

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA MARIA
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS E HUMANAS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

Letícia Christmann

INFLUÊNCIA DA CULTURA CORPORATIVA NOS ESTILOS DE USO DO
ORÇAMENTO E NO DESEMPENHO ORGANIZACIONAL

Santa Maria, RS
2022

Letícia Christmann

**INFLUÊNCIA DA CULTURA CORPORATIVA NOS ESTILOS DE USO DO
ORÇAMENTO E NO DESEMPENHO ORGANIZACIONAL**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, da Universidade Federal de Santa Maria (UFSM, RS), como requisito parcial para a obtenção do título de **Mestre em Ciências Contábeis**, área de concentração Controladoria, Governança e Sustentabilidade, Linha de Pesquisa Controladoria.

Orientador: Prof. Dr. Luiz Henrique Figueira Marquezan

Santa Maria, RS
2022

Christmann, Leticia Influência da cultura corporativa nos estilos de uso do orçamento e no desempenho organizacional / Leticia Christmann.- 2022.
93 p.; 30 cm

Orientador: Luiz Henrique Figueira Marquezan
Dissertação (mestrado) - Universidade Federal de Santa Maria, Centro de Ciências Sociais e Humanas, Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, RS, 2022

1. Cultura Corporativa 2. Desempenho Organizacional
3. Estilos de Uso do Orçamento I. Marquezan, Luiz Henrique Figueira II. Título.

pele
Biblioteca

Sistema de geração automática de ficha catalográfica da UFSM. Dados fornecidos autor(a). Sob supervisão da Direção da Divisão de Processos Técnicos da Central. Bibliotecária responsável Paula Schoenfeldt Patta CRB 10/1728.

Declaro, LETÍCIA CHRISTMANN, para os devidos fins e sob as penas da lei, que a pesquisa constante neste trabalho de conclusão de curso (Dissertação) foi por mim elaborada e que as informações necessárias objeto de consulta em literatura e outras fontes estão devidamente referenciadas. Declaro, ainda, que este trabalho ou parte dele não foi apresentado anteriormente para obtenção de qualquer outro grau acadêmico, estando ciente de que a inveracidade da presente declaração poderá resultar na anulação da titulação pela Universidade, entre outras consequências legais.

Letícia Christmann

**INFLUÊNCIA DA CULTURA CORPORATIVA NOS ESTILOS DE USO DO
ORÇAMENTO E NO DESEMPENHO ORGANIZACIONAL**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, da Universidade Federal de Santa Maria (UFSM, RS) como requisito parcial para a obtenção do título de **Mestre em Ciências Contábeis**, área de concentração Controladoria, Governança e Sustentabilidade, Linha de Pesquisa Controladoria.

Aprovado em 29 de setembro de 2022.

Luiz Henrique Figueira Marquezan, Dr. (UFSM)
(Presidente/Orientador)

Vinícius Costa da Silva Zonatto, Dr. (UFSM)
(Membro Interno)

Carlos Alberto Diehl, Dr. (UNISINOS)
(Membro Externo)

Santa Maria, RS
2022

AGRADECIMENTOS

Primeiramente, a Deus por me permitir ultrapassar todos os obstáculos encontrados ao longo da trajetória do mestrado.

A minha família, que sempre me incentivou a estudar e ir em busca de conhecimento. Em especial a minha mãe, que sempre foi e será meu maior exemplo de força e determinação.

Ao meu marido, que me apoiou desde o início da minha trajetória acadêmica, da graduação ao mestrado. Agradeço pelo incentivo nos momentos desafiadores e pela compreensão da minha ausência quando eu me dedicava para as tarefas do curso e realização deste trabalho.

Aos colegas da primeira turma do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da UFSM, por compartilharem momentos de descobertas e também pelo apoio nos momentos difíceis. Em especial, gostaria de agradecer a Débora Suter que além de colega, se tornou amiga. No decorrer do processo do mestrado, houveram momentos de angústia, felicidade, incerteza e entusiasmo, em todos estes mantivemos o apoio e incentivo entre nós. A troca de experiências e o companheirismo nos permitiram evoluir durante todo esse percurso.

