uma ferramenta ligada ao planejamento e a organização, o orçamento um mecanismo do controle e o estilo de liderança, comportamentos e traços assumidos pela função de direção (Beuren & Silva, 2014).

Destaca-se a contribuição da teoria contingencial para esta investigação, pois as variáveis estudadas não ficaram somente embasadas no olhar interno das empresas, uma vez que recebem influências do perímetro ambiental, logo revelando traços e informações da população investigada na perspectiva individual e de sua rede de operações.

Dessa forma, esta pesquisa tem como objetivo avaliar e mensurar a relação entre a estratégia, o estilo de liderança, e o uso do orçamento sob o enfoque da teoria contingencial. Para tanto, um questionário foi elaborado e aplicado para obter informações acerca das práticas orçamentárias, do perfil do gestor e das características da estratégia das empresas.

Além da introdução, o artigo está composto pelo item dois com a Fundamentação Teórica; sendo seguida pelo item três com a Metodologia da Pesquisa; o item quatro que apresenta a Análise dos Resultados; o item cinco anunciando as Considerações Finais; e, para o término do trabalho, são elencadas as Referências Bibliográficas embasadas nos achados do estudo.

2. Teoria Contingencial

2.1 Origens e Conceito

Segundo Morgan (2006), a teoria contingencial surge da concepção da organização como um sistema aberto, o qual realiza intercâmbios com o ambiente numa tentativa de busca

pelo equilíbrio entre as necessidades internas e as demandas externas. Ainda, de acordo com o autor, a função do administrador preza por integrar o sistema ao seu ambiente, adaptando as tarefas aos fatores contingenciais influenciadores de sua estrutura.

A visão da abordagem contingencial é fruto da análise moderna dos desenhos organizacionais (Morgan, 2006). Tal afirmação decorre da evolução teórica da concepção organizacional, já que as organizações, sob influência da administração científica, eram percebidas como unidades singulares fechadas (sistema fechado), sendo assim, as interações com o ambiente externo e o coletivo das empresas que dele faziam parte eram desconsideradas nas análises e percepções empresariais.

Chiavenato (2004) diferencia as estruturas das organizações em mecanicistas e orgânicas, tendo como base a pesquisa de Burns e Stalker (1961). A estrutura mecanicista, segundo o autor, é caracterizada pela hierarquia e, como consequência, pelo grau de centralização do poder de decisão; já a estrutura orgânica funciona de modo oposto ao modelo mecanicista, isso em função de que as decisões são construídas entre os níveis organizacionais, uma vez que a administração tem como base a troca de conhecimento. Logo, há uma sinergia entre estrutura e ambiente, considerando-se que o poder de resposta de estruturas mecanicistas é maior para ambientes estáveis, devido ao maior grau de estabilidade destes, e que estruturas orgânicas habitariam ambientes instáveis, os quais são qualificados pela interação entre criatividade e inovação do desenho organizacional.

Hall (2004) cita o estudo de Lawrence e Lorsch (1962), o qual comparou as estruturas das empresas do setor de plástico com empresas de vasilhames de cervejas. A investigação inferiu que as empresas do setor de plástico com sucesso no mercado eram diferenciadas devido à capacidade de atuarem num ambiente instável e de mudança, enquanto que as instituições do ramo de vasilha de cerveja, por habitarem um ambiente com menos diferenças entre elas, possuíam menos habilidade de diferenciação interna entre os departamentos.

Fagundes et al.(2010) descrevem as diferenças entre os conceitos de diferenciação e integração definidos por Lawrence e Lorsch (1962). A integração é o nível de articulação entre departamentos diferentes com tarefas diferentes e a diferenciação é o desenvolvimento das tarefas pelos departamentos segundo a demanda de um ambiente específico. Nessa perspectiva, o estudo de Fagundes et al. (2010) ratificam a descrição realizada por Hall(2004). A tabela 1 apresenta a revisão realizada por estes autores com relação às principais contribuições contidas na literatura para a teoria contingencial.

Tabela 1: Principais estudos sobre a teoria contingencial

Autores	Principais Contribuições
Woodward(1958)	Foi a primeira pesquisadora a propor a teoria da contingência. Woodward evidenciou que à medida avança, as empresas levam primeiro uma estrutura mais mecanicista e, depois, uma estrutura mais orgânica.
Burns &Stalker (1960)	Evidenciaram que, quando uma organização enfrenta um ambiente estável, com poucas mudanças, a estrutura mecanicista é mais eficaz. Ao contrário disso, quando uma organização se depara com ambiente mais dinâmico, com elevado grau de mudanças, faz - se necessário ter uma estrutura orgânica.

Chandler (1962)	Mostrou que a estratégia determina a estrutura. Entretanto, a organização necessita manter uma adequação entre sua estratégia e sua estrutura; caso contrário, terá uma performance menor.
Lawrence & Lorsch (1962)	Analisa as estruturas internas em termos de diferenciação e integração.
Perrow (1976)	Deu seguimento aos primeiros estudos de Woodward sobre a variável "tecnologia", identificando duas importantes dimensões da tecnologia: (a) a possibilidade de analisar a tecnologia; (b) a presibilidade ou variabilidade do trabalho.
Pesquisadores da Universidade de Aston	Também deram seguimento às pesquisas de Woodward (1958 e 1965). Os estudiosos da Universidade de Aston concluíram que, para as empresas pequenas, existe pouca necessidade de estrutura formal; porém, à proporção que a empresa vai evoluindo, deveria aumentar também sua formalização.

Fonte: Fagundes et al. (2010, p.56).

Jordão e Souza (2013) analisaram, sob a perspectiva da teoria contingencial, o sistema de controle gerencial após o processo de aquisição de uma empresa. A utilização da teoria mostrou-se plausível, pois ela permite a visualização de diferentes pontos acerca do sistema de controle gerencial, ou seja, tirando a unicidade de influência sobre o sistema.

2.2 Fatores Contingenciais

Daft (2010) aponta que as empresas estão formatadas para responderem aos fatores contingenciais, num ambiente instável. O autor cita os fatores contingenciais como: a estratégia, o ambiente, a tecnologia, o tamanho e a cultura.

Callado, Callado, Almeida e Holanda (2012) pesquisaram a influência dos fatores contingenciais no comportamento dos indicadores de desempenho em uma empresa de informática na cidade do Recife. Os achados da pesquisa apontam para a capacidade de produção como significativa em relação à variável número de concorrentes. Já, em relação aos tipos de produtos, a percepção de valor pelos clientes se mostrou impactante, e quanto ao tempo de atuação no mercado, as variáveis: valor do ativo e rotatividade dos empregados foram destacadas quando comparadas com outras.

Beuren e Fiorentin (2014) investigaram a influência dos fatores contingenciais na promoção de um sistema de controle gerencial em empresas têxteis do RS. Dentre os fatores estudados (ambiente, estrutura, tecnologia, estratégia e porte organizacional), o indicador ambiente foi o mais impactante como influenciador externo, sendo os tópicos: gostos e preferências dos clientes e tecnologia aplicada ao processo de produção com maiores indicadores. Ao contrário, competição por compras e atitude da concorrência foram os temas menos representativos nos dados coletados.

Chiavenato (2004) menciona o ambiente sendo dividido entre o ambiente geral e o ambiente da tarefa. O ambiente geral ou contextual está associado com fatores externos pertencentes ao ambiente, que influenciaram indiretamente o cotidiano das empresas, pois a instituição não exerce influência sobre o ambiente e o ambiente da tarefa, operacional ou transacional relaciona com seguimentos com os quais as organizações interagem diretamente

(Chiavenato, 2004). A tabela 2 apresenta a classificação dos ambientes, bem como as variáveis associadas a cada ambiente.

Tabela 2: Classificação dos ambientes

Ambiente	Variáveis
Setor da indústria	Concorrentes, tamanho da indústria e competitividade, indústrias relacionadas.
Setor de Matérias - primas	Fornecedores, fabricantes, imóveis, serviços.
Setor de Recursos humanos	Mercado de Trabalho, agências de emprego, universidades, entidades de treinamento, funcionários em outras empresas, sindicalização.
Setor de Recursos financeiros	Mercado de ações, bancos, poupanças e empréstimos, investidores privados.
Setor de Mercado	Consumidores, clientes usuários potenciais de produtos e serviços.
Setor de Tecnologia	Técnicas de produção, ciência, computadores, tecnologia da informação, comércio eletrônico.
Setor de Condições econômicas	Recessão, taxa de desemprego, taxa de inflação, taxa de investimento, economia, crescimento.
Setor Governamental	Cidade, estado, leis e regulamentações federais, impostos, serviços sistema judiciário, processos políticos.
Setor Sociocultural	Idade, valores, crenças, educação, religião, ética no trabalho, consumidores e movimentos ecológicos.
Setor Internacional	Concorrência e aquisição de empresas estrangeiras, entrada em mercados estrangeiros, hábitos estrangeiros, regulamentações e taxa de câmbio.

Fonte: Chiavenato (2004, p.402).

Desta maneira, Chiavenato (2004) diferencia os tipos de tecnologia empregados pelo setor de produção das empresas. Baseado na classificação de Thompson, o autor diferencia a tecnologia nas seguintes qualificações: tecnologia de elos em sequência (administração científica), tecnologia mediadora (Teoria da Burocracia) e tecnologia intensiva (Teoria Contingencial).

Hall (2004) alerta para a dificuldade para analisar a tecnologia nos processos produtivos, pois à medida que o grau de complexidade das tarefas aumenta e a centralização das decisões, maior será a dificuldade de compreender a relação entre tecnologia e estrutura.

Além da tecnologia e do ambiente, a cultura das instituições influencia no desempenho e no funcionamento das instituições. Segundo Jones (2010, p. 147), a cultura organizacional corresponde “ao conjunto de valores e normas compartilhados que controlam as interações entre os membros da organização e seus fornecedores, clientes, e outras pessoas fora dela”.

Outro fator contingencial relevante na construção do projeto organizacional é o tamanho das empresas. Hall (2004) anuncia quatro características acerca do tamanho: (1) capacidade física das organizações, (2) quantidade de recursos humanos alocados nas funções, (3) quantidade de insumos e o desempenho destes e (4) investimentos, ativos líquidos. Dito isto,

na sequência apresenta-se a estratégia, enquanto um dos fatores contingenciais fecundos desta teoria.

2.3 Estratégia

Segundo Jones (2009) a estratégia figura como mecanismo de apoio à gestão com vistas ao desenvolvimento das competências e habilidades essenciais à construção de vantagem competitiva pelos Negócios. Tal perspectiva, ainda sob a perspectiva do autor, parte do pressuposto da escassez dos recursos no ambiente, sendo a estratégia fundamental para as empresas criarem valor para os *stakeholders*, de modo a manter ou aumentar a representatividade no mercado.

Sob a ótica de Jones (2009), a estratégia possui quatro níveis organizacionais, a saber: funcional, de negócios, corporativo e global. A estratégia de nível funcional consiste no enriquecimento dos recursos funcionais e organizacionais, bem como na sua integração. Nesse sentido, cada área funcional da organização deve realizar suas atribuições com o foco em: (1) obter eficiência com o menor custo para oferecer produtos e serviços com o menor preço quando comparados com os preços das empresas que atuam no mesmo setor ou (2) a diferenciação faz com que os clientes percebam o produto de forma diferenciada, o que tem maior nível de agregação de valor. Fatos estes que outorga às empresas uma elevação no nível dos preços

No tocante à estratégia de nível de negócio, Jones (2009) argumenta que este nível é responsável por agrupar as habilidades desempenhadas no nível funcional, constituindo uma vantagem no mercado. O autor elenca três olhares para formulação da estratégia no nível de negócios no domínio definido pelos líderes: (1) estratégia de negócio de liderança em custo, a entidade procura desenvolver suas capacidades na produção com menores custos dos produtos e serviços quando comparados com seus concorrentes; (2) estratégia de negócio de diferenciação, com o objetivo de oferecer inovações e incrementos para o mercado consumidor; (3) estratégia de foco: a instituição se especializa em um nicho do mercado, investimento seus recursos e habilidades no mesmo.

Conforme Jones (2009), a estratégia de nível corporativo sinaliza que, uma vez que tenha perdido sua capacidade de estabelecer competências e habilidades em seu atual campo de atuação, a organização passa a competição por recursos em outra área. Segundo o autor, neste nível, o gestor poderá realizar a integração vertical para trás, pois desempenha função anterior na sequência da cadeia produtiva (fornecedor, empresa e distribuidor), sendo a empresa responsável por prover os insumos, antes comprados juntos aos fornecedores. Outra ação realizada pelas empresas é assumir a função dos distribuidores das linhas de produtos, logo realizando a integração vertical para frente, ou seja, atividade posterior à fabricação da mercadoria. Ao realizar a integração vertical, as empresas buscam reduzir custos, aumentar o domínio sobre o mercado e centralizar suas atividades. Além disso, o nível corporativo deve refletir sobre o grau de diversificação do contexto ao qual a empresa emergirá. Assim, a diversificação do contexto é categorizada enquanto "relacionada" e "não relacionada", a primeira se materializa quando da identificação entre o novo território e o território atual, ao passo que a segunda caracteriza por diferenças entre os territórios explorados.

Quanto à estratégia de nível global, Jones (2009) a evoca como um instrumento de consolidação e controle ambiental dos recursos, sendo classificada em quatro níveis de

articulação: estratégia multidoméstica, estratégia internacional, estratégia global e a estratégia transnacional.

De acordo com Daft (2010), o esforço primordial dos líderes das organizações tem por objetivo um tripé composto pela definição das metas, da estratégia e do projeto organizacional. Nesse sentido, o autor afirma a necessidade desse conjunto possuir respaldo do ambiente interno e externo, pois o trabalho da alta direção estará associado com a avaliação das ameaças, oportunidades, dos pontos fortes e fracos, do estilo do líder, no contexto interno, mas também da disponibilidade de recursos, do grau de incerteza e mudança do aspecto ambiental, na aborgem externa.

A estratégia é um elo que visa conectar as metas definidas pelos gestores com o ambiente que a instituição está inserida, possuindo dois mecanismos teóricos: o modelo de estratégia competitiva de Porter e a tipologia de Miles e Snow (Daft, 2010).

Porter (1996) direciona a formulação da estratégia sob dois ângulos distintos de desenvolvimento da atividade operacional da empresa. Num lado, a organização pode escolher a distinção, logo estabelecendo um valor *premium*. Por outro lado, primar pelo baixo custo realizando práticas de imitação ou *benchmarking*.

Outro instrumento no planejamento da estratégia está na tipologia de Miles e Snow. Segundo Miles e Snow (1978), essa técnica classifica as organizações segundo sua estratégia, tecnologia, estrutura e processo e assume as seguintes nomenclaturas: prospectiva, defensiva e analisadora. A “estratégia” reativa é uma forma de estratégia definida pela inconsistência entre estratégia, tecnologia, estrutura e processo, de modo a não possuir comportamento definido.

Para avaliar o grau de sucesso do projeto organizacional e da implementação da estratégia, Daft (2010) expõe parâmetros para avaliar tal desenvolvimento dentro do espectro contingencial. O espectro das metas corresponde ao resultado auferido pela organização, de acordo com o grau desejado pelos tomadores de decisão. O espectro dos recursos do sistema está associado com a compreensão do início do processo, seu desenrolar e disponibilidade de recursos focando num alto desempenho e o espectro dos processos internos relaciona - se com a verificação para o aspecto interno da empresa no quesito dos conceitos de eficiência e eficácia de suas funções. Para que sejam efetivas, as estratégias demandam a orientação da equipe à sua consecução, surgindo assim a figura do líder (Chiavenato, 2004).

2.4 Estilo de liderança

Sobral e Peci (2008, p. 329), conceituam a liderança como “o processo social de dirigir e influenciar o comportamento dos membros da organização, levando-os à realização de determinados objetivos”.

O conceito da liderança possui diversas perspectivas e premissas de análise prática no que tange ao comportamento entre os indivíduos. Chiavenato (2004) retrata a liderança por diversos olhares, a saber: a liderança como um fenômeno de influência interpessoal, a liderança como um processo de redução da incerteza de um grupo, a liderança como uma relação funcional entre líder e subordinado e a liderança como processo em função do líder, dos seguidores e de variáveis de situação.

O estudo bibliométrico sobre liderança, realizado por Fonseca, Porto e Andrade (2015) contou com uma amostra de 115 artigos nacionais, publicados no período de 1996 e 2003. Os autores verificaram a temática da liderança e a atuação gerencial como o item mais abordado pela literatura do tema, com 61 trabalhos presentes nos periódicos nacionais. Por fim,

destacam que o fato de os trabalhos nacionais não serem, em sua maioria, de caráter exploratório torna-se uma barreira a ser superada pela academia nacional.

Sobral e Peci (2008) destacam os estudos realizados pela universidade de Iowa, na figura do pesquisador Kurt Lewin, o qual classificou os estilos de liderança em: (1) estilo autocrático: a liderança é centralizada no líder com decisões próprias sem consulta aos subordinados; (2) estilo democrático: o líder conduz a participação dos funcionários no processo de tomada de decisão através da consulta ou da participação dos mesmos e (3) estilo laissez-faire: o líder legitima a autonomia dos empregados para realizarem suas atividades como melhor entenderem, a liderança é responsável por prover os insumos e atentar para eventuais problemas da atividade laboral.

Em que pese, a maioria das teorias sobre liderança estudarem a relação entre o líder e os seus comandados, há pressupostos teóricos que correlacionam as recompensas fornecidas pela liderança aos seus funcionários, isto é, a abordagem parte do grau de estímulo despertado pelos gestores (Sobral & Peci, 2008). Diante do conceito exposto, segundo os escritores, a teoria da liderança transformacional tipifica dois tipos de líderes: o líder transacional, no qual os esforços dos liderados estão relacionados com formas de reconhecimento individual em relação às metas alcançadas e o líder transacional estimula os empregados a considerarem os objetivos organizacionais num plano superior em relação aos objetivos individuais que cada funcionário almeja, ou seja, a liderança prima por despertar uma consciência coletiva entre os membros.

Carvalho Neto, Tanure, Santos e Lima (2012); Calaça e Vizeu (2015) destacam a liderança transacional caracterizada por esforços de benefícios mútuos entre o líder e o liderado, logo o comportamento da liderança preza por uma grande capacidade de concatenação do comandante, pois sua tarefa relaciona - se com a garantia do cumprimento pelos membros seguidores dentro da organização. Na face da liderança transformacional, o ideal, os valores assumidos, reconhecidos e legitimados pelo grupo guiam as ações dos atores no grupo, tendo o líder como uma representação simbólica e reforçadora dos aspectos morais defendidos pelo coletivo de funcionários.

Barreto, Kishore, Reis, Baptista e Medeiros (2013) salientam o olhar contingencial para o tema da liderança, difundido por Fiedler, nas décadas de 1970-1980, o qual é composto por diferentes facetas como as características do líder, a estrutura da tarefa, poder de posição e relação entre o comandante e os comandados.

Outra variável que influencia o estilo de liderança está condicionada ao gênero da pessoa com a função de líder. Thimóteo, Zampier e Stefano (2015) sinalizam diferenças entre homens e mulheres no exercício da liderança. Enquanto, as mulheres apresentam um estilo de liderança voltado para mediar os conflitos e as relações entre as pessoas no ambiente de trabalho, dado o perfil paciente com que elas lidam com os riscos, os homens demonstram preocupação com o andamento dos resultados organizacionais, pois possuem alto espírito competitivo e concentram suas decisões para cumprir com tais propósitos. Além disso, acrescentam que o número de mulheres em cargos de liderança ainda é pequeno, entretanto exaltam a evolução da representação da mulher no mercado de trabalho.

Rizzatti, Pereira e Amaral (2012) investigaram a influência da liderança na promoção do planejamento estratégico no hospital universitário da Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC); seus achados indicam que há grande influência da liderança na construção dos planos da entidade. No entanto, o estudo ponderou que a indisponibilidade de recursos financeiros e a

inexistência de um comitê ou uma comissão para averiguar o cumprimento dos objetivos estratégicos da empresa são entraves motivacionais dos tomadores de decisões. Em síntese, os hospitais universitários estão inseridos num ambiente com alto grau de complexidade e instabilidade ambiental demandando da liderança um alto esforço; sendo este um fator contingencial importante na formulação do orçamento e do gerenciamento dos recursos.

Kich e Pereira (2011) concluíram que ao estabelecer um planejamento estratégico, os líderes devem investir seu tempo e atenção na condução dele, fato este não encontrado na pesquisa, pois os gestores realizavam maior número de atividades de nível operacional, deixando a gestão em segundo plano.

2.5 Orçamento

Dentre as funções da gestão organizacional (planejamento, organização, direção e controle), o orçamento é um artefato contábil associado às funções de planejamento e controle, pois ele relaciona-se com as metas da empresa no contexto do planejamento, bem como fornece informações acerca do cumprimento dos objetivos organizacionais analisados pela função do controle (Espejo, 2008). De acordo com Lunkes (2003, p. 49), “os orçamentos, além de serem parâmetros para a avaliação dos planos permitem a apuração do resultado por área de responsabilidade, desempenhando papel de controle por meio dos sistemas de custos e contabilidade. O orçamento está onipresente no ciclo administrativo”.

Cavalcanti (2013) analisou a implantação do orçamento como uma ferramenta de controle gerencial em uma empresa do setor de rochas ornamentais, concluindo que a ferramenta orçamento constitui-se como útil para a empresa, ressaltando tal atributo na visualização dos gastos da empresa e sua alocação.

O orçamento não se relaciona somente com a área financeira das empresas, a utilização dele também é destacada como um fator motivacional aos funcionários, possibilitando sua implantação, o bem estar dos funcionários no ambiente de trabalho e, conseqüentemente, a melhora da produtividade dos colaboradores (Cavalcanti, 2013; Beuren & Silva, 2014).

Entretanto, o orçamento apresenta limitações, principalmente ao ser compreendido enquanto mecanismo de condução do gestor no exercício da liderança das empresas. Nesse sentido, Lunkes (2003, p. 59), esclarece que: “Os orçamentos em geral não permitem identificar variáveis que influenciam na atuação do gestor, seja na atuação do gestor e da área de responsabilidade...”. Logo, o orçamento está relacionado com a integração das áreas organizacionais fornecendo dados técnicos das unidades empresariais.

3. Metodologia

Esta pesquisa qualifica-se como de cunho descritivo, cuja abordagem deu-se de modo quantitativo (Gil, 2002). Em relação aos procedimentos, ela utiliza a técnica do levantamento (survey), por meio de um questionário fechado, e quanto à sua natureza, a investigação é aplicada, pois envolve a aplicação da teoria com vistas à resolução de um problema prático (Martins & Theóphilo, 2009).

O instrumento de coleta de dados utilizado foi um questionário estruturado composto por questões por uma escala do tipo Likert de 0 a 10 (variando entre os atributos “discordo totalmente” e “concordo totalmente”, respectivamente), assim as variáveis podem ser mensuradas estatisticamente. Além disso, a escala contemplava a opção neutra com o indicio de abstenção do respondente para a pergunta correspondente. O questionário foi validado pela

pesquisa de Neitzke (2015), cujo qual foi enviado eletronicamente com o auxílio do software Survey Monkey, o qual permitiu a retenção e a sistematização dos dados coletados. O contato com os respondentes também ocorreu com o auxílio telefônico e por e-mail.

A base de dados questionada compôs-se de empresas listadas na Federação das Indústrias do Estado do Paraná (FIEP), tendo 1365 empresas, sendo 921 organizações de médio porte e 444 entidades de grande porte, segundo a classificação do Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE). Após a tipificação das empresas com base no porte, deu-se prosseguimento para o cálculo da amostra.

Os cálculos apontaram que para um erro amostral de 5%, a amostra teria representação de 300 empresas e com uma porcentagem do erro aumentando para 10%, o número de empresas mínimas na composição da amostra diminuía ao número de 90 empresas. Portanto, a amostra foi composta por 300 empresas. O questionário foi respondido por 212 respondentes, sendo 198 validados e 14 invalidados devido à incompletude dos mesmos. Os dados foram tratados com auxílio do *software* estatístico SPSS, versão 20.0, a técnica estatística empregada foi o Rho de Spearman em função do comportamento anormal de parte das variáveis analisadas.

4. Análise e Discussão dos Resultados

A maior concentração de empresas desta pesquisa possui faturamento bruto anual superior a 16 milhões e menor ou igual a 90 milhões, sendo 74 em termos totais (Figura 1). Esta segregação foi realizada com base nos parâmetros do Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social (BNDES). A segunda maior concentração de organizações pertence à faixa que sinaliza faturamento maior do que 300 milhões.

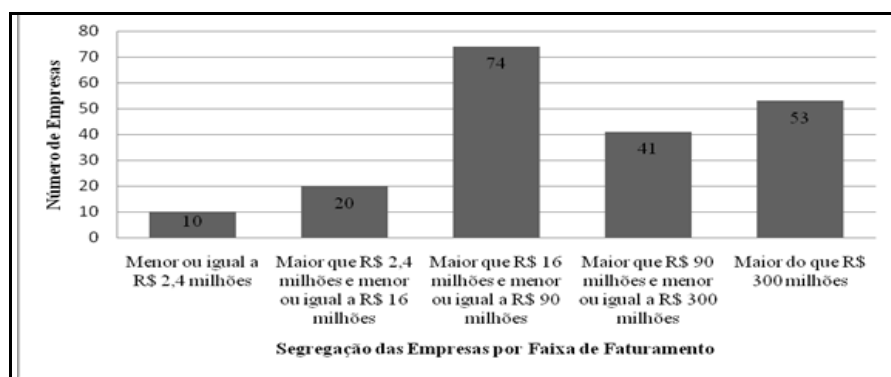


Figura 1: Faturamento das empresas pesquisadas

Fonte: Elaborado pelos autores.

A Figura 2 ilustra que a maioria das organizações participantes da pesquisa é de médio e de grande porte, o que corresponde a 98 e 79 empresas respectivamente. Por tais características entende-se que os participantes do estudo são adequados à investigação do estilo de liderança, da estratégia e do desempenho orçamentário; uma vez que o número de funcionários é um potencial indicativo do grau de complexidade das operações empresariais. Por sua vez, a complexidade das operações sinaliza a necessidade de sistematização das variáveis em pauta, sob o risco de níveis não suficientes de desempenho orçamentário. Embora não fossem o público-alvo deste trabalho, 21 empresas com número de funcionários inferior a

100 foram mantidas na amostra, por constarem na base cadastral da FIEP como de médio ou grande porte.

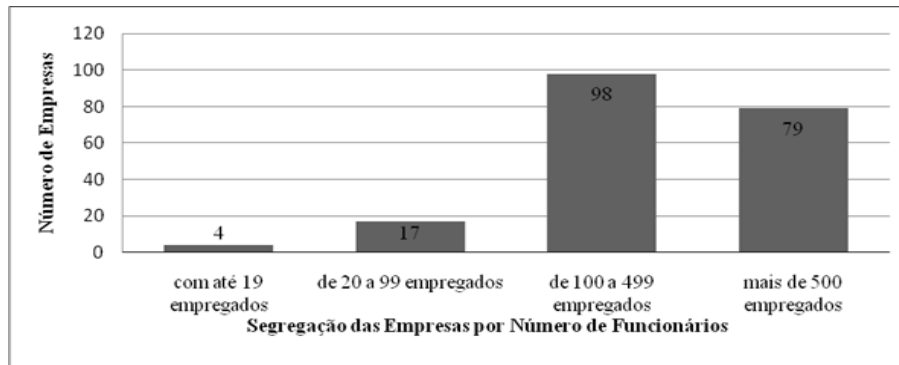
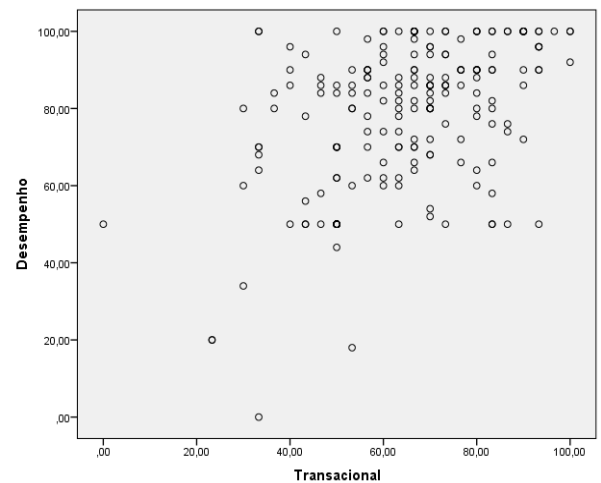
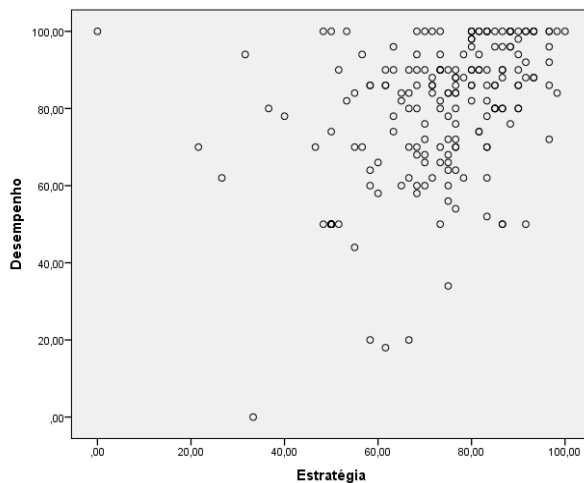


Figura 2: Porte das empresas investigadas

Fonte: Elaborado pelos autores.

A investigação do relacionamento entre as variáveis ocorreu em dois momentos, o primeiro corresponde à análise dos gráficos de dispersão de cada uma das variáveis em relação ao desempenho orçamentário; na sequência o mesmo foi realizado para a análise de correlação.



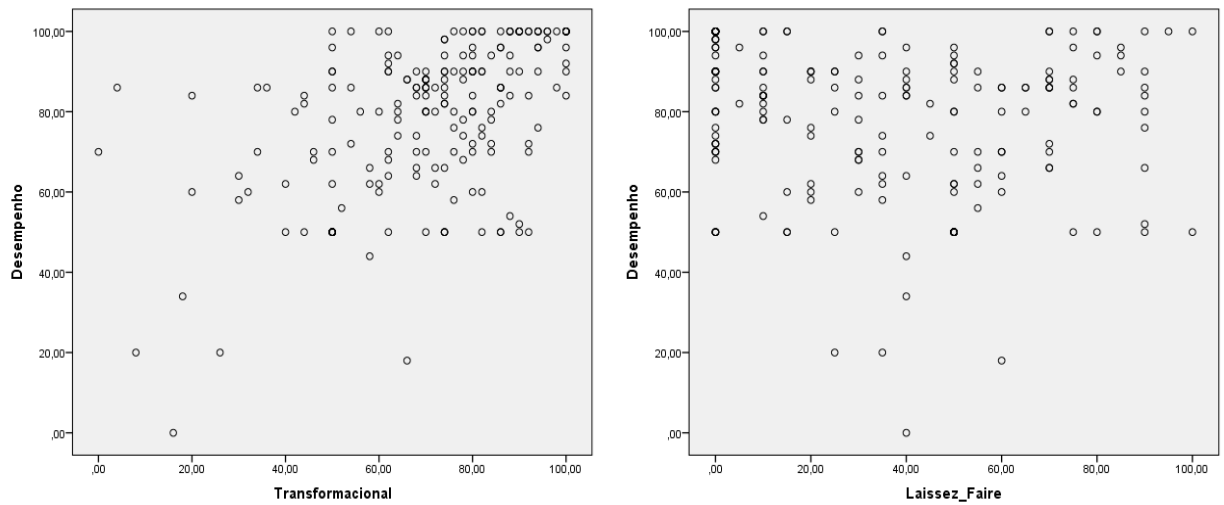


Figura 3: Gráfico de dispersão das variáveis estudadas

Fonte: Elaborado pelos autores

Os gráficos de dispersão foram relevantes para análise da tendência de comportamento entre as variáveis, e a construção destes teve como parâmetro a frequência percentual, considerando-se que os dados brutos da pesquisa foram capturados a partir de uma escala. Em outros termos, atribuiu-se uma frequência percentual para cada um dos indicadores em cada variável, de modo a condensar os resultados em um único valor por indicador. Pela Figura 3 torna-se possível supor a existência de um relacionamento entre o desempenho orçamentário e a estratégia, como também entre o desempenho orçamentário e os estilos transacional e transformacional; fato este que demanda uma Análise da Correlação.

4.1 Análise de Correlação

O teste de normalidade assinalou que parte das variáveis da pesquisa apresentam um comportamento assimétrico, logo o teste estatístico empregado foi o Rho de Spearman. Os testes, análises e interpretações tiveram como base as orientações de Field (2009). O primeiro conjunto de dados a ser examinado foi o desempenho (representado pela frequência percentual), conjuntamente com os indicadores da variável estratégia. O nível de significância adotado para este teste (e aqueles apresentados na sequência) foi 1%. Salvo para o preço de venda, os demais indicadores da estratégia estão positivamente relacionados ao desempenho orçamentário (Tabela 3). Este resultado sugere que o maior grau de implementação de táticas estratégicas conduz ao desempenho orçamentário.

O suporte técnico e o indicador "características diferenciadas" possuem maior poder de explicação das variações sofridas pelo desempenho do orçamento, R^2 igual a 23,4% e 20,3%. Com base nos resultados, é possível especular que o suporte oferecido pela empresa aos seus clientes está relacionado positivamente com o desempenho do orçamento ($r = 0,484$), da mesma forma que a existência de características singulares de produtos/serviços.

Tabela 3 - Parâmetros de correlação, desempenho *versus* indicadores da estratégia

Estratégia (Variáveis)	<i>r</i> Spearman	<i>p</i> -valor	R^2
Qualidade do produto e/serviço	0,438*	0,000	0,192

Suporte técnico	0,484*	0,000	0,234
Características diferenciadas	0,451*	0,000	0,203
Imagem da marca	0,404*	0,000	0,163
Pesquisa e desenvolvimento	0,314*	0,000	0,099
Preço de venda	0,410	0,563	0,168

Nota: * A correlação é significativa no nível 0,01 (2 extremidades)

Fonte: Elaborado pelos autores.

O relacionamento da liderança transacional e o desempenho orçamentário também mostrou-se positivo, conforme resultados apresentados na Tabela 4. Neste cenário, a maior variabilidade do desempenho é provocada pelo monitoramento, pelo líder, do comportamento de seus liderados, antecipação de problemas e adoção de medidas corretivas (antes que os comportamentos inadequados gerem dificuldades para a organização); o que pode ser observado pelo R^2 .

Tabela 4 - Parâmetros de correlação, desempenho *versus* liderança transacional

Liderança Transacional	<i>r</i> Spearman	<i>p</i> -valor	R^2
Relações de troca	0,333*	0,000	0,111
Nível de controle sobre ações individuais	0,481*	0,000	0,231
Nível de interferência no comportamento dos grupos	0,206*	0,004	0,042

Nota: * A correlação é significativa no nível 0,01 (2 extremidades)

Fonte: elaborado pelos autores

A 1% de significância e teste bilateral, constata-se uma relação positiva entre os indicadores do estilo de liderança transformacional e o desempenho orçamentário, assim apontando que a presença de líderes transformacionais no ambiente de negócios também tem relação com o desempenho da peça orçamentária (Tabela 5). A percepção das necessidades individuais pode ser destacada dentre os demais indicadores, com $r = 0,454$, explicando isoladamente 20,6% da variabilidade do desempenho.

Tabela 5 - Parâmetros de correlação, desempenho *versus* liderança transformacional

Liderança Transformacional	<i>r</i> Spearman	<i>p</i> -valor	R^2
Carisma como determinante das ações do líder	0,415*	0,000	0,172
Ações baseadas na motivação	0,442*	0,000	0,195
Estímulo intelectual	0,429*	0,000	0,184
Percepção de necessidades individuais	0,454*	0,000	0,206
Consciência de grupo	0,444*	0,000	0,197

Nota: * A correlação é significativa no nível 0,01 (2 extremidades)

Fonte: elaborado pelos autores

Como esperado, o estilo de liderança laissez-faire está negativamente relacionado com desempenho orçamentário. Em outras palavras, a ausência de liderança fornece indícios de oscilações negativas no desempenho. Contudo, apenas uma pequena parcela desta variabilidade é provocada pelo estilo laissez-faire, o que é representado pelo R^2 igual a 0,052.

Tabela 6 - Parâmetros de correlação, desempenho *versus* liderança laissez-faire

Liderança Laissez-Faire	<i>r</i> Spearman	<i>p</i> -valor	R ²
Ausência de liderança	-0,229*	0,001	0,052
Transferência de responsabilidade	-0,126	0,076	0,016

Nota: * A correlação é significativa no nível 0,01 (2 extremidades)

Fonte: elaborado pelos autores.

Os resultados dos testes sinalizaram indicativos de relações entre as variáveis em pauta, desempenho orçamentário, estratégia e estilo de liderança, as quais são discutidas na sequência, nas considerações finais deste estudo.

5. Considerações Finais

O presente estudo explanou as relações entre a estratégia, o estilo de liderança e o desempenho orçamentário das empresas inscritas na FIEP. Para atingir seus objetivos, esta pesquisa teve como base um delineamento quantitativo de um conjunto de dados coletados junto a gestores orçamentários de organizações de pequeno e grande porte paranaenses.

Diante de tal objetivo, os gráficos de dispersão apontaram vinculação da estratégia com o desempenho. Em relação às variáveis da estratégia que apresentaram maior relevância no desempenho orçamentário constatou-se o suporte técnico e as características diferenciadoras com maior R². Os achados podem estar relacionados com o tamanho das receitas das empresas investigadas, isto é, 168 empresas possuem faturamento com rendimento maior que 16 milhões de reais, logo a maior parte dos respondentes são empresas com um alto volume de recursos, no qual a inovação é um elemento fundamental para competirem e manterem suas marcas no mercado, de modo a retratar o estilo de diferenciação exposto pela tipologia de Porter(1996). Além disso, as outras variáveis que aparecem relacionadas são a qualidade do produto e serviço e a existência de pesquisa e desenvolvimento dentro na empresa, portanto corroborando com a presença da cultura da inovação na realidade organizacional.

Quanto ao estilo de liderança, os estilos transacionais e transformacionais apresentaram relacionamento linear positivo da correlação entre cada estilo e o desempenho orçamentário. No que tange à liderança transacional, o aspecto do nível de controle sobre os liderados obteve maior destaque em relação às relações de troca e o nível de interferência no comportamento dos grupos como variáveis desta liderança no orçamento, compactuando com o estudo de Cavalcanti (2013).

Já, ao olhar para a liderança transformacional, a percepção das necessidades individuais, a consciência de grupo e o estímulo intelectual alcançaram melhores escores como fatores que mais impactam na variabilidade do desempenho do orçamento. Dessa forma, a figura do líder transformacional próximo dos colaboradores possui impacto positivo na saúde financeira e na eficiência do orçamento.

O estilo de liderança Laissez-Faire obteve relacionamento negativo quando correlacionado a variação do desempenho, logo a ausência de liderança e a transferência de responsabilidade na condução da empresa não impactam positivamente na variação dos indicadores orçamentários. A mensuração citada contribui para questionar o grau de autonomia dada aos funcionários, devido à ausência do impacto deste estilo de liderança com o resultado do orçamento enquanto artefato contábil.

Quanto às limitações do estudo, a investigação ocorreu em apenas um Estado, com empresas caracterizadas como médio e pequeno porte, tendo suas percepções coletadas num dado contexto de tempo e espaço local específico ao recorte pesquisado.

Os autores agradecem ao Conselho Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico pelo amparo à pesquisa.

6. Referências Bibliográficas

- Barreto, L. M., Kishore, A., Reis, G. G., Baptista, L. L., & Medeiros, C. A. (2013). Cultura Organizacional e liderança: uma relação possível? *Revista de Administração*, 48(1), pp. 34-52.
- Beuren, I. M., & Silva, T. P. (2014). Participação no orçamento empresarial como forma de valorização das pessoas: análise na perspectiva da justiça organizacional. *Revista Organizações em Contexto*, 10(19), pp. p. 71-101.
- Beuren, I. M., Beck, F., & Popik, F. (2015). Interesses Compartilhados Afetam a Veracidade dos Orçamentos? *Revista Contabilidade & Finanças- USP*, 26(67), pp. 11-26.
- Beuren, I. M., & Fiorentin, M. (2014). Influência de fatores contingenciais nos atributos do Sistema de Contabilidade Gerencial: um estudo em empresas têxteis do Estado do Rio Grande do Sul. *Revista de Ciências da Administração*, 16(38), pp. 195-212.
- Calaça, P. A., & Vizeu, F. (2015). Revisitando a perspectiva de James MacGregor Burns: qual é a ideia por trás do conceito de liderança transformacional? *Cadernos EBAPE.BR*, 13(1), pp. 121-135.
- Callado, A. A., Callado, A. L., Almeida, M. A., & Holanda, F. M. (2012). Relacionando fatores contingenciais com o uso de indicadores de desempenho em empresas do Porto Digital. *Revista de Negócios*, 17(3), pp. 20-35.
- Carvalho Neto, A., Tanure, B., Santos, C. M., & Lima, G. S. (2012). Executivos brasileiros: na contramão do perfil deificado da liderança transformacional. *Revista de Ciências da Administração*, 14(32), pp. 35-49.
- Cavalcanti, X.C. (2013). Implantação do orçamento como ferramenta de controle gerencial: um estudo de caso em uma empresa de médio porte do ramo de rochas ornamentais. *Revista ADM.MADE*, 17(2), pp. 1-12.
- Chiavenato, I. (2004). *Introdução à teoria da administração: uma visão abrangente da moderna administração das organizações* (3ª ed.). Rio de Janeiro: Elsevier.
- Daft, R. L. (2008). *Teoria e Projeto das Organizações* (9ª ed.). São Paulo: Cengage Learning.

- Espejo, M. M. (2008). *Perfil dos Atributos do Sistema Orçamentário sob a Perspectiva Contingencial: uma Abordagem Multivariada*. Tese de doutorado, Universidade de São Paulo, São Paulo.
- Espejo, M. M., Cruz, A. P., Costa, F., & Almeida, L. B. (2009). Uma análise crítico-reflexiva da compreensão da adoção dos artefatos de contabilidade gerencial sob uma lente alternativa - a contribuição de abordagens organizacionais. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 3(5), pp. 25-43.
- Fagundes, J. A. et al.(2010). Estrutura organizacional e gestão sob a ótica da teoria da contingência. *Gestão & Regionalidade*, 26(78), pp. 52-63.
- Field, Andy. *Descobrimo a Estatística usando o SPSS*. 2. ed. Porto Alegre: Artmed, 2009.
- Fonseca, A. M., Porto, J. B., & Andrade, J. E. (2015). Liderança: Um Retrato da Produção Científica Brasileira. *Revista de Administração Contemporânea*, 19(3), pp. 290-310.
- Gil, A. C. (2002). *Como elaborar projetos de pesquisa* (4ª ed.). São Paulo: Atlas.
- Hall, R. H. (2004). *Organizações: Estrutura, processos e resultados* (8ª ed.). São Paulo: Pearson Prentice Hall.
- Hansen, S. C., & Van Der Stede, W. A. (2004). Multiple facets of budgeting: an exploratory analysis. *Management Accounting Research*, 15, 415-439.
- Jones, G. (2010). *Teoria das Organizações* (6ª ed.). São Paulo: Pearson Education.
- Jordão, R. V., & Souza, A. A. (2013). Aquisição de empresas como fator de mudança no sistema de controle gerencial: uma análise estratégica sob a perspectiva da teoria contingencial. *Revista Universo Contábil*, 9(3), pp. 75-103.
- Kich, J. I., & Pereira, M. F. (2011). A influência da liderança, cultura, estrutura e comunicação organizacional no processo de implantação do planejamento estratégico. *Cadernos EBAPE.BR*, 9(4), pp. 1045-1065.
- Lunkes, J. R. (2003). *Contribuição à melhoria do processo orçamentário empresarial*. Tese de doutorado , Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis.
- Martins, G. de A., & Theóphilo, C. R. *Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- Miles, R. E., & Snow, C. C. (1978). *Organizational strategy, structure and process*. New York: McGraw-Hill.

- Morgan, G. (2006). *Imagens da Organização* (2 ed.). São Paulo: Atlas.
- Neitzke, A. C. (2015). *A Coexistência de apolo e dionísio: influência da estratégia e do estilo de liderança no design e uso do orçamento sob a égide da teoria contingencial*. Dissertação de Mestrado, Universidade Federal do Paraná, Departamento de contabilidade, Curitiba
- Porter, M. E. (nov.-dez de 1996). What is Strategy? *Harvard Business Review*, pp. 61-78.
- Rizzatti, G., Pereira, M. F., & Amaral, H. C. (2012). A influência da liderança na condução do processo implementação do planejamento estratégico: estudo de caso no Hospital Universitário da Universidade Federal de Santa Catarina. *Revista Ibero-Americana de Estratégia*, 11(2), pp. 170-196.
- Santanna, A. S., Campos, M. S., & Vaz, S. L. (2012). Liderança: o que pensam executivos brasileiros sobre o tema? *Revista de Administração Mackenzie*, 13(6), pp. 48-76.
- Silva, A. C., & Gonçalves, R. C. (2008). Aplicação da abordagem contingencial na caracterização do uso do sistema de controle orçamentário: um estudo multicaso. *Journal of Information Systems and Technology Management*, 5(1), pp. 163-184.
- Sobral, F., & Peci, A. (2008). *Administração: teoria e prática no contexto brasileiro* (1ª ed.). São Paulo: Pearson Prentice Hall.
- Thimóteo, P. M., Zampier, M. A., & Stefano, S. R. (2015). Atuação feminina em cargos de liderança: a realidade de algumas empresas de uma cidade da mesorregião central do Paraná. *Revista da Micro e Pequena Empresa*, 9(1), pp. 53-75.
- Tzu, S. (2007). *A Arte da Guerra*. (C. d. Bastos, Trad.) São Paulo: Golden Book (DPL). (Obra original publicada anterior a 1800)



São Paulo, 27 a 29 de Julho de 2016

**Building Knowledge in
Accounting**