

Influência da cultura organizacional e práticas orçamentárias na estratégia de empresas brasileiras

Carlos Eduardo Facin Lavarda (UFSC) - elavarda@gmail.com

Marcia Zanievycz Silva (FURB) - marciaza@gmail.com

Juliana Constâncio Nascimento (FURB) - jcbrida@hotmail.com

Cleyson Marcos (FURB) - cleyson.contabilidade@gmail.com

Resumo:

O objetivo dessa pesquisa foi analisar a relação da cultura organizacional e práticas orçamentárias com a estratégia de empresas brasileiras. Realizou-se uma pesquisa quantitativa, por meio de uma survey com respondentes localizados no linkedin nos cargos de controller, gerente financeiro, gerente de custos e gerente administrativo. A análise foi realizada por meio do teste estatístico de correlação de Spearman. Diante dos resultados, a classificação dos respondentes na estratégia genérica de Porter (1991) se concentrou na estratégia de liderança em preço (custos). Foi possível identificar uma relação entre algumas das dimensões culturais e as práticas orçamentárias com as estratégias de liderança em preço (custos) e de diferenciação. Com isso, as empresas classificadas nessa pesquisa baseiam suas atividades voltadas em manter a sua eficiência operacional, o que relaciona essa prática à sua estratégia.

Palavras-chave: *Cultura Organizacional, Práticas orçamentárias, Estratégia.*

Área temática: *Custos como ferramenta para o planejamento, controle e apoio a decisões*

Influência da cultura organizacional e práticas orçamentárias na estratégia de empresas brasileiras

Resumo

O objetivo dessa pesquisa foi analisar a relação da cultura organizacional e práticas orçamentárias com a estratégia de empresas brasileiras. Realizou-se uma pesquisa quantitativa, por meio de uma *survey* com respondentes localizados no *linkedin* nos cargos de *controller*, gerente financeiro, gerente de custos e gerente administrativo. A análise foi realizada por meio do teste estatístico de correlação de Spearman. Diante dos resultados, a classificação dos respondentes na estratégia genérica de Porter (1991) se concentrou na estratégia de liderança em preço (custos). Foi possível identificar uma relação entre algumas das dimensões culturais e as práticas orçamentárias com as estratégias de liderança em preço (custos) e de diferenciação. Com isso, as empresas classificadas nessa pesquisa baseiam suas atividades voltadas em manter a sua eficiência operacional, o que relaciona essa prática à sua estratégia.

Palavras-Chave: Cultura Organizacional, Práticas orçamentárias, Estratégia.

Área Temática: Custos como ferramenta para o planejamento, controle e apoio a decisões

1 Introdução

As investigações sobre cultura organizacional são de longa data. Berger e Luckmann (1967) já relatavam que a cultura organizacional se torna evidente na medida em que a interação social associa-se aos padrões de interação organizacional, a linguagem e nas práticas do cotidiano da organização. Schein (1992) conceituou cultura organizacional como um modelo de crenças e valores compartilhados entre um determinado grupo e transmitidas para os novos membros.

As interações dos indivíduos nos mais variados contextos sociais afetam os membros das organizações, e a percepção dessa interação é que se constroem a essência da organização (HOFSTEDE et al., 1990). Hofstede (1991) afirma que a cultura organizacional não pode ser herdada, ela faz parte do processo de aprendizagem. Logo, a cultura organizacional, por meio dos costumes existentes na organização, pode influenciar e alterar padrões de comportamento, alterar as estruturas, sistema financeiros, procedimentos internos, comportamento dos membros e até mesmo causar mudanças nas estratégias (MACHADO, 2004).

Entre as possíveis alterações que pode ocorrer no comportamento do indivíduo, está o reflexo nas práticas orçamentárias que a organização impõe em suas atividades, que por sua vez, pode ocorrer variações no orçamento por influências externas ou até mesmo pelo ambiente interno da organização (MERCHANT, 2007). Por outro lado, é possível que algumas ferramentas utilizadas na contabilidade ainda incorrem em falhas quando aplicadas, entre elas está o orçamento que tem sido considerado um obstáculo na melhoria dos processos gerenciais (TURNERY; ANDERSON, 1989; SOUZA; LISBOA; ROCHA, 2003).

Além disso, as interações entre os indivíduos da organização além de influenciar nas práticas contábeis, pode ser um fator importante no estabelecimento de uma estratégia dentro de uma organização. Ainda assim, alguns estudos comparativos entre estratégia e cultura organizacional, segundo Ayoun e Moreo (2008) apresentam resultados divergentes. As diferenças encontradas referem-se quanto aos modelos de estratégia e a diferença cultural dos

gestores (GELETKANYCZ, 1997; HITT et al., 1997; KOTHA et al., 1995; SCHNEIDER; DE MEYER, 1991) entretanto, outros autores não encontraram diferenças entre a cultura e o comportamento estratégico (MOUSSETIS et al., 2005; PARNELL, 2004; HARRIS; GHOURI, 2000; MARKOCZY, 2000).

Em um ensaio teórico sobre cultura organizacional, planejamento e controle orçamentário, Heinzmann e Lavarda (2011) identificaram diversas variáveis de cultura organizacional nos estudos brasileiros. Em um estudo de caso Wrubel et al. (2016) analisaram a cultura organizacional nas práticas orçamentárias, assim o objetivo dessa pesquisa é analisar a influência da cultura organizacional e práticas orçamentárias na estratégia de empresas brasileiras. Deste modo, a pergunta que norteia a pesquisa é: qual a influência da cultura organizacional e práticas orçamentárias na estratégia de empresas brasileiras?

A cultura organizacional pode ser uma força ou uma fraqueza para uma empresa que está mudando seu direcionamento estratégico (SCHWARTZ; DAVIS, 1981). Deste modo a contribuição desta pesquisa se dá no âmbito da identificação se as dimensões culturais estão associadas as estratégias, que nesta pesquisa são classificadas pelas tipologias de Porter (1991), e assim utilizá-las como força para o planejamento estratégico. Além disso, essa pesquisa vem completar uma lacuna na busca de contribuir nas pesquisas sobre a influência que a diversidade cultural organizacional exerce nas práticas orçamentárias, para que os gestores possam conduzir seu orçamento, devido os desafios que eles enfrentam no cotidiano (UENO; SEKARAN, 1992). Outro fato motivador desta pesquisa, é a falta de resultados consistentes sobre cultura organizacional e o comportamento estratégico das empresas.

2 Referencial Teórico

A Cultura no âmbito organizacional ganhou força na década 1970 sob uma abordagem sociológica e antropológica por Pettigrew (1979). Segundo o autor, a cultura organizacional transmite, para um grupo, em um dado momento, a percepção de aceitação dentro do ambiente, vistos por meio de termos, formas, categorias e imagens.

Anteriormente, Berger e Luckmann (1967) já indicavam que a interação social incorporada aos padrões de interação organizacional, linguagem e rituais do dia a dia da organização torna a cultura organizacional evidente. Sendo o quesito grupo também abordado por Schein (1992) no conceito de cultura organizacional, que é percebida como hipóteses compartilhadas por determinado grupo, que consideradas como válidas e como maneiras corretas de perceber, pensar e sentir a resoluções de problemas de integrações internas e adaptações externas, são transmitidas a novos membros do grupo.

No estudo de cultura organizacional, Hofstede (1991) define como a distinção de grupos por meio de uma programação mental, não podendo ser herdada, portanto faz parte de um processo de aprendizagem. Hofstede et al. (1990) entendem que os valores moldam a cultura, porém os membros das organizações são afetados por meio das práticas, sendo a percepção destas o que constitui a essência da organização. Essas práticas organizacionais, segundo Verbeke (2000), são aprendidas com o desenvolvimento das tarefas em conjunto e são compartilhadas pelos integrantes da organização. Os fatores menos ambíguos no estudo de Hofstede (2001) foram as práticas organizacionais, o autor indicou seis dimensões destas práticas aplicáveis a qualquer organização e orientadas para: i) processo *versus* orientação para os resultados; ii) orientação ao empregado *versus* orientação ao trabalho; iii) paroquial *versus* profissional; iv) sistema aberto *versus* sistema fechado; v) controle flexível *versus* controle rígido; vi) normativo *versus* pragmático.

Assim, diante das práticas organizacionais orientada a dimensão orientada para processo *versus* resultado, é esperado pela administração que seus colaboradores se envolvam nos processos organizacionais (VERBEKE, 2000). A orientação para o processo apresenta a

organização com rotinas burocráticas ou técnicas, de modo que a prática orientada para o resultado tem seus esforços voltados para os objetivos e as pessoas se sentem confortáveis com situações não típicas (HOFSTEDE, 1991). Organizações voltadas para processos evitam correr riscos, enquanto as voltadas para resultados são mais propensas a correr riscos e incentivam os membros da organização a buscar novos desafios (MACHADO; CARVALHO, 2008).

A dimensão orientada para empregado *versus* trabalho tem-se a dicotomia entre a preocupação com o funcionário e a preocupação com a realização das tarefas. Quando a organização tem suas práticas voltadas para os empregados, estes percebem que a empresa está interessada no seu bem-estar, e as decisões são tomadas no coletivo, quando a organização é classificada com orientação para o trabalho, as pessoas se sentem pressionadas para realização das atividades, e as decisões são tomadas individualmente (HOFSTEDE, 1991). A dimensão orientada para paroquial *versus* profissional é tratada a derivação da identidade do funcionário. A orientação voltada a culturas paroquias trata que a identidade é derivada da organização, estendendo as normas do trabalho para a vida particular do funcionário. Já na cultura profissional, o funcionário vê a vida particular como privada, e seus serviços são contratados somente pela sua competência profissional (HOFSTEDE, 1991).

O estilo de comunicação interna e externa da organização é representado pela dimensão de sistema aberto *versus* sistema fechado, e trata também como os novos membros são acolhidos pela organização. Quando o sistema é considerado como aberto, qualquer novo integrante se ajusta a organização, precisando de pouco tempo para adaptação. Quando o sistema é considerado fechado, os novos membros precisam de muito tempo para adaptação e não são todas as pessoas que se adaptam a organização (HOFSTEDE, 1991).

A dimensão de controle flexível *versus* rígido, trata a estrutura interna da organização como mais flexível ou mais rígida, ou seja, seu grau de formalidade. Nas organizações com controle mais ligeiro ou flexível, os funcionários tendem a pensar que não existe um controle de custos, as reuniões não têm um horário fixo marcado, e as piadas relacionadas a companhia acontecem com frequência. Já nas empresas com controles apertados ou rígidos, os funcionários são conscientes do controle de custos da empresa, os horários de reuniões são seguidos rigorosamente e não existem piadas relacionadas a organização (HOFSTEDE, 1991).

A dimensão cultural da prática organizacional orientada para normativo *versus* pragmático identifica como a organização enfrenta o ambiente. Quando a cultura organizacional é classificada como normativa, a ética e a honestidade são elevadas e segue-se corretamente os procedimentos da organização que são considerados mais importantes que o resultado a ser alcançado. Já as organizações com a classificação de pragmáticas preocupam-se em satisfazer o cliente, e ao contrário do normativo, os resultados são mais importantes do que os procedimentos (HOFSTEDE, 1991).

Segundo Hofstede (1991) as dimensões supracitadas não são classificadas como boas ou ruins, pois depende da estratégia escolhida ou do que se almeja para organização. Há uma socialização dos indivíduos na aquisição de valores referentes a organização, sendo então os costumes contidos na organização, capazes de influenciar os comportamentos relacionados a cultura organizacional (MACHADO, 2004). As variáveis internas da organização, seu sistema de controle, autoridade, estrutura, tarefas e regras envolvem a perspectiva cultural, refletindo por meio da cultura organizacional o modo que as pessoas executam as tarefas, definem e administram seus recursos para atingir seus objetivos (HEINZMANN, LAVARDA, 2011).

2.1 Práticas Orçamentárias

As organizações utilizam o orçamento conforme seus objetivos, que podem ser baseados no prazo para atingi-los. Hansen e Van Der Stede (2004) ressaltam que para o planejamento operacional e a avaliação de desempenho é aplicado o orçamento de curto prazo e para a

transmissão de metas e desenvolvimento de estratégias é aplicado o orçamento de longo prazo. Assim, a aplicabilidade do orçamento é direcionada diante dos objetivos estabelecidos pela organização. Para os objetivos que a organização almeja alcançar, cabe o orçamento de longo prazo, já a forma como a empresa operacionaliza esses objetivos aplica-se o orçamento de curto prazo (HANSEN; VAN DER STEDE, 2004)

O controle orçamentário auxilia no acompanhamento dos objetivos da organização, que possibilita orientar os gestores para a percepção de um desempenho apropriado, o que permite reorientar suas práticas operacionais, podendo selecionar prioridades no processo de planejamento (FREZATTI et al., 2010). No entanto, as práticas orçamentárias podem ter reflexos diferentes conforme o comportamento do indivíduo. A conformidade dos objetivos da organização pode ser impactada pela cultura organizacional. Essas diferenças foram encontradas na pesquisa de Hofstede (1980). Assim, diferentes formas de aplicabilidade dos Sistemas de Controles Gerenciais impregnadas pelo estabelecimento de uma cultura organizacional, podem ser influenciadas, em parte, conforme a cultura local, denominadas como o coletivismo, masculinidade, distância de poder e aversão à incerteza (HOFSTEDE, 1980; WICKRAMASINGHE; HOPPER, 2005).

Isto quer dizer que as diferentes culturas podem influenciar a forma como o orçamento é utilizado nas organizações. No entanto, essas variações no orçamento, é justificada não só por influências externas à organização, mas também pelo ambiente organizacional interno, o que esclarece o comportamento de um grupo no cumprimento do orçamento (MERCHANT, 2007).

Algumas empresas, principalmente as multinacionais podem adaptar seu sistema de controle gerencial, inserindo ferramentas para melhor responder as culturas nacionais nas quais elas exploram suas atividades (DOUGLAS; WIER, 2005). Com base nos estudos de Frucot e Shearon (1991), quando um gestor local institui técnicas de controle gerencial em um novo ambiente cultural, sua aplicabilidade é melhor sucedida.

Portanto, com essa influência da diversidade de cultura organizacional nas práticas de controle orçamentário, permite-se que gestores possam entender de que forma os processos e as técnicas do orçamento diferenciam-se, diante das diversidades normativas e do grupo de indivíduos (UENO; SEKARAN, 1992, p. 660).

Assim como o orçamento, algumas técnicas utilizadas na Contabilidade Gerencial tem sido objeto de críticas quanto a sua aplicabilidade e validade, quando observadas em relação às particularidades do ambiente operacional das organizações (SOUZA; LISBOA; ROCHA, 2003). Apesar da diversidade da cultura organizacional, Souza, Lisboa e Rocha (2003), ainda destaca que é recorrente a presença de críticas às técnicas gerenciais, devido elas se tornarem desatualizadas e desprovidas de informações necessárias no processo decisório, o que acontece normalmente em decorrência da alta competitividade e exigência que enfrenta as organizações.

As condições operacionais nas organizações podem sofrer mudanças significativas, principalmente devido a diversidade de mercado e da ampliação da diversidade da cultura organizacional. Nesse eixo de abordagem, a forma como as práticas orçamentárias estão sendo utilizadas, podem estar inseridas em um contexto para um ambiente totalmente diferente, logo pode não estar contribuindo para no processo decisório. Turney e Anderson (1989) argumentam que nas organizações, algumas ferramentas contábeis resultam em falhas diante de sua aplicabilidade, devido a falta de adaptação a um novo ambiente competitivo.

Apesar do orçamento ser amplamente utilizado nas organizações, essa ferramenta tem sido considerada como sistema obsoleto e causador de barreiras na melhoria contínua dos processos gerenciais (TURNERY; ANDERSON, 1989; SOUZA; LISBOA; ROCHA, 2003).

2.2 Estratégias genéricas de Porter

As estratégias genéricas de liderança em custo, diferenciação e enfoque, é uma tipologia

proposta por Porter (1980, 1985). Inicialmente, de acordo com o autor, as organizações que apresentam melhor desempenho são aquelas que empregam uma, e apenas uma, das três estratégias. Já aquelas empresas que procuram uma estratégia híbrida foram classificadas pelo autor como *stuck-in-the-middle*, ou seja, meio-termo (PORTER; 1980, 1985; CARNEIRO; SILVA; CAVALCANTI, 1997).

Necessariamente, quando uma empresa é categorizada como meio-termo, não significa que ela não tenha vantagem competitiva típicas de uma ou mais das estratégias genéricas, mas que sua estratégia necessita de consistência interna (DESS; DAVIS, 1984). Inicialmente, Porter (1980, 1985) relatou que uma organização quando atua no meio-termo apresenta resultado abaixo daquelas que conquistam sucesso quando desenvolvem uma só estratégia. No entanto, essa afirmação rendeu várias críticas de autores como (MURRAY, 1988; HILL, 1988; MILLER; DESS, 1993); especialmente Porter (1980) reportou-se que seria possível uma organização utilizar simultaneamente a estratégia de baixo custo e de diferenciação, devido a determinadas circunstâncias.

A estratégia em liderança em custo consiste em a organização formar um preço de custo abaixo de seus concorrentes. Isso faz com que a empresa crie ferramentas de defesa contra seus rivais em relação aos preços praticados no mercado, diante de uma pressão por grandes fornecedores, essa estratégia permite uma margem de segurança nos preços (PORTER; 1980, 1985; CARNEIRO; SILVA; CAVALCANTI, 1997; CARNEIRO; CAVALCANTI; SILVA, 2003). Além disso, Carneiro, Silva e Cavalcanti (1997) ressaltam que essa estratégia permite segurança para combater as ameaças de novos entrantes, produtos substitutos e poder de negociação.

Outra estratégia de Porter (1980, 1985), é a de diferenciação, que consiste em fornecer um produto que seja considerado único pelos seus clientes, de que suas características sejam diferenciadas entre aquelas oferecidas pela concorrência (PORTER; 1980, 1985; CARNEIRO; SILVA; CAVALCANTI, 1997). No entanto, é difícil conciliar os desejos e necessidades dos clientes, para atender toda a demanda de mercado (HUNT; MORGAN, 1995). Essa estratégia oferece à organização uma defesa considerável, mas de forma diferente daquelas vislumbrada pela liderança em custo, pois está em jogo a lealdade, que os clientes estão dispostos a pagar a mais por um produto que consideram melhor e que atendam suas principais necessidades (PORTER; 1980, 1985; CARNEIRO; SILVA; CAVALCANTI, 1997).

A estratégia de enfoque baseia-se em um melhor atendimento do seu alvo estratégico do que seus concorrentes, para atender toda a sua demanda de clientes. Normalmente esse alvo é ajustado de forma que permita a empresa atender de forma eficiente e eficaz, para focar em tipos de clientes, tipos de produtos, diversificar a logística de distribuição de produtos e até mesmo a área geográfica (PORTER; 1980, 1985; CARNEIRO; SILVA; CAVALCANTI, 1997).

3 Metodologia

Para responder ao objetivo deste estudo, a pesquisa caracteriza-se como descritiva com abordagem quantitativa. Foi realizada uma *survey*, por meio do *google Forms*. A característica descritiva é evidenciada pela proposta de analisar a influência da cultura organizacional e práticas orçamentárias na estratégia de empresas brasileiras.

Para compor a população da pesquisa foram selecionados *controllers*, gerentes de custos, gerentes financeiros, gerentes administrativos de empresas Brasileiras que apresentavam no *linkedin* os seguintes parâmetros. Inicialmente, selecionou-se os cargos mencionados, em seguida a delimitação para empresas sediadas no Brasil. Foram selecionadas todas as opções de 0 a + de 10 mil funcionários.

As respostas foram obtidas no período de outubro e novembro de 2016, totalizando 126 questionários compondo a amostra, após tabulação dos dados, verificou-se que algumas perguntas estavam sem resposta, após exclusão, obteve-se uma amostra final de 117 questionários.

Quadro 1 - Questões da variável dimensões culturais e estratégias genéricas de Porter

Dimensões Culturais			
Práticas Orçamentárias	Dimensão 1	Orientação para Processos <i>versus</i> orientação para resultados	D103
			D104
	Dimensão 2	Orientação para empregados <i>versus</i> orientação para trabalho	D201
			D202
			D203
	Dimensão 3	Paroquiais <i>versus</i> profissionais	D301
			D302
			D303
	Dimensão 4	Sistema aberto <i>versus</i> sistema fechado	D401
			D402
			D403
	Dimensão 5	Controle flexível <i>versus</i> controle rígido	D504
			D505
	Dimensão 6	Normativo <i>versus</i> pragmático	D601
D602			
D603			
D604			
Estratégia genérica de Porter – Liderança em Preço (custos)			
Estratégia Genérica Porter	Estratégia liderança em preço (custos)		EP01
			EP02
			EP03
			EP04
			EP05
			EP06
	Estratégia de diferenciação		ED01
			ED02
			ED03
			ED04

Fonte: Dados da pesquisa

Para as questões sobre dimensões culturais e práticas orçamentárias, foi utilizado o questionário de Hofstede (1991), adaptado por Wrubel et al. (2016), e para a tipologia estratégica foi utilizado Porter (1991). O instrumento de pesquisa foi elaborado após um pré-teste aplicado com dois estudantes (um mestrando e um doutor) e um profissional (controller), que posteriormente foram realizadas algumas adaptações de redação. As questões sobre as dimensões culturais e as práticas orçamentárias são medidas por meio de escala *likert* 5 pontos e as questões sobre a tipologia estratégica foi medido por meio de escala *likert* 7 pontos, conforme utilizado nos estudos dos autores supracitados. A estatística descritiva das variáveis é apresentada na tabela 1.

Preliminarmente, utilizou-se a análise fatorial exploratória (AFE), para verificar as cargas fatoriais das variáveis analisadas que melhor represente o instrumento a ser aplicado (DAMÁSIO, 2012). Anterior a aplicação da AFE, foi realizado o teste de normalidade de Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) e o Teste de Esfericidade de Barlett, a fim de verificar se os dados poderiam ser submetidos ao processo fatorial. Assim, no total foram excluídas quatro questões da AFE, sendo que uma questão envolvendo a dimensão cultural 1 e três questões envolvendo a dimensão. Portanto, no Quadro 1 apresenta-se a síntese das questões analisadas na pesquisa.

Após a aplicação da AFE foi possível demonstrar a correlação das variáveis de dimensão cultural com a variável de estratégia de liderança em preço e diferenciação.

Tabela 1 – Estatística descritiva das variáveis

Variável	N	Média	Mínimo	Máximo	Desvio padrão
D1	117	5,22	2	10	2,24
D2	117	10,08	3	15	2,47
D3	117	11,57	8	15	1,80
D4	117	11,73	6	15	1,86
D5	117	7,74	2	10	1,99
D6	117	16,69	6	20	2,51
EP	117	28,46	6	42	7,73
ED	117	19,49	4	28	5,98

Fonte: dados da pesquisa.

Por fim, para verificar as possíveis relações dessa pesquisa, os dados foram analisados por meio da correlação de Spearman que visa medir o grau de correlação entre as variáveis. A mensuração da direção e grau da relação linear de duas variáveis quantitativas é dada por meio da correlação (MOORE, 2007). Neste caso, o software utilizado nessa pesquisa foi o SPSS para a análise da correlação e os testes supracitados.

4 Análise dos Resultados

Os resultados desta seção apresentam as características dos respondentes, a análise fatorial exploratória da dimensão cultural e práticas orçamentárias, e da estratégia, e a análise e discussão dos resultados de pesquisa.

4.1 Apresentação dos respondentes da pesquisa

Entre os 117 respondentes que participaram da pesquisa, 18% são do gênero feminino e 82% do gênero masculino. A faixa etária dos respondentes é concentrada em 30 a 39 anos com 43,59% e de 40 a 49 anos com 33,34%. O grau de instrução é de 1,71% para superior incompleto, 10,26% para superior completo e 88,03% para pós-graduação. O tempo de atuação na função é de até 2 anos com 18,80%, de 2,1 a 4 anos com 25,64%, de 4,1 a 6 anos com 8,55% e 8,1 a mais de 10 anos com 38,46. No quesito do nível hierárquico ocupado pelo respondente, ocupando o cargo de gerência foram 81,20% dos casos, e não gerência com 18,80%. Os principais setores de atuação nas empresas pesquisadas são apresentados no Quadro 2.

Quanto a classificação das empresas conforme as estratégias genéricas de Porter, a amostra analisada apresentou 88,89% das empresas classificadas na estratégia de preço (liderança em custos), seguindo por 10,26% na estratégia de diferenciação e 0,85% ou 1 empresa, na estratégia de foco. Este resultado pode ser justificado conforme o Quadro 2, que apresenta 41,03% das empresas como indústrias de transformação. Sendo as empresas classificadas como diferenciação e foco, na sua maioria no setor de prestação de serviços. Sendo a maior parte da amostra a indústria de transformação, é natural que o foco dessas empresas se concentre no controle de custos e aumento da produtividade, o que pode ter influenciado o resultado de 103 empresas classificadas como estratégia de liderança em preço.

4.2 Análise da correlação entre as variáveis e discussão dos resultados

Após analisar o comportamento das variáveis que contemplam o modelo do estudo, foi

possível mostrar a correlação entre elas, para evidenciar a relação das variáveis de dimensão cultural com a variável de estratégia de liderança em preço, assim como a análise e discussão dos resultados de pesquisa. Com isso, apresenta-se inicialmente o teste de normalidade e as correlações entre as seis dimensões culturais de Hofstede (1991) e a estratégia genérica de Porter (1991) de liderança em preço (custos), conforme classificado pelo questionário aplicado.

Quadro 2 – Atividade principal das empresas pesquisadas

Setor	Quantidade	%
Administração Pública, Defesa e Seguridade Social	2	1,71
Agricultura, Pecuária, Produção florestal, pesca e agricultura	9	7,69
Artes, Cultura, Esporte e Recreação	1	0,85
Atividades Administrativas e serviços complementares	4	3,42
Atividades Financeiras, de seguro e serviços relacionados	4	3,42
Atividades imobiliárias	1	0,85
Atividades profissionais, científicas e técnicas	4	3,42
Comércio, Reparação de veículos Automotores e motocicletas	8	6,84
Construção	6	5,13
Educação	3	2,56
Eletricidade e gás	4	3,42
Indústria da Transformação	47	41,03
Indústria Extrativas	1	0,85
Informação e comunicação	7	5,98
Outras atividades de serviços	10	8,55
Saúde humana e serviços sociais	3	2,56
Transporte armazenagem e correio	2	1,71
Total	117	100

Fonte: Dados da pesquisa.

O teste de normalidade dos resíduos, foi analisado pelo Kolmogorov-Smirnov que apresentou significância estatística Sig.0,200, indicando que os dados são normais. Deste modo, aplicou-se a correlação de Spearman nas variáveis estudadas conforme Tabela 2.

De acordo com a Tabela 2, na correlação de Spearman os valores de significância inferiores a 0,05 aumentam a dependência entre as variáveis analisadas. Assim, os resultados do teste de correlação permitem mostrar que houve associação entre uma dimensão cultural (D4) e a estratégia genérica de Porter de liderança em preço e outra dimensão cultural (D2) com a estratégia de diferenciação.

Tabela 2 – Matriz de correlação de Spearman entre as variáveis analisadas

Spearman	D1	D2	D3	D4	D5	D6	EP	ED
D1	1,0000							
D2	0,2342*	1,0000						
D3	0,2623*	0,1232	1,0000					
D4	0,2042*	0,2804	0,2554*	1,0000				
D5	0,0142	0,3617*	-0,0493	0,1820*	1,0000			
D6	0,1457	0,1960*	0,2717*	0,3055*	0,3614*	1,0000		
EP	-0,1238	0,1640	0,0445	0,2005*	0,0967	-0,0097	1,0000	
ED	0,0519	0,2824*	-0,0723	0,1781	0,1813	0,0488	0,4620*	1,0000

Fonte: Dados da pesquisa. * $p < 0,05$

A dimensão D1 trata da orientação para processos *versus* orientação para resultados, a administração espera que seus colaboradores se envolvam nos processos organizacionais (VERBEKE, 2000) e D1 se associa com D2 (orientação para empregados *versus* orientação

para trabalho), D3 (culturas paroquiais *versus* profissionais) e D4 (sistema aberto *versus* sistema fechado).

O resultado apresentado na Tabela 2, evidencia que não houve significância à Estratégia de Preço (EP) e Dimensão 2 (D2) coeficiente 0,1640. Na D2, da orientação para empregado *versus* orientação para trabalho, está voltada para as práticas dos colaboradores, se as decisões da empresa são voltadas para o seu bem-estar, normalmente são realizadas olhando o coletivo, mas se for voltada para o trabalho, as decisões tendem a ser individuais (HOFSTEDE, 1991). Com isso, a EP não está associada a fatores que envolvam a observação do bem-estar dos colaboradores, quando da elaboração do orçamento e definição das responsabilidades orçamentárias. Igualmente a EP, não está ligada a decisões importantes relacionadas ao processo orçamentário que são realizadas em grupos ou comitês. Além disso, EP não está diretamente relacionada a consideração que a empresa tem com os problemas pessoais de seus colaboradores, sobretudo, em relação àqueles que possam influenciar no processo orçamentário quanto a definição e cumprimento de metas.

Cabe observar que não houve significância entre a Estratégia de Preço (EP) e Dimensão 3 (D3) coeficiente 0,0445. Na D3, culturas paroquiais *versus* profissionais, a EP não está ligada a fatores que permitem o colaborador vincular a sua identidade à empresa, ou seja, as regras, crenças e valores da organização que cobrem todos os aspectos da sua vida, incluindo a sua vida particular. Além disso, a EP não se relaciona com fatores que misturam a vida particular e profissional do colaborador com os interesses da organização, pois ele foi contratado exclusivamente em decorrência de suas competências profissionais. O estabelecimento da EP não está condicionado ao que o colaborador irá pensar, se com o futuro da empresa ou o futuro da sua carreira, ela é estabelecida com unicidade para a empresa ser competitiva com preços que atendam seus clientes.

Constata-se que houve significância ($p < 0,05$) entre a Estratégia de Preço (EP) e Dimensão 4 (D4) coeficiente 0,2005. Na D4, que trata de sistemas abertos *versus* sistemas fechados, a EP está relacionada diretamente se há entrosamento entre os colaboradores, quando chega um novo membro na equipe ou se ele se adapta rapidamente e com facilidade à prática orçamentária do setor. Além disso, a EP está relacionada se existe uma boa comunicação dentro da equipe que realiza o processo orçamentário.

Evidencia-se também que não houve significância entre a Estratégia de Preço (EP) e Dimensão 5 (D5) coeficiente 0,0967. Na D5, que trata de controle flexível *versus* controle rígido, a EP não está relacionada se o clima de trabalho contribui para a execução do orçamento e tão pouco se o clima de trabalho contribui para que as metas orçamentárias sejam alcançadas.

Por último, cabe observar que não houve significância entre a Estratégia de Preço (EP) e Dimensão 6 (D6) coeficiente -0,0097. Na D6, que trata do normativo *versus* pragmático, a EP não está relacionada se a elaboração do orçamento de uma determinada área de trabalho segue rigorosamente as regras da empresa ou se o colaborador segue rigorosamente as regras estabelecidas no planejamento orçamentário. Além disso, a EP não está associada a fatores que delimitam que as regras da empresa são mais importantes do que os resultados no processo orçamentário, e se o colaborador realiza o processo orçamentário com alto sentido de ética nos negócios.

Cabe ressaltar que, a estratégia genérica de preço de Porter, que é de liderança em custo, foi identificada nessa pesquisa, impulsionada pela maior parte das empresas da amostra (41,03%) ser classificadas como indústrias de transformação. Assim, é comum que nas empresas que tenham atividades voltadas à indústria de transformação que elas estejam voltadas ao controle de custos e incentivo da produtividade. Ainda assim, outros segmentos de atividade também assim classificaram sua estratégia como liderança em custo, o que totalizou 88,89% das empresas nessa estratégia.

Com isso, as empresas classificadas nessa pesquisa baseiam suas atividades voltadas em manter a sua eficiência operacional, o que relaciona essa prática à sua estratégia. O foco das empresas desta pesquisa é direcionar suas atividades operacionais para garantir preços competitivos, o que naturalmente a coloca em preferência na lista de seus clientes e, afasta a ameaças de seus concorrentes. Além disso, para garantir preços competitivos, as empresas identificadas nessa pesquisa dão grande atenção na aquisição de matéria-prima, o que pode tornar o produto com um preço mais acessível. Outra característica dessas empresas é reduzir a taxa de financiamento externo, para que seja majorado o preço de custo dos produtos, o que afetaria a sua estratégia, que tem como elemento principal a liderança em custo.

Por outro lado, a estratégia de diferenciação está relacionada com a dimensão 2 (D2) da cultura organizacional com coeficiente 0,2824. Assim, as empresas que fornecem um produto que seja considerado único pelos seus clientes, de que suas características sejam diferenciadas entre aquelas oferecidas pela concorrência está associado com práticas orçamentárias que envolvam a observação do bem-estar dos colaboradores, quando da elaboração do orçamento e definição das responsabilidades orçamentárias. Igualmente, está ligado a decisões importantes relacionadas ao processo orçamentário que são realizadas em grupos ou comitês, e está diretamente relacionada a consideração que a empresa tem com os problemas pessoais de seus colaboradores, sobretudo, em relação àqueles que possam influenciar no processo orçamentário quanto a definição e cumprimento de metas.

5 Considerações Finais

Esta pesquisa teve por objetivo analisar a relação da cultura organizacional e práticas orçamentárias na estratégia de empresas brasileiras. Desenvolveu-se uma pesquisa quantitativa, por meio de uma *survey* com respondentes localizados no *linkedin* por meio dos cargos de *controller*, gerente financeiro, gerente de custos e gerente administrativo. Assim, a análise foi realizada por meio do teste estatístico de correlação de Pearson, método empregado conforme a significância estatística dos resíduos.

A classificação dos respondentes na estratégia genérica de Porter (1991) se concentrou na estratégia de liderança em preço (Custos), fato que pode ser explicado pela maioria dos respondentes serem de indústrias, fato comum entre as empresas desse segmento que focam suas atividades operacionais voltadas a redução de preço no processo produtivo, tornando o produto mais competitivo.

A partir da questão de pesquisa, foi possível identificar uma relação entre as dimensões culturais e as práticas orçamentárias (D4) e a estratégia de liderança em preço (custos). A dimensão cultural (D2) está relacionada com a estratégia de diferenciação.

Algumas dimensões apresentaram relação entre si, porém todas apresentam uma baixa correlação. As dimensões que se correlacionaram foram D1 - Orientação para Processos versus orientação para resultados com D2 - Orientação para empregados versus orientação para trabalho, D3 - Paroquiais versus profissionais, D 4 - Sistema aberto versus sistema fechado.

Os achados da pesquisa complementam os estudos de Heinzmann e Lavarda (2011) e Wrubel et al. (2016) que haviam encontrado que a cultura organizacional de orientação por resultados contribui para que os gerentes da empresa possam realizar o orçamento baseado na criatividade e no controle das metas, pois nessa orientação os gestores tendem a dedicar esforços nas tarefas. Observou-se que quando os envolvidos no orçamento possuem a orientação para resultados, conforme a Dimensão 1, orçamento da organização tem como premissa atingir o planejamento projetado pela alta administração.

As limitações desta pesquisa referem-se aos constructos elaborados e aos respondentes, cujos resultados não puderam ser relacionados com todas as dimensões da cultura organizacional e tipos de estratégia.

Sugestões para pesquisas futuras incluem replicar o questionário fora do período de crise econômica, para analisar se as classificações de estratégias se diferenciam do que foi encontrado neste artigo. Também, ir além da identificação de relação da dimensão com estratégia e buscar identificar se existe uma relação entre o tipo de estratégia e cada dimensão da cultura organizacional. O aumento no número de respondentes também auxilia esta identificação.

Referências

- AYOUN, Baker M.; MOREO, Patrick J. The influence of the cultural dimension of uncertainty avoidance on business strategy development: A cross-national study of hotel managers. **International Journal of Hospitality Management**, v. 27, n. 1, p. 65-75, 2008.
- BERGER, P.; LUCKMANN, L. **The social construction of reality**. New York: Doubleday, 1967.
- CARNEIRO, Jorge Manoel Teixeira; CAVALCANTI, Maria Alice Ferreira Deschamps; SILVA, Jorge Ferreira da. Porter revisitado: análise crítica da tipologia estratégica do mestre. **Revista de Administração Contemporânea**, v. 1, n. 3, p. 7-30, 1997.
- CARNEIRO, Jorge Manoel Teixeira; SILVA, Jorge Ferreira da; CAVALCANTI, Maria Alice Ferreira Deschamps. Impactos da Privatização sobre as Estratégias Competitivas de Empresas de Petróleo: um estudo de casos. **RAE-eletrônica**, v. 2, n. 2, 2003.
- DAMÁSIO, Bruno Figueiredo. Uso da análise fatorial exploratória em psicologia. **Avaliação Psicológica**, v. 11, n. 2, 2012.
- DESS, Gregory G.; DAVIS, Peter S. Porter's (1980) generic strategies as determinants of strategic group membership and organizational performance. **Academy of Management journal**, v. 27, n. 3, p. 467-488, 1984.
- DOUGLAS, Patricia Casey; WIER, Benson. Cultural and ethical effects in budgeting systems: a comparison of US and chinese managers. **Journal of Business Ethics**. v.60, p. 159-174, 2005.
- FREZATTI, F., RELVAS, T. R. S., NASCIMENTO, A. R., JUNQUEIRA, E. R., & BIDO, D. de S. Perfil de planejamento e ciclo de vida organizacional nas empresas brasileiras. **Revista de Administração**, v.5, n 4, p. 383-399, 2010.
- FRUCOT, Veronique; SHEARON, Winston. Budgetary participation, locus of control, and Mexican managerial performance and job satisfaction. **The Accounting Review**. v.66, n 1, p. 80-99, 1991.
- GELETKANYCZ, M. The salience of 'culture's consequences': the effect of cultural values on top executive commitment to the status quo. **Strategic Management Journal** v. 18, p.615–634, 1997.
- HANSEN, Stephen C.; VAN DER STEDE, Wim A. Multiple facets of budgeting: an exploratory analysis. **Management accounting research**, v. 15, n. 4, p. 415-439, 2004.

HARRIS, S., GHOURI, P. Strategy formation by business leaders: exploring the influence of national values. **European Journal of Marketing**, v. 34, n. 1/2, p. 126–142, 2000.

HEINZMANN, Lígia Maria; LAVARDA, Carlos Eduardo Facin. Cultura organizacional e o processo de planejamento e controle orçamentário. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 5, n. 13, p. 4-19, 2011.

HILL, Charles WL. Differentiation versus low cost or differentiation and low cost: a contingency framework. **Academy of Management Review**, v. 13, n. 3, p. 401-412, 1988.

HITT, M., DACIN, T., TYLER, B., PARK, D. Understanding the differences in Korean and U.S. executives' strategic orientations. **Strategic Management Journal**, v. 18, n. 2, p. 159–167, 1997.

HOFSTEDE, G. **Culture and organizations: software of the mind**. New York: McGraw-Hill, 1991.

HOFSTEDE, G. **Culture's consequences: comparing values, behaviors, institutions, and organizations across nations**. 2nd ed. Thousand Oaks, CA: Sage Publications, 2001.

HOFSTEDE, G., NEUIJEN, B., OHAYV, D. D., & SANDERS, G. Measuring organizational cultures: A qualitative and quantitative study across twenty cases. **Administrative Science Quarterly**, v. 35, n. 2, p.286-316, 1990.

HOFSTEDE, G. **Culturas e organizações: compreender a nossa programação mental**. Lisboa: Silabo, 1991.

HOFSTEDE, Geert. **Culture's consequences: international differences in work-related values**. v.5, Sage Publications, 1980.

KOTHA, S., DUNBAR, R., BIRD, A. Strategic action generation: a comparison of emphasis placed on generic competitive methods by U.S. and Japanese managers. **Strategic Management Journal** v. 16, p.195–220, 1995.

MACHADO, D. D. P. N. **Inovação e cultura organizacional: um estudo dos elementos culturais que fazem parte de um ambiente inovador**. 2004. 181f. Tese (Doutorado em Administração) - Escola de Administração de Empresas de São Paulo, FGV, São Paulo, 2004.

MACHADO, Denise Del Prá Netto; CARVALHO, Carlos Eduardo. Cultural typologies and organizational environment: a conceptual analysis. **Latin American Business Review**, v. 9, n. 1, p. 1-32, 2008.

MARKOCZY, L. National culture and strategic change in belief formation. **Journal of International Business Studies** v. 31, p.427–442, 2000.

MERCHANT, Kenneth A. O modelo do sistema de orçamento corporativo: influências no comportamento e no desempenho gerencial. **RCO – Revista de Contabilidade e Organizações**, FEARP/USP. v 1, n 1, p. 104-121. set/dez 2007.

MILLER, Alex; DESS, Gregory G. Assessing Porter's (1980) model in terms of its generalizability, accuracy and simplicity. **Journal of Management Studies**, v. 30, n. 4, p. 553-585, 1993.

MOORE, David S. **The Basic Practice of Statistics**. New York, Freeman. 2007

MOUSSETIS, R., ABU RAHMA, A., NAKOS, G.,. Strategic behavior and national culture: the case of the banking industry in Jordan. **Competitiveness Review**, v. 15, n. 2, p.101–115, 2005

MURRAY, Alan I. A contingency view of Porter's "generic strategies". **Academy of Management Review**, v. 13, n. 3, p. 390-400, 1988.

PARNELL, J. Variations in strategic philosophy among American and Mexican managers. **Journal of Business Ethics**, v. 50, n. 3, p.269–278, 2004.

PETTIGREW, A. M. On studying organizational cultures. **Administrative Science Quarterly**, v. 24, n. 4, p.570-581, 1979.

PORTER, M. E. **Competitive strategy**: techniques for analyzing industries and competitors. New York: Free Press, 1980.

PORTER, M. E. **Competitive advantage**: creating and sustaining competitive performance. New York: Free Press, 1985.

PORTER, Michael E. Towards a dynamic theory of strategy. **Strategic management journal**, v. 12, n. S2, p. 95-117, 1991.

SCHEIN, E. H. **Organizational culture and leadership** 2^a ed. San Francisco: Jossey-Bass. 1992.

SCHNEIDER, S., DE MEYER, A. Interpreting and responding to strategic issues: the impact of national culture. **Strategic Management Journal**, v.12, p.307–320, 1991.

SOUZA, Marcos Antonio de; LISBOA, Lázaro Plácido; ROCHA, Welington. Práticas de contabilidade gerencial adotadas por subsidiárias brasileiras de empresas multinacionais. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 14, n. 32, p. 40-57, 2003.

SCHWARTZ, Howard; DAVIS, Stanley M. Matching corporate culture and business strategy. **Organizational dynamics**, v. 10, n. 1, p. 30-48, 1981.

TURNER, Peter BB; ANDERSON, Bruce. Accounting for continuous improvement. **Sloan Management Review**, v. 30, n. 2, p. 37-47, 1989.

UENO, Susumu; SEKARAN, Uma. The influence of culture on budget control practices in the USA and Japan: an empirical study. **Journal of International Business Studies**. v.23, n 4, p. 659-674, 1992

VERBEKE, W., A revision of Hofstede et al.'s (1990) organizational practices scale. **Journal of Organizational Behavior**, v. 21, n. 5, p. 587-602, 2000.

WICKRAMASINGHE, Danture; HOPPER, Trevor. A cultural political economy of management accounting controls: a case study of a textile mill in a traditional sinhalese village. **Critical Perspectives on Accounting**. n 16, p. 473-503, 2005

WRUBEL, F. ; MARASSI, R. B. ; LAVARDA, C. E. F. ; LAVARDA, R. A. B. Cultura Organizacional nas Práticas Orçamentárias: Estudo em uma Cooperativa Agroindustrial. **Sociedade, Contabilidade e Gestão** (UFRJ), v. 11, p. 46-64, 2016