

CULTURA ORGANIZACIONAL E PRÁTICAS ORÇAMENTÁRIAS: UM ESTUDO EMPÍRICO NAS MAIORES EMPRESAS DO SUL DO BRASIL.

Marcelo Resquetti Tarifa
UNIVERSIDADE NORTE DO PARANÁ

Lauro Brito de Almeida
UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ

Márcia Maria dos Santos Bortolucci Espejo
UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ

RESUMO

O presente estudo tem como objetivo principal analisar a relação entre as dimensões de cultura organizacional e as práticas gerenciais de orçamento empresarial. Quanto à metodologia, o método é caracterizado como hipotético-dedutivo, onde hipóteses foram estabelecidas para que os objetivos pudessem ser atingidos. Quanto à finalidade, como correlacional, causal e descritivo, pois além de descrever as principais características de uma população, relaciona variáveis com a finalidade de teste das hipóteses. As estratégias estabelecidas foram direcionadas à coleta e análise de dados por meio de questionário eletrônico às empresas classificadas e delimitadas como as “300 Mais” da região sul do Brasil, a qual compreendeu os Estados do Paraná, Santa Catarina e Rio Grande do Sul de acordo com o anuário Expressão com as informações tabuladas pela Fundação Getúlio Vargas – FGV. O questionário eletrônico foi desenvolvido e baseado na coleta das características de prática orçamentária das empresas de acordo com a literatura referenciada e, da cultura organizacional de acordo com adaptação do *Competing Value Model* de diagnóstico cultural junto às entidades. Por meio de análise descritiva e análise estatística de regressão logística, foi possível concluir que houve rejeição das quatro hipóteses pré-estabelecidas para cada dimensão de cultura organizacional, sob a afirmação de que cada uma delas possui características específicas de prática orçamentária conforme as variáveis estipuladas limitadas à população analisada.

1 Introdução

A cultura de uma empresa e o comportamento dos indivíduos que a compõe são aspectos relevantes e reflexivos nos estudos organizacionais. Tomei e Braunstein (1993, p.5) afirmam que o conhecimento da cultura organizacional e suas características é fundamental para melhor gerenciar e administrar as empresas. O relacionamento entre a cultura organizacional e as práticas contábeis gerenciais nas empresas é objeto de estudo ainda pouco explorado, o qual amplia a possibilidade de aprofundamento sobre os temas. As estruturas de crenças, valores e costumes nas organizações formam o alicerce e influenciam de modo direto ou indireto as práticas operacionais e administrativas cotidianas.

Anthony e Govindarajan (2001, p.33) afirmam que o controle gerencial é um dos vários tipos das atividades de planejamento e controle que ocorrem numa organização, ou seja, encaixa-se entre a formulação da estratégia e o controle de tarefas. Os autores ponderam que os sistemas de controle gerencial influenciam o comportamento das pessoas e que a cultura organizacional, a qual abrange convicções, atitudes, normas, relacionamentos e presunções comuns, é o fator interno mais importante que influencia a congruência de objetivos, definido como os atos e atitudes que levam as pessoas a adotar, conforme seus

próprios interesses e os das organizações (ANTHONY e GOVINDARAJAN, 2001, p.141).

Após a definição das diretrizes de projeções futuras que devem ser obtidas por um processo de profunda e ampla análise de cenário, o orçamento empresarial é o instrumento de gestão mais relevante do processo de planejamento operacional. Nele são sintetizadas informações que irão orientar as atividades de todos os gestores dos diversos níveis hierárquicos, nos períodos de abrangência dos orçamentos elaborados.

Mas de que modo identificar se as características culturais e comportamentais influenciam as práticas gerenciais das empresas? A proposta da presente pesquisa é construir essa ligação entre os dois temas por meio da caracterização da cultura organizacional e das principais práticas orçamentárias e, posteriormente, utilizando-se de análises estatísticas cabíveis, responder se existe relação entre tais características. Pela análise dos diferentes conceitos acerca do problema a ser verificado, bem como a escolha do tema, o estudo é orientado pela seguinte questão de pesquisa: As características culturais de acordo com o *Competing Value Model* possuem relação com as práticas orçamentárias empresariais privadas das “300 Mais” do sul do Brasil?

2 Referencial Teórico

O desenvolvimento desse estudo requer uma abordagem teórica a respeito da cultura organizacional e das práticas gerenciais de orçamento empresarial para a compreensão da vinculação entre os dois temas.

2.1 Cultura Organizacional

A superioridade oriental japonesa sobre os países do ocidente, em termos mais específicos, os Estados Unidos nas décadas passadas, tornou-se o alicerce aos estudos relativos à estrutura de valores e de crenças dentro das organizações. As características culturais ao entendimento do comportamento intrínseco nas empresas qualificavam o sucesso e ascensão do desenvolvimento japonês. Emerge-se, a partir daí, o conceito relativo à cultura organizacional, envolvido nas predominâncias antropológicas e sociais formadoras da cultura da empresa: os valores, as crenças, os ritos e mitos, as normas e a comunicação caracterizando especificamente as organizações.

Para Schein (1992, p. 12) a cultura de uma organização pode ser definida como um conjunto de pressuposições básicas compartilhadas que o grupo de pessoas nela envolvido aprendeu como resolvem seus problemas de adaptação externa e integração interna, que tem funcionado suficientemente bem para ser considerada válida e, da mesma forma, assimilada pelos novos membros como a maneira correta de perceber, pensar e sentir em relação aos problemas.

Para Henry (2006), a cultura organizacional é uma ampla concepção sobre a qual já há consenso alcançado. As noções de crenças, valores, suposições e significados importantes são comumente associados com cultura. Segundo o autor, a cultura engloba elementos em camadas, ao longo de uma contínua subjetividade e acessibilidade.

De acordo com Robbins (2002, p. 503), a cultura desempenha diversas funções dentro de uma organização. Tem o papel de definidora de fronteiras, ou seja, cria distorções entre uma empresa e outra, proporciona um senso de identidade aos membros da organização, facilita o comprometimento com algo maior do que os interesses individuais de cada um e estimula a estabilidade do sistema social.

A real necessidade de exploração dos traços culturais e seus reflexos comportamentais no dia-a-dia da contabilidade das organizações busca compreender e identificar quais pontos devem ser alterados e estruturados para melhora no desempenho e performance das empresas.

2.2 Competing Value Model

O Modelo dos Valores Competitivos, originado por meio de análises quantitativas desenvolvidas por Robert Quinn e John Rohbaugh em 1981, aborda a classificação descritiva do conteúdo de uma cultura organizacional, sua avaliação face à identificação das diferenças culturais e as análises através de ferramentas disponíveis à mensuração e representação dos resultados. É também conhecido como Tipologia Cultural de Quinn.

Ressalta-se que o *Competing Value Model* – CVM foi posteriormente operacionalizado por meio do *Organizational Culture Assessment Instrument* ou Instrumento de Diagnóstico da Cultura Organizacional desenvolvido por Kim S. Cameron. Para tanto, pela junção e operacionalização do modelo, no presente estudo o Modelo dos Valores Competitivos será direcionado aos autores Kim S. Cameron e Robert Quinn conforme a obra posteriormente dedicada ao mesmo em 1996.

A característica do modelo é destacada em quatro quadrantes representativos dos focos específicos de uma organização: o foco interno, o foco externo, os aspectos de flexibilidade e liberdade de ação e os aspectos de estabilidade e controle no enfoque organizacional. Cada quadrante tem o objetivo de representar um tipo de cultura, os quais são concentrados com a finalidade de demonstrar o perfil da cultura organizacional da empresa de acordo com a Figura 1.

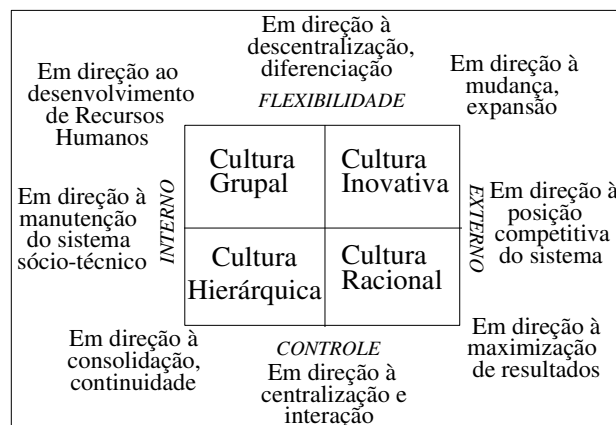


Figura 1 - Principais dimensões do C.V.M. e os tipos de cultura organizacional.

Fonte: Santos (1992, p. 64).

A cultura grupal ou clã no quadrante superior à esquerda, detém a denominação devido a similaridade às organizações familiares. As principais características desta cultura são: valorização na participação dos membros da organização nas tomadas de decisão, trabalho em equipe, desenvolvimento de recursos humanos, dentre outras. A cultura inovativa, presente no quadrante direito e superior, tem a característica voltada ao processo de inovação face aos conhecimentos externos. De acordo com Musiello Neto (2004), nesse modelo de cultura organizacional a liderança assume o perfil de criatividade, motivação e diversificação nas operações realizadas. Tornando possível a modificação no que tange a cultura das organizações, esse modelo destaca-se pela flexibilidade e reestruturação referentes ao comportamento das empresas.

No quadrante esquerdo e inferior, a cultura hierárquica. O modelo de cultura hierárquica, conforme Musiello Neto (2004) é caracterizado pelos fatores motivacionais, burocráticos e conservadores no comportamento das organizações. O quarto e último modelo destacado no quadrante inferior direito é a cultura racional ou de mercado. Não associado aos aspectos tradicionais de mercado consumidor, o modelo aborda uma organização com um tipo de mercado próprio, ou seja, voltada às influências externas relacionadas às suas atividades específicas. Nesse modelo a cultura é focada à competitividade e produtividade como elementos de influência da organização.

3 Prática Orçamentária

A busca pela eficácia organizacional remete à necessidade de aprimoramento dos controles e etapas que compõem o processo operacional das empresas. O planejamento, execução e controle das atividades existentes sugerem que o sistema de informação contábil das organizações trabalhe em constante harmonia com a finalidade de obtenção dos objetivos e metas traçados anteriormente.

Anthony e Govindarajan (2001, p.34) atribuem ao controle gerencial as atividades de: planejar o que a organização deve fazer, coordenar as atividades de várias partes da organização, comunicar a informação, avaliar a informação, decidir se deve ser tomada uma decisão, ou que decisão tomar e influenciar as pessoas para que alterem seu comportamento. Neste sentido, os autores atribuem à contabilidade gerencial o papel de preparação das informações úteis à administração das empresas.

As necessidades administrativas das organizações influenciam diretamente as características da contabilidade gerencial. Cada contexto específico molda as funções condicionadas aos sistemas de controle das entidades, transformando, assim, as informações gerenciais em suporte constante aos processos decisórios que ocorrem no dia-a-dia organizacional.

3.1 Planejamento

Anthony e Govindarajan (2001, p.380) afirmam que executivos mais competentes dedicam um tempo considerável ao planejamento do futuro. Em linhas gerais, planejar no contexto gerencial significa tomar informações confiáveis para os fatos que ocorrerão e influenciarão o desempenho da empresa, ou seja, prever o futuro da forma mais próxima possível face ao delineamento de procedimentos necessários aos resultados seqüentes.

Welsch (1983, p.21) afirma que “[...] o planejamento e controle de resultados pode ser definido, em termos amplos, como um enfoque sistemático e formal à execução das responsabilidades de planejamento, coordenação e controle da administração”. O planejamento envolve os fatores de preparação e utilização de objetivos globais e de longo prazo da empresa; um plano de resultados a longo prazo, desenvolvido em termos gerais; um plano de resultados a curto prazo detalhado de acordo com diferentes níveis relevantes de responsabilidade; e um sistema de relatórios periódicos de desempenho, mais uma vez para os vários níveis de atividades (WELSCH, 1983, p.21).

Ressalta-se que Welsch (1983, p.22) contextualiza a etapa de planejamento de uma empresa em um sentido amplo, onde várias práticas gerenciais podem ser relacionadas. O presente estudo dará enfoque às práticas de orçamento no contexto de planejamento empresarial. Para Horngren *et al* (2004, p.167) quando o planejamento é relacionado com a implementação do orçamento, o mesmo “é mais útil quando se torna parte integral da análise

da estratégia da empresa. A estratégia específica como uma organização combina a própria capacidade com as oportunidades existentes no mercado para realizar seus objetivos”.

A partir das considerações abordadas, sugere-se que o planejamento, por meio da prática contábil gerencial orçamentária em consonância com as estratégias da entidade, forma a estrutura necessária a atingir o melhor desempenho almejado. Planejamento e orçamento possuem características que se assemelham, de modo a contemplar as situações futuras que ocorrerão junto à organização.

3.2 Orçamento Empresarial

Otley (1999) afirma que a prática orçamentária tem sido tradicionalmente a sustentação da maioria dos mecanismos de controle das organizações, porque é uma das poucas técnicas capazes de integrar os processos da atividade organizacional em um único sumário coerente. Ainda segundo o autor, o orçamento é capaz de medir a performance relacionando tanto custos como medida interna quanto rendimentos da empresa como medida externa (OTLEY, 1999).

Quando avaliada como ferramenta de mensuração da performance empresarial, a prática orçamentária é defendida por Otley e Pollanen (2000) como específica a cada organização devido aos aspectos culturais e temporais, ou seja, não existem técnicas de avaliação e gerência de desempenho universais. Para os autores, nos últimos 25 anos contínuas pesquisas foram desenvolvidas para compreender as influências dos controles orçamentários na performance gerencial (OTLEY e POLLANEN, 2000).

Para Frezatti (2007, p.46) “o orçamento é o plano financeiro para implementar a estratégia da empresa para determinado exercício. É mais do que uma simples estimativa, pois deve estar baseado no compromisso dos gestores em termos de metas a serem alcançadas”. Na afirmação específica, o orçamento é condicionado ao pilar de sustentação da gestão e uma ferramenta indispensável de auxílio e acompanhamento das metas planejadas e traçadas pelas organizações.

Merchant (2007) afirma que “um sistema de orçamento é uma combinação de fluxo de informação e processos e de procedimentos administrativos que, geralmente, é parte integral do planejamento de curto prazo e do sistema de controle de uma organização”. Sob o ponto de vista de conceitos de diferenciados autores, o orçamento é uma importante ferramenta de auxílio à gestão. Quando condicionados aos processos de planejamento, execução e controle dos processos organizacionais, a função orçamentária ganha representatividade pelas diferentes atividades desenvolvidas pelas empresas. Na etapa de planejamento, o orçamento é traçado sob as previsões futuras estabelecidas pela empresa. Na execução dos processos, bem como no controle dessa etapa, o orçamento exerce função de apoio aos objetivos que devam ser atingidos pela organização em suas práticas operacionais e administrativas cotidianas.

3.3 Comportamento Humano e Orçamento

Hope e Fraser (2001) aprofundaram as pesquisas sobre a metodologia orçamentária denominada *beyond budgeting*, traçando princípios e as principais características da abordagem orçamentária. Um dos pontos relevantes da abordagem relaciona-se ao atingimento das metas pré-estabelecidas pelos indivíduos que compõem os processos operacionais das empresas.

Warren, Reeve e Fess (2008, p.190) afirmam que no processo orçamentário, são

estabelecidas diferenciadas metas empresariais, tanto individuais, quanto de equipe. Quando as metas orçadas forem inatingíveis, facilmente atingíveis ou gerar conflitos entre empresa e objetivos dos empresários, a organização poderá sofrer problemas de comportamento humano. São as denominadas metas conflitantes. Segundo os autores, meta conflitante “é uma situação em que os interesses individuais são diferentes dos objetivos da empresa” (WARREN, REEVE e FESS, 2008, p.191).

Hansen e Mowen (2001, p.266) classificam os efeitos positivos e negativos do orçamento no comportamento como congruência de objetivos e comportamento disfuncional. Segundo os autores a congruência de objetivos ou alinhamento das metas individuais com as organizacionais ocorre quando “[...] as metas de gestores individuais estão alinhadas com as metas da organização e o gestor tem o ímpeto de atingi-las” (HANSEN e MOWEN, 2001, p.266). Já o comportamento disfuncional é condicionado ao conflito entre as metas traçadas pela empresa e os objetivos pessoais estipulados pelo indivíduo.

Em contrapartida, quando metas estabelecidas no planejamento estratégico e desenvolvimento dos orçamentos são atingidas, autores como Hope e Fraser (2001) afirmam que os indivíduos envolvidos no processo necessitam ser gratificados para que a motivação agregue características positivas no comportamento organizacional. Frezatti (2007, p.107) comenta sobre o objetivo da abordagem apresentada pelos autores, quanto aos aspectos motivacionais e de gratificação como “[...] reduzir o que os autores chamam de ‘jogo orçamentário’, no sentido de atingir metas fixas a todo custo, inclusive abrindo mão de princípios éticos”.

Um dos pontos negativos avaliados na dimensão comportamental do orçamento direciona-se justamente à ausência, em determinados momentos, de atitudes éticas por parte dos indivíduos que objetivam atingir as metas pré-estipuladas. Nesse aspecto específico fica evidente que os incentivos monetários podem, muitas vezes, estimular práticas de conduta questionáveis, gerando desconforto e alterações de comportamento nos indivíduos os quais participam dos objetivos traçados pelo planejamento e orçamento.

Conforme afirmam Hansen e Mowen (2001, p.267) “um sistema orçamentário robusto motiva o comportamento congruente com os objetivos”. Quando atingidas as metas pré-estabelecidas, os incentivos financeiros são um meio utilizado para gratificar e motivar aqueles que participaram do processo. Para os autores “as empresas mais bem-sucedidas enxergam as pessoas como seu ativo mais importante” (HANSEN e MOWEN, 2001, p.267). Ou seja, o incentivo pessoal é ainda uma ferramenta estratégica com a finalidade de alcançar as metas planejadas e orçadas.

Além dos aspectos comportamentais nas práticas orçamentárias das organizações, ocorrem também os reflexos culturais nos processos da empresa. Conforme já abordado, o presente estudo objetiva analisar as influências culturais e comportamentais das organizações no que tange as práticas orçamentárias desenvolvidas.

4 Metodologia

De acordo com Martins e Theóphilo (2007, p.37), “o objetivo da metodologia é o aperfeiçoamento dos procedimentos e critérios utilizados na pesquisa”. A metodologia do presente estudo será detalhada nos tópicos a seguir.

4.1 Características Metodológicas

De acordo com os conceitos abordados no presente estudo, o mesmo é classificado quanto ao método como hipotético-dedutivo. A partir das hipóteses, bem como da aplicação teórica e conceitual trabalhadas na etapa de estudo do estado da arte dos temas, objetivar-se-á por meio de levantamento de dados, o teste das hipóteses prescritas com a finalidade geral de verificação das influências culturais nas práticas de orçamento junto às organizações.

Hair Jr. *et al* (2005, p.283) afirmam que as hipóteses são desenvolvidas antes da coleta dos dados, na etapa de planejamento da pesquisa. Para os autores, as hipóteses possibilitam aos pesquisadores explicarem e testarem os fatos e fenômenos que foram propostos nos objetivos do estudo (HAIR JR. *et al*, 2005, p.283).

No desenvolvimento do presente estudo serão testadas as seguintes hipóteses de pesquisa:

H1: Não existe relação entre as práticas orçamentárias das organizações com cultura organizacional caracterizada no quadrante grupal em relação às empresas com predominâncias culturais inovativa, racional ou hierárquica.

H2: Não existe relação entre as práticas orçamentárias das organizações com cultura organizacional caracterizada no quadrante inovativo em relação às empresas com predominâncias culturais grupal, racional ou hierárquica.

H3: Não existe relação entre as práticas orçamentárias das organizações com cultura organizacional caracterizada no quadrante racional em relação às empresas com predominâncias culturais grupal, inovativa ou hierárquica.

H4: Não existe relação entre as práticas orçamentárias das organizações com cultura organizacional caracterizada no quadrante hierárquica em relação às empresas com predominâncias culturais grupal, inovativa ou racional.

A característica hipotético-dedutiva da pesquisa é contextualizada por meio das hipóteses construídas. O teste das mesmas será desenvolvido com base aos conceitos do referencial teórico e utilização de análise e interpretação de todos os dados coletados no processo de obtenção dos mesmos para levantamento das observações conclusivas.

A identificação do tipo da presente pesquisa quanto à finalidade e aos objetivos gerais, é classificada como descritiva, causal e correlacional. A classificação descritiva relaciona-se à descrição das características específicas à população selecionada, cujo intuito principal é relacionar as caracterizações de cultura organizacional com as práticas orçamentárias empresariais. O estudo causal é identificado pela lógica posterior do teste das hipóteses pré-estabelecidas. Por fim, a classificação correlacional é destacada pelo fato da análise das relações entre as variáveis classificatórias de cultura organizacional com as variáveis independentes de prática orçamentária.

A pesquisa bibliográfica do presente estudo fundamentou-se nas análises de livros, artigos em periódicos, anais de congressos e eventos científicos, dissertações e teses de autores do contexto nacional, bem como do contexto internacional de publicação científica. Os mesmos ofereceram base suficiente à construção do referencial teórico que abordou os temas supra mencionados.

Na segunda classificação da pesquisa como levantamento ou *survey*, Martins e Théophilo (2007, p.60-61) afirmam que o principal objetivo dessa caracterização é “responder a questões acerca da distribuição de uma variável ou das relações entre características de pessoas ou grupos, da maneira como ocorrem em situações naturais”. Identifica-se um universo ou população específicos ao estudo e por meio de instrumentos de coleta de dados, extraem-se informações com a finalidade de análises e construção de conhecimento sobre o

tema abordado.

Na presente pesquisa há a classificação de levantamento ou *survey*, pois foi realizada coleta de dados junto às empresas identificadas na edição “300 Mais do Sul” do anuário Expressão, o qual relaciona em conjunto com a Fundação Getúlio Vargas – FGV as maiores empresas, mais rentáveis e as que mais cresceram em 40 setores específicos do ano de 2006. Ressalta-se que a edição utilizada da Revista Expressão foi publicada no ano de 2007. As especificidades quanto aos instrumentos utilizados para o coleta e levantamento de dados, bem como a população, universo e amostra selecionados na pesquisa serão abordados na seqüência do desenvolvimento da metodologia.

Sob o ponto de vista de conceitos explorados acerca das avaliações quanto à abordagem do problema, identifica-se que a presente pesquisa é classificada como um estudo qualitativo e quantitativo. Qualitativo pois na descrição da cultura organizacional das empresas analisadas, utilizou-se a adaptação do modelo qualitativo *Competing Value Model* de Cameron e Quinn (1996).

Quanto à abordagem do problema, a classificação quantitativa da pesquisa relaciona-se à utilização de tratamento estatístico junto aos dados coletados por meio de questionário com o emprego das técnicas de análise multivariada de dados, testes estatísticos univariados e análise de regressão logística.

4.2 Instrumentos de coleta, análise e interpretação de dados

Na finalidade de atingir os objetivos estabelecidos, a presente pesquisa tem sua população caracterizada pelas empresas classificadas como as “300 Mais” da região sul do Brasil, compreendendo os Estados do Paraná, Santa Catarina e Rio Grande do Sul. A classificação das 300 maiores empresas da região sul do Brasil é desenvolvida anualmente pela Revista Expressão em parceria com a Fundação Getúlio Vargas – FGV. Ressalta-se ainda que a edição utilizada foi publicada no ano de 2007, com base nas informações econômicas, financeiras e sociais das empresas relativas ao exercício de 2006. O anuário Expressão “as mais do sul” 2007 apresenta as maiores empresas, as que mais venderam, as mais rentáveis e as que mais cresceram em 40 setores distintos da economia sul brasileira.

A amostra da presente pesquisa caracteriza-se como não probabilística por conveniência, sendo considerada para fins de análise as empresas que submeteram suas informações à Revista Expressão. Megliorini *in* Corrar e Theóphilo (2004, p. 44) define a amostragem por conveniência como as que “os elementos da população são selecionados conforme sua disponibilidade para o estudo, ou por conveniência do pesquisador”. A amostra da pesquisa obteve percentual de 28,67% sobre os 100% de questionários eletrônicos enviados. O erro da amostra foi calculado a um valor de 9,12%, demonstrando que a quantidade de retornos foi suficiente para o desenvolvimento das análises necessárias à pesquisa.

Os dados foram coletados após a amostra selecionada por questionário. Os questionários foram elaborados com base no *Competing Value Model* de Quinn e Cameron (1996) descrito, bem como na elaboração de variáveis sobre a prática orçamentária das empresas e foram aplicados aos responsáveis pela gestão de orçamentos das empresas classificadas como as “300 Mais” dos estados de Santa Catarina, Paraná e Rio Grande do Sul.

Para Martins (2002, p.55) após a coleta, os dados e informações devem ser analisados com o objetivo de solucionar o problema de pesquisa proposto, alcançar os objetivos colimados e testar as hipóteses previamente estabelecidas. Neste sentido, é necessária a

aplicação dos testes estatísticos específicos para indicar a aceitação ou rejeição das hipóteses relacionadas.

A seleção da melhor ferramenta ou técnica estatística de análise de dados direciona-se aos objetivos que devem ser alcançados com cada tipo de pesquisa científica. Pela análise do objetivo principal do presente estudo que é relacionar caracterizações de cultura organizacional de acordo com o *Competing Value Model* de Cameron e Quinn (1996) com variáveis de prática orçamentária empresarial, a ferramenta escolhida foi a Regressão Logística.

De acordo com Dias Filho e Corrar *in* Corrar *et al* (2007, p.282) a técnica multivariada de Regressão Logística foi desenvolvida na década de 1960 com o propósito de realizar predições ou explicar fenômenos específicos onde a variável dependente fosse de natureza binária ou dicotômica e um dos primeiros estudos que mais contribuíram para a evolução da mesma foi o Framingham Heart Study, desenvolvido com a colaboração da Universidade de Boston. O estudo identificou fatores condicionados às doenças cardiovasculares, ou seja, relacionado às ciências da saúde (DIAS FILHO e CORRAR *in* CORRAR *et al*, 2007, p.282).

O modelo da regressão logística prevê de modo direto a probabilidade de um evento ocorrer. Na probabilidade, os valores são identificados entre zero e um, e o valor previsto necessita ser estabelecido também entre zero e um. Para Hair Jr. *et al* (2005, p.232) para que se defina uma relação delimitada por zero e um, a regressão logística utiliza uma relação assumida entre as variáveis independentes e dependente que está condicionada pela característica de uma curva em formato de S.

Foram criadas *proxies* para avaliação dos dados. De acordo com Salotti (2006, p.86) *proxies* são medidas reais empregadas para representar conceitos teóricos. Nesse trabalho, as *proxies* utilizadas serão direcionadas às variáveis independentes da pesquisa. Como variável classificatória a ser analisada, cada classificação cultural das empresas será identificada. Portanto, cultura grupal ou clã, inovativa, racional ou de mercado e hierárquica foram consideradas como as variáveis classificatórias dos testes multivariados de dados.

São 9 *proxies* específicas de práticas orçamentárias, onde foram atribuídas para cada, diferentes variáveis contextualizadas pelo referencial teórico. As *proxies* dividem-se em: periodicidade, participação, foco, gratificação, classificação, influências, planos, variações e quantidade de funcionários. São 42 variáveis independentes relacionadas às 9 *proxies* estabelecidas.

Na *proxy* 1 de periodicidade, as variáveis atribuídas foram: mensal, bimestral, semestral e anual, onde a opção outra não ingressou nas análises. A *proxy* 2 de participação relacionou como variáveis: contabilidade, financeiro, diretoria e todos os setores e, novamente a opção outros não foi incluída para as análises. Na *proxy* 3 de foco do orçamento foram estabelecidas as variáveis: operacional, desempenho, metas e estratégias.

Pela seqüência das *proxies*, a 4 de gratificação remetia a opção ou não da mesma pelos respondentes, ou seja, o estabelecimento de gratificação aos responsáveis por atingirem as metas colocadas pelo orçamento, de acordo com o referencial teórico abordado. A *proxy* 5 de classificação, atribuiu como variáveis algumas classificações de orçamento de acordo com a literatura orçamentária, divididas em: por dados contábeis, flexível, base zero, por atividades e estático.

Na *proxy* 6 de influências externas na prática orçamentária, estabeleceram-se como variáveis: política, economia, tecnologia, social, legal, fiscal, ecológica, concorrência, fornecedores e demográfica. A *proxy* 7 de ordem de planos construídos nas etapas

orçamentárias, foram atribuídas as hipóteses dos planos: de marketing, operacional, de ativos permanentes, de recursos humanos e financeiro.

Como as duas últimas *proxies*, a 8 focou as variáveis de variações orçamentárias divididas em: erros, decisões administrativas, identificáveis não-controláveis e não-precisas. Por fim, a *proxy* 9 atribuiu variáveis relacionadas à quantidade de funcionários das empresas respondentes: de 0 a 50, de 50 a 100, de 100 a 500, de 500 a 1000 e acima de 1000. O Quadro 1 identifica de modo direto as *proxies* utilizadas nas análises.

Quadro 1 - Variáveis Independentes

<i>Proxy</i>	Variáveis Independentes
1 - Periodicidade	Mensal
	Bimestral
	Semestral
	Anual
2 - Participação	Contabilidade
	Financeiro
	Diretoria
	Todos
3 - Foco	Operacional
	Desempenho
	Metas
	Estratégias
4 - Gratificação	Gratificação
5 - Classificação	Dados Contábeis
	Flexível
	Base Zero
	Atividades
	Estático
6 - Influências	Política
	Economia
	Tecnologia
	Social
	Legal
	Fiscal
	Ecológica
	Concorrência
	Fornecedores
	Demográfica
7 - Planos	Marketing
	Operacional
	Ativos Permanentes
	Recursos Humanos
	Financeiro
8 - Variações	Erros
	Decisões Administrativas
	Identificáveis e não-controláveis
	Não-precisas
9 - Funcionários	0 a 50
	50 a 100
	100 a 500
	500 a 1000
	Acima de 1000

Fonte: elaborado pelos autores.

Nas variáveis independentes categóricas foram criadas *dummies* que assumiram valores de 0 e 1. Já as variáveis não-categóricas utilizaram valores de escalas do mais para o menos importante em cada *proxy* analisada.

5. Apresentação e Análise dos Resultados

Após a etapa de envio do questionário pela forma eletrônica, contato com as empresas necessárias e estabelecimento de data de corte específica, chegou-se a um retorno total de 91 empresas respondentes. Das 91 respostas submetidas excluíram-se a quantidade de 5 retornos devido ao preenchimento incompleto ou incorreto dos questionários. De acordo com os dados, 7 empresas ou 2,33% retornaram demonstrando o não interesse de participação do estudo, principalmente devido a restrições internas da própria organização. Portanto, chegou-se a um retorno final de 86 (28,67%) respostas diante das 300 empresas abordadas.

Após a análise descritiva dos retornos da coleta de dados, inicialmente foi testada a primeira hipótese. A hipótese 1 (**H₁**) afirmava que não existe relação entre as práticas orçamentárias das organizações com cultura organizacional caracterizada no quadrante grupal em relação às empresas com predominâncias culturais inovativa, racional ou hierárquica. Ou seja, empresas com a predominância cultural grupal ou clã não possuem características de práticas orçamentárias específicas e diferentes das outras possibilidades de cultura.

Das 86 empresas respondentes, ou seja, 28,67% de amostra comparada ao total da população atingida, 33,72% foram caracterizadas pela cultura organizacional grupal ou clã. Dessas, 100% foram utilizadas nas análises estatísticas. Conforme estipulado nas etapas de análises, a mesma caracterização de cultura foi identificada como variável classificatória em comparação às 9 *proxies* ou 42 variáveis independentes de práticas orçamentárias.

Desse modo, foram realizados todos os testes de validação propostos na metodologia da regressão logística. O teste *stepwise* foi utilizado com a finalidade de identificar as variáveis que apresentavam maior modelo preditivo. A estatística *Wald*, identificada com um valor de 8,777 demonstrou que a coeficiente da constante incluída é significativamente diferente de zero, conforme proposto por Hair Jr. *et al* (2005, p.235). Pela análise, chegou-se a um valor de *-2LL* de 92,422. Na seqüência, os testes *Cox & Snell* e *Nagelkerke* chegaram aos valores de 0,184 e 0,255 respectivamente. Desse modo, 18,4% das variações ocorridas no *log* da razão de chance são explicadas pelo conjunto das 42 variáveis independentes explicadas por meio das *proxies*. O modelo também é capaz de explicar cerca de 25,5% das variações registradas na variável classificatória.

No teste de *Hosmer e Lemeshow* o resultado encontrado foi uma estatística de 6,767 e um nível de significância de 0,343, o que demonstra que os valores preditos não são significativamente diferentes dos observados. Para Dias Filho e Corrar *in Corrar et al* (2007, p.308) esse é mais um indício de que o modelo pode ser utilizado para estimar a probabilidade de que as empresas com cultura organizacional grupal predominante possuem características específicas de prática orçamentária.

Demonstra-se também que sem a inclusão das variáveis específicas, o percentual de acerto das classificações foi de 66,3% e, após a inclusão das mesmas houve uma elevação a 69,77%, uma melhora não extensa, porém considerável. Por fim, no teste da hipótese 1 chegam-se às variáveis independentes de prática orçamentária inclusas no modelo: periodicidade anual (*proxy* 1), foco operacional (*proxy* 3) e plano de recursos humanos (*proxy* 7). Ressalta-se que as variáveis de periodicidade anual e foco operacional impactaram positivamente à equação do modelo e a variável plano de recursos humanos impactou de modo negativo, rejeitando-se assim a hipóteses 1 (**H₁**) do estudo.

Das 86 empresas respondentes, 13 ou 15,12% foram caracterizadas com predominância de cultura organizacional inovativa e 100% utilizadas nas análises. Para tanto, a hipótese 2 (**H₂**) pré-estabelecida afirmava que não existe relação entre as práticas

orçamentárias das organizações com cultura organizacional caracterizada no quadrante inovativo em relação às empresas com predominâncias culturais grupal, racional ou hierárquica. Foram desenvolvidos os mesmos procedimentos de análise estatística em todas as hipóteses. Como variável classificatória destacou-se a cultura inovativa e como independentes, novamente, as 9 *proxies* com 42 variáveis de prática orçamentária.

Inicialmente, a estatística *Wald* chegou a um valor de 32,855 significativamente diferente de zero. Pela análise, chegou-se a um valor *-2LL* de 53,539. Na seqüência, os testes *Cox & Snell* e *Nagelkerke* chegaram aos valores de 0,203 e 0,355 respectivamente. Desse modo, 20,3% das variações ocorridas no *log* da razão de chance são explicadas pelo conjunto das 42 variáveis independentes explicadas por meio das *proxies*. O modelo também é capaz de explicar cerca de 35,5% das variações registradas na variável classificatória.

No teste de *Hosmer e Lemeshow* o resultado encontrado foi uma estatística de 2,439 e um nível de significância de 0,965, o que demonstra que os valores preditos não são significativamente diferentes dos observados. Sem a inclusão das variáveis específicas, o percentual de acerto das classificações foi de 84,9% e, após a inclusão das mesmas houve uma elevação a 88,37%.

Assim, as variáveis independentes de orçamento incluídas no modelo foram: influências ecológicas (*proxy* 6) e plano de recursos humanos (*proxy* 3). De acordo com os testes estatísticos, tanto a variável de influências ecológicas, como a de plano de recursos humanos impactam de modo negativo na equação do modelo, sendo a hipótese 2 (**H₂**) rejeitada.

De acordo com as 86 empresas estudadas, 20,93% tiveram preponderância de cultura organizacional de mercado ou racional. Das mesmas, 100% foram relacionadas para as análises. A hipótese 3 (**H₃**) contextualizou que não existe relação entre as práticas orçamentárias das organizações com cultura organizacional caracterizada no quadrante racional em relação às empresas com predominâncias culturais grupal, inovativa ou hierárquica.

Logo, como variável classificatória atribuiu-se a cultura organizacional racional ou de mercado e como independentes as 42 variáveis das 9 *proxies*. Após as análises iniciais, a estatística *Wald* chegou a um valor de 25,143 significativamente diferente de zero. De acordo com a análise, chegou-se a um valor de *-2LL* de 62,741. Na seqüência, os testes *Cox & Snell* e *Nagelkerke* chegaram aos valores de 0,257 e 0,400 respectivamente. Assim, 25,7% das variações ocorridas no *log* da razão de chance são explicadas pelo conjunto das 42 variáveis independentes explicadas por meio das *proxies*. O modelo também é capaz de explicar cerca de 40% das variações registradas na variável classificatória.

Na seqüência, utilizou-se o teste de *Hosmer e Lemeshow* onde o resultado encontrado foi de 5,589 e um nível de significância de 0,588, o que demonstra que os valores preditos não são significativamente diferentes dos observados. Sem a inclusão das variáveis específicas, o percentual de acerto das classificações foi de 79,1% e, após a inclusão das mesmas houve uma significativa elevação a 88,37%.

Realizados os testes de validação necessários à regressão logística, as variáveis independentes que compuseram o modelo da variável classificatória cultura racional ou de mercado foram: periodicidade anual (*proxy* 1), orçamento estratégico (*proxy* 3), influência externa da ecologia (*proxy* 6) e variações orçamentárias não-precisas (*proxy* 8). As variáveis de periodicidade anual, orçamento estratégico e influência externa ecológica impactam de modo positivo na equação do modelo. Em contrapartida, a variável independente de variações orçamentárias não-precisas impactou negativamente à equação. Os resultados demonstraram a

rejeição da hipótese 3 (**H₃**).

Como parte final da síntese das análises das hipóteses, verifica-se a utilização da variável classificatória cultura organizacional hierárquica, onde 30,23% das 86 empresas respondentes obtiveram a caracterização cultural específica. Dessas, 100% foram incluídas nas análises e como variáveis independentes relacionaram-se as 9 *proxies* distribuídas em 42 variáveis de práticas orçamentárias. A hipótese 4 (**H₄**) estabeleceu que não existe relação entre as práticas orçamentárias das organizações com cultura organizacional caracterizada no quadrante hierárquica em relação às empresas com predominâncias culturais grupal, inovativa ou racional.

Na primeira parte das análises a estatística *Wald* demonstra um valor de 25,143 significativamente diferente de zero. O *-2LL* apresentou um valor de 96,576. Os testes *Cox & Snell* e *Nagelkerke* chegaram aos valores de 0,097 e 0,138 respectivamente. Assim, 9,7% das variações ocorridas no *log* da razão de chance são explicadas pelo conjunto das 42 variáveis independentes explicadas por meio das *proxies*. O modelo também é capaz de explicar cerca de 13,8% das variações registradas na variável classificatória.

O teste de *Hosmer e Lemeshow* chegou ao resultado estatístico de 0,720 e um nível de significância de 0,868, o que demonstra que os valores preditos não são significativamente diferentes dos observados. Sem a inclusão das variáveis específicas, o percentual de acerto das classificações foi de 69,8% e, após a inclusão houve uma elevação a 72,09%. Diante das análises expostas, no modelo com a variável classificatória cultural hierárquica, foi relacionada apenas uma variável independente caracterizada como orçamento flexível. A mesma impactou positivamente à equação do modelo, sendo a hipótese 4 (**H₄**) rejeitada.

6 Conclusões

Conforme todas as fases do presente trabalho, responde-se como positivo os reflexos das caracterizações culturais junto às práticas orçamentárias das organizações que compuseram a amostra dos retornos relacionados às empresas classificadas como as “300 Mais” do sul do Brasil pelo anuário Expressão edição 2007 cujos dados são elaborados pela Fundação Getúlio Vargas – FGV. Diante da pesquisa *survey* desenvolvida e posterior tabulação e análise dos dados, houve a possibilidade de teste das quatro hipóteses pré-estabelecidas pela introdução do estudo.

Segundo os resultados apresentados pelo teste das hipóteses do estudo, as dimensões de cultura organizacional grupal ou clã, inovativa, de mercado ou racional e hierárquica as quais foram identificadas como variáveis classificatórias nas análises estatísticas de regressão logística, possuem características específicas de prática orçamentária, apresentadas como variáveis independentes internas às *proxies* propostas pelo questionário eletrônico. Logo, conforme os resultados encontrados identificam-se a existência de práticas orçamentárias empresariais específicas a cada caracterização de cultura organizacional de acordo com o *Competing Value Model*.

Ressalta-se que os resultados limitam-se à população especificada e que a ampliação dos mesmos é objeto de recomendação para futuros estudos. Assim, conforme as análises estatísticas de regressão logística com a utilização do software SPSS versão 13.0, bem como das planilhas eletrônicas do Excel, o objetivo geral foi atingido, ou seja, pelas análises comprovou-se estatisticamente que variáveis de cultura organizacional e de prática orçamentária são relacionadas.

Autores como Merchant (2007) já trouxeram a relevância de pesquisas relacionadas ao sistema de orçamento corporativo e as influências no comportamento e no desempenho gerencial desde a década de 1980. Porém, conforme explorado no presente estudo, existe ainda um amplo campo de exploração sobre a vinculação dos temas culturais e comportamentais com as diversificadas práticas de contabilidade gerencial. Guerreiro, Frezatti e Casado (2006) ampliaram o entendimento da contabilidade gerencial por meio da integração entre conceitos de cultura organizacional, psicologia e da Teoria Institucional, já como início da relação entre os temas.

Após todas as análises serem transformadas em variáveis, foi possível o teste das quatro hipóteses pré-estabelecidas na etapa introdutória do estudo. Como conclusão final ao teste das hipóteses, verificou-se a rejeição das hipóteses 1 (**H₁**), 2 (**H₂**), 3 (**H₃**) e 4 (**H₄**) que atribuíram, de modo direto, que cada predominância de cultura organizacional – grupal, racional, inovativa e hierárquica – possuem características específicas de práticas orçamentárias.

Por meio das análises de regressão logística sobre os dados coletados e tabulados é possível afirmar que empresas com a predominância cultural grupal ou clã, tendem a possuir características orçamentárias comuns relativas aos aspectos de periodicidade anual (*proxy* 1), foco operacional (*proxy* 3) e plano de recursos humanos (*proxy* 7). Organizações com predominância cultural inovativa tendem a possuir características de orçamento nos aspectos de influências ecológicas (*proxy* 6) e plano de recursos humanos (*proxy* 3). As empresas com cultura organizacional de mercado ou racional caracterizam em comum as práticas orçamentárias de periodicidade anual (*proxy* 1), orçamento estratégico (*proxy* 3), influência externa da ecologia (*proxy* 6) e variações orçamentárias não-precisas (*proxy* 8). Como confirmação final, empresas com predominância cultural hierárquica relacionam a característica de orçamento flexível nas práticas gerenciais orçamentárias.

Em linhas gerais, diante dos fatores limitantes do estudo como a quantidade de retornos, população pesquisada e participação das empresas na pesquisa, chega-se à conclusão final de que os objetivos foram atingidos construindo-se assim uma base teórica e prática para utilização em futuros estudos que poderão ser objetos de exploração nos temas abordados.

Referências

- ANTHONY, Robert N.; GOVINDARAJAN, Vijay. **Sistemas de controle gerencial**. São Paulo: Atlas, 2001.
- CAMERON, Kim.; QUINN, Robert E. **Diagnosing and changing organizational culture**. 1996
- DIAS FILHO, José Maria; CORRAR, Luiz J. Regressão logística. *In*: CORRAR, Luiz J.; PAULO, Edílson; FILHO, José Maria Dias (coordenadores). **Análise multivariada: para cursos de administração, ciências contábeis e economia**. FIPECAFI – Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras. São Paulo: Atlas, 2007.
- FREZATTI, Fábio. Management accounting profile of firms located in Brazil: a field study. **Brazilian Administration Review – BAR**, v. 2, n. 1, art. 5, p. 73-87, jan./jun. 2005.
- FREZATTI, Fábio. **Orçamento empresarial: planejamento e controle gerencial**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2007.
- GUERREIRO, Reinaldo; FREZATTI, Fábio; CASADO, Tânia. Em busca de um melhor entendimento da contabilidade gerencial através da integração de conceitos da psicologia,

cultura organizacional e teoria institucional. **Revista Contabilidade & Finanças**. USP, São Paulo. Edição Comemorativa, p. 7-21, setembro 2006.

HAIR JR., Joseph F.; ANDERSON, Rolph E.; TATHAM, Ronald L.; BLACK, William C. **Análise multivariada de dados**. 5. ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.

HAIR JR., Joseph F.; BABIN, Barry; MONEY, Arthur H.; SAMOUEL, Phillip. **Fundamentos de métodos de pesquisa em administração**. Porto Alegre: Bookman, 2005.

HANSEN, Don R.; MOWEN, Maryanne M.. **Gestão de custos: contabilidade e controle**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2001.

HENRY, Jean-François. Organizational culture and performance measurement systems. **Accounting, Organizations and Society**, v. 31 (1), January 2006, p. 77-103.

HOPE, Jeremy; FRASER, Robin. Figures of hate: feature beyond budgeting. **Financial Management**. February, 2001.

HORNGREN, Charles T.; SUNDEM, Gary L.; STRATTON, Willian. **Contabilidade gerencial**. São Paulo: Prentice Hall, 2004.

MARTINS, Gilberto de Andrade. **Manual para elaboração de monografias e dissertações**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

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

MEGLIORINI, Evandir. Amostragem. In: CORRAR, Luiz J.; THEÓPHILO, Carlos R. (coordenadores). **Pesquisa operacional para decisão em Contabilidade e Administração**. São Paulo: Atlas, 2004.

MERCHANT, Kenneth A. O modelo do sistema de orçamento corporativo: influências no comportamento e no desempenho gerencial. **Revista de Contabilidade e Organizações – RCO**. Vol. 1, n. 1, p. 107-126, Set. / Dez. 2007.

MUSIELLO NETO, Francisco Eugênio. O impacto da cultura organizacional nas práticas de gestão ambiental: um estudo no Pólo Costa das Piscinas, litoral sul-paraibano. Encontro Nacional de Programas de Pós-Graduação em Administração. **XXVIII EnANPAD**, Curitiba, 2004.

OTLEY, David. Performance management: a framework for management control systems research. **Management Accounting Research**. 10, 363-382, 1999.

OTLEY, David; POLLANEN, Raili M. Budgetary criteria in performance evaluation: a critical appraisal using new evidence. **Accounting, Organizations and Society**. 25, 483-496, 2000.

ROBBINS, Stephen. P. **Comportamento organizacional**. 9. ed. São Paulo: Prentice Hall, 2002.

SALOTTI, B. M. **Divulgação voluntária da Demonstração do fluxo de Caixa no Mercado de Capitais Brasileiro**. São Paulo, 2006, Tese. Faculdade de Economia e Administração da Universidade de São Paulo - USP.

SANTOS, Neusa Maria Bastos F. **Impacto da cultura organizacional no desempenho das empresas, conforme mensurado por indicadores contábeis - um estudo interdisciplinar**. Tese de doutorado apresentado à FEA/USP, 1992.

SCHEIN, Edgar H. **Organizational culture and leadership**. 2nd. ed. San Francisco: Jossey-Bass Publishers, 1992.

TOMEI, Patrícia Amélia; BRAUNSTEIN, Marcelo Lomacinski. **Cultura organizacional e privatização: a dimensão humana.** São Paulo: Makron Books, 1993.

WARREN, Carl S.; REEVE, James M.; FESS, Philip E. **Contabilidade gerencial.** 2. ed. São Paulo: Thomson Learning, 2008.

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