A todos os professores do programa pelos ensinamentos. Ao meu orientador por estar presente para indicar a direção correta que o trabalho deveria seguir. A todos que participaram, direta ou indiretamente no desenvolvimento deste trabalho de pesquisa, enriquecendo o meu processo de aprendizado.

A persistência é o caminho do êxito.

Charles Chapin

RESUMO

INFLUÊNCIA DA CULTURA CORPORATIVA NOS ESTILOS DE USO DO ORÇAMENTO E NO DESEMPENHO ORGANIZACIONAL

AUTORA: Letícia Christmann

ORIENTADOR: Luiz Henrique Figueira Marquezan

Esta pesquisa objetiva analisar a influência da cultura corporativa nos estilos de usos do orçamento e no desempenho organizacional em empresas que atuam no Brasil. A literatura da área tem focado em buscar a relação da cultura corporativa e adoção/implementação de ferramentas de controle de gestão. No entanto, a cultura oferece circunstâncias que apoiam o uso dos sistemas de controle gerencial, que conseqüentemente exercem influência no desempenho. A pesquisa ocorreu por meio de um levantamento, com abordagem quantitativa e descritiva. A amostra é composta por empresas com operações no Brasil, que utilizem o orçamento, definida com o auxílio da ferramenta *LinkedIn*®, buscando indivíduos que ocupam cargos de *controller* e cargos relacionados em empresas com operações no Brasil, com obtenção de 224 respostas. Os resultados apresentam que a dimensão cultural voltada para resultados influencia positivamente o uso diagnóstico do orçamento e indiretamente está associada ao desempenho organizacional. Diante disso, infere-se que as empresas analisadas com valores, crenças e normas predominantemente orientados para resultados e que utilizam o orçamento como controle de gestão com função diagnóstica, têm desempenho organizacional superior. E, empresas que enfatizam valores culturais orientados para resultados ou orientados para inovação, mas utilizam o orçamento no formato interativo, tem desempenho organizacional inferior. As evidências encontradas reforçam a importância do alinhamento entre os valores culturais e os estilos de uso do orçamento, visando o desempenho organizacional. As diferentes dimensões culturais relacionam-se com o desempenho organizacional superior, porém, os estilos de uso do orçamento devem ser analisados, pois impactam-no de forma diferente. Sendo que, a dimensão cultural orientada a resultados pode se relacionar com o estilo de uso diagnóstico e/ou interativo, e a dimensão cultural orientada para inovação relaciona-se somente com o uso interativo do orçamento.

Palavras-chave: Cultura Corporativa. Desempenho Organizacional. Estilos de Uso do Orçamento.

ABSTRACT

INFLUENCE OF CORPORATE CULTURE ON BUDGET USE STYLES AND ORGANIZATIONAL PERFORMANCE

AUTHOR: Letícia Christmann

ADVISOR: Luiz Henrique Figueira Marquezan

This research aims to analyze the influence of corporate culture on budget use styles and organizational performance in companies operating in Brazil. The literature in the area has focused on seeking the relationship between corporate culture and the adoption/implementation of management control tools. However, culture provides circumstances that support the use of management control systems, which consequently influence performance. The research took place through a survey, with a quantitative and descriptive approach. The research population is Brazilian companies with operations in Brazil, which use the budget. The sample was defined with the help of the LinkedIn® tool, looking for individuals who occupy controllership positions and related positions in companies with operations in Brazil, obtaining 224 responses. The results show that the results-oriented cultural dimension positively influences the diagnostic use of the budget and is indirectly positively associated with organizational performance. In view of this, it is inferred that the companies analyzed with values, beliefs and norms predominantly oriented towards results and that use the budget as a management control with a diagnostic function, have superior organizational performance. And, companies that emphasize results-oriented or innovation-oriented cultural values, but use budgeting in an interactive format, have lower organizational performance. The evidence found reinforces the importance of aligning cultural values and styles of budget use, aiming at organizational performance. Different cultural dimensions are related to superior organizational performance, however, budget use styles must be analyzed. The results-oriented cultural dimension can be related to the diagnostic and/or interactive use style, and the innovation-oriented cultural dimension is related only to the interactive use of the budget.

Keywords: Corporate Culture. Organizational Performance. Budget Usage Styles.

LISTA DE FIGURAS

FIGURA 1 – Modelo teórico de análise e hipóteses de pesquisa.....	37
FIGURA 2 – Estimativas de caminhos do primeiro modelo de mensuração.....	60
FIGURA 3 – Estimativas de caminhos do segundo modelo de mensuração.....	66
FIGURA 4 – Resultado das relações entre as variáveis.....	68

LISTA DE QUADROS

QUADRO 1 – Hipóteses da pesquisa.....	41
QUADRO 2 – Constructos de mensuração.....	44
QUADRO 3 – Teste de viés de método – variância total explicada.....	59

LISTA DE TABELAS

TABELA 1 – Caracterização da amostra analisada.....	51
TABELA 2 – Estatística descritiva dos constructos de Cultura Corporativa.....	54
TABELA 3 – Estatística descritiva dos constructos de Estilos de Uso do Orçamento.....	55
TABELA 4 – Estatística descritiva dos constructos de Desempenho Organizacional.....	56
TABELA 5 – Indicadores de confiabilidade dos constructos de mensuração.....	57
TABELA 6 – Validade discriminante dos constructos de mensuração.....	58
TABELA 7 – Coeficientes de caminhos do primeiro modelo de mensuração.....	61
TABELA 8 – Coeficientes de caminhos do segundo modelo de mensuração.....	66

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	13
1.1	CONTEXTUALIZAÇÃO DO TEMA	13
1.2	LACUNA E PROBLEMA DE PESQUISA	16
1.3	OBJETIVOS DA PESQUISA	18
1.3.1	Objetivo geral	18
1.3.2	Objetivos específicos	18
1.4	JUSTIFICATIVA E CONTRIBUIÇÕES DO ESTUDO	18
1.5	ESTRUTURA DO TRABALHO	23
2	REVISÃO DA LITERATURA	24
2.1	ORÇAMENTO EMPRESARIAL	24
2.2	USO DIAGNÓSTICO E INTERATIVO DO ORÇAMENTO E AS RELAÇÕES COM O DESEMPENHO ORGANIZACIONAL.....	26
2.3	CULTURA CORPORATIVA E AS RELAÇÕES COM O ORÇAMENTO	28
2.4	CULTURA CORPORATIVA E AS RELAÇÕES COM O DESEMPENHO ORGANIZACIONAL	34
2.5	MODELO TEÓRICO DE ANÁLISE	37
3	METODOLOGIA	42
3.1	DELINEAMENTO METODOLÓGICO.....	42
3.2	POPULAÇÃO E AMOSTRA	43
3.3	CONSTRUCTOS DA PESQUISA.....	44
3.4	PROCEDIMENTOS DE COLETA DE DADOS.....	46
3.5	PROCEDIMENTOS DE ANÁLISE DE DADOS	47
3.6	ASPECTOS ÉTICOS	48
3.6.1	Riscos e benefícios	49
3.6	LIMITAÇÕES DA PESQUISA	49
4	RESULTADOS E DISCUSSÃO	51
4.1	CARACTERIZAÇÃO DA AMOSTRA ANALISADA	51
4.2	ANÁLISE DESCRITIVA DOS DADOS.....	53
4.3	VALIDAÇÃO DOS CONSTRUCTOS DE MENSURAÇÃO	57
4.4	MODELAGEM ESTRUTURAL DAS RELAÇÕES INVESTIGADAS	60
4.4.1	Influência da cultura corporativa nos estilos de uso do orçamento e no desempenho	60
4.4.2	Análise complementar	65
4.5	DISCUSSÃO DOS RESULTADOS	68
5	CONSIDERAÇÕES FINAIS	73

5.1	CONCLUSÃO.....	73
5.2	RECOMENDAÇÕES PARA ESTUDOS FUTUROS.....	75
	REFERÊNCIAS.....	77
	APÊNDICE I – TERMO DE CONSENTIMENTO LIVRE E ESCLARECIDO.....	88
	APÊNDICE II – TERMO DE CONFIDENCIALIDADE	90
	APÊNDICE III – AUTORIZAÇÃO INSTITUCIONAL.....	91
	APÊNDICE IV - ESTRUTURA DO QUESTIONÁRIO	92

1 INTRODUÇÃO

Neste capítulo é apresentado a introdução da pesquisa. Inicialmente, realiza-se a contextualização do tema. Na sequência, explora-se a lacuna e problema de pesquisa.

1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO DO TEMA

A dinâmica dos mercados tem impactado a adaptação das empresas na busca de respostas rápidas para se diferenciarem e incrementarem seus níveis de competitividade (BORNIA; LUNKES, 2007; DURÉNDEZ et al., 2016). Em decorrência das mudanças nos ambientes interno e externo, as organizações necessitam de mecanismos de controle das operações (RITTA; LAVARDA, 2017), incluindo o orçamento, uma das principais ferramentas de gestão, sendo extensivamente utilizado pelas empresas (HANSEN; OTLEY; VAN DER STEDE, 2003; LIBBY; LINDSAY, 2010).

O orçamento pode ser considerado um processo, pois, além de sua função principal, que é planejar e alocar recursos, tem influência sobre ações e comportamentos, refletindo as múltiplas funções exercidas nas empresas (MUCCI; FREZATTI; DIENG, 2016). Além disso, pode ser utilizado para o cumprimento de objetivos distintos (HANSEN; OTLEY; VAN DER STEDE, 2003; MUCCI; FREZATTI, DIENG, 2016): estruturar as ações para o futuro da empresa (DAL MAGRO; LAVARDA, 2015) e auxiliar no cumprimento dos objetivos estratégicos da organização (LEITE et al., 2008).

Vários autores estudaram a influência do orçamento tanto no nível organizacional (FREZATTI et al., 2010; KREUZBERG; BECK; LAVARDA, 2016; JUNQUEIRA et al., 2018; MUCCI; BECK; FREZATTI, 2021) quanto no nível individual (ZONATTO; LUNARDI; DEGENHART, 2019; SANTOS; BEUREN; MARQUES, 2020). O foco desta pesquisa é investigar o orçamento empresarial a partir do nível organizacional.

Em geral, o processo orçamentário envolve uma combinação de características de desenho e uso (ABERNETHY; BROWNELL, 1999; LIBBY; LINDSAY, 2010). Não existe uma regra específica sobre como o orçamento deve ser utilizado; porém, a importância desse controle nas organizações e seu impacto na implementação da estratégia organizacional estão intimamente condicionadas ao uso (ABERNETHY; BROWNELL, 1999). Em decorrência disso, Simons (1991) desenvolveu um sistema de quatro alavancas de controle: crenças, limites, interativo e diagnóstico. Tais alavancas são utilizadas de modo integrado para compreender as relações entre estratégia e controle.

Nesta pesquisa, enfatizam-se os dois últimos sistemas, o uso diagnóstico e uso o interativo, ambos ligados ao orçamento. Eles vêm sendo investigados na literatura (ABERNETHY; BROWNELL, 1999; BISBE; OTLEY, 2004; HENRI, 2006; CHAPMAN; KIHN, 2009; HOFMANN; WALD; GLEICH, 2012; CHONG; MAHAMA, 2014; LOPEZ-VALEIRAS; GONZALEZ-SANCHEZ; GOMEZ-CONDE, 2016; KAVESKI et al., 2021) sob a justificativa de que ambos os estilos estão relacionados com uso estratégico (RATHNASEKARA; GOONERATNE, 2020) pelo fato que o uso diagnóstico atua de modo tradicional, utilizado com objetivo de monitorar resultados e implementar estratégias e o uso interativo é utilizado para potencializar estratégias emergentes e estimular a busca por aprendizado (DIEHL, 2006).

Enquanto o uso diagnóstico tem como objetivo central monitorar os resultados com o propósito de garantir a realização de estratégias predeterminadas, o uso interativo estimula a comunicação e a relação entre criatividade e inovação (SU; BAIRD; SCHOCH, 2017). No entanto, a utilização simultânea das duas alavancas cria uma tensão dinâmica que envolve concorrência e complementaridade (SIMONS, 1995; HENRI, 2006), tendo em vista que as duas forças coexistem e trabalham em conjunto na tentativa de atingir diferentes propósitos e procurar um equilíbrio em comum (WIDENER, 2007).

Nesta linha, verifica-se que o modo de pensar e agir dos indivíduos responsáveis pelo funcionamento e pelo uso de controles gerenciais é impactado pela cultura corporativa (KLANN; MACHADO, 2011), uma vez que os aspectos culturais são fatores que influenciam o direcionamento das atividades de uma organização (PADOVEZE; BENEDICTO, 2005). Logo, infere-se que o orçamento, enquanto pertencente ao sistema de controle gerencial, também pode ser impactado por variáveis contextuais, tal como a cultura. Além disso, o sistema de crenças de Simons (1991) apresenta as definições determinadas através da missão, visão e valores da organização (DIEHL, 2006), nas quais se espera a apresentação da cultura corporativa, exercendo influência no comportamento dos indivíduos e estimulando os tipos de controle utilizados (OYADOMARI et al., 2009).

A literatura tem apresentado evidências da relação entre cultura corporativa e a adoção, a implementação e/ou a utilização do orçamento (O'CONNOR, 1995; GODDARD, 1997; KLANN; MACHADO, 2011; WRUBEL et al., 2016; TARIFA; ALMEIDA, 2018; MACHADO; THEISS; LAVARDA, 2021). Porém, é importante considerar que o orçamento deve observar o ambiente em que está inserido, enfatizando que fatores ambientais atuam como determinantes no desenho e no uso (HANSEN; OTLEY; VAN DER STEDE, 2003). Dessa

forma, infere-se que a cultura corporativa pode exercer influência nos estilos de uso do orçamento.

A cultura corporativa tem sido estudada por muitos pesquisadores ao longo dos anos (PETTIGREW, 1979; HOFSTEDE, 1980; SCHWARTZ; DAVIS, 1981; TRICE; BEYER, 1984; DENISON, 1990; SCHEIN, 1992; O'REILLY; CHATMAN; CALDWELL, 1991; CAMERON; QUINN, 2006). Apesar das diferentes definições encontradas na literatura, nota-se que o seu conceito está mais próximo de um elemento constitutivo do desenho corporativo, um resultado da gestão simbólica e um instrumento de investigação com conceito paradigmático (ALVESSON, 1989). Todavia, a cultura organizacional não é o único pressuposto adotado nas empresas, tendo em vista que, em uma organização, podem existir dimensões culturais (FLAMHOLTZ; RANDLE, 2012).

Desta forma, esta pesquisa busca realizar uma ligação específica entre as dimensões de cultura corporativa e os estilos de uso do orçamento, tendo como base o modelo proposto por O'Reilly, Chatman e Caldwell (1991). Nesse modelo, a cultura de uma organização pode ser enquadrada em duas dimensões: cultura orientada para inovação e cultura orientada para resultados. Tal modelo vem sendo utilizado em pesquisas de contabilidade de gestão (BAIRD; HARRISON; REEVE, 2004; BAIRD; HARRISON; REEVE, 2007; ZHANG; HOQUE; ISA, 2015; BAIRD; SU; TUNG, 2018; HADID; AL-SAYED, 2021).

Adicionalmente, a cultura organizacional pode ser considerada um ativo estratégico capaz de gerar vantagem competitiva (FLAMHOLTZ; RANDLE, 2012) e ser convencionada à sobrevivência e ao crescimento do negócio (KWARTENG; AVEH, 2018). Desse modo, acadêmicos e gestores tendem a dedicar considerável atenção para a cultura corporativa, em vista do seu impacto no desempenho dos negócios (WEBSTER; WHITE, 2010; NAZARIAN; ATKINSON; FOROUDI, 2017; TAN, 2019). Entretanto, as diferentes dimensões da cultura corporativa podem ser associadas ao desempenho organizacional de maneiras distintas (TSENG, 2010), porque encontram-se relações positivas e significativas das dimensões de cultura corporativa no desempenho (OGBONNA; HARRIS, 2000; FLAMHOLTZ; KANNAN-NARASIMHAN, 2005; PARENTE et al., 2018; LIU; TSUI; Kianto, 2021), como também relações negativas e significativas de dimensões de cultura corporativa no desempenho (POTHUKUCHI et al., 2002; YESIL; KAYA, 2013).

1.2 LACUNA E PROBLEMA DE PESQUISA

A relação entre os estilos de uso do orçamento e o desempenho (BISBE; OTLEY, 2004; REGINATO, 2010; HOFMANN; WALD; GLEICH, 2012; KWARTENG; AVEH, 2018) e a associação entre a cultura corporativa e o desempenho (SANTOS, 1998; OGBONNA; HARRIS, 2000; POTHUKUCHI et al., 2002; FLAMHOLTZ; KANNAN-NARASIMHAN, 2005; YESIL; KAYA, 2013; SANTOS et al., 2014; PARENTE et al., 2018) apresentam evidências contrárias na literatura, impossibilitando a formulação de respostas conclusivas acerca do tema.

Na literatura internacional, encontram-se os estudos de Kwarteng e Aveh (2018), que investigaram o impacto da cultura organizacional, no sistema de informação contábil e no desempenho, e de Agbejule (2011), que analisou o efeito combinado dos estilos de uso do sistema de contabilidade de gestão e da cultura organizacional no desempenho financeiro. No entanto, verifica-se que, no contexto brasileiro não foram encontradas pesquisas que testaram a relação das variáveis de (1) cultura organizacional, (2) estilos de uso do orçamento e (3) desempenho organizacional, conjuntamente. Para mensurar o desempenho organizacional deve ser considerado a conexão entre medidas financeiras e não financeiras (KAPLAN; NORTON, 1997). Em face do ambiente dinâmico que as empresas operam, as medidas financeiras e não financeiras são necessárias para gestores ampliarem os dados gerados através de controles de gestão, compreender e direcionar os esforços em consonância com as estratégias pretendidas (RIBEIRO; MACEDO; MARQUES, 2012).

No contexto organizacional pode-se verificar que a cultura oferece premissas que fundamentam o desenho e o uso dos sistemas de controle gerencial, além de poderem afetar os resultados organizacionais (MERCHANT; OTLEY, 2007). Observa-se que o orçamento, enquanto ferramenta de controle de gestão, é utilizado pela administração como uma ferramenta de coordenar e comunicar as prioridades estratégicas, sinalizando o sucesso em indicadores críticos usando dados quantitativos. Contudo, há que se considerar que o orçamento pode ser utilizado de modo interativo ou diagnóstico, conjuntamente ou separadamente, a fim de atingir os objetivos estratégicos. Argumenta-se que a cultura corporativa afeta o sucesso das práticas de negócios em geral (BAIRD; HARRISON; REEVE, 2007) e que as empresas devem prestar atenção no desempenho financeiro e não financeiro, porque resulta no indicador final do desempenho organizacional (KWARTENG; AVEH, 2018). Dessa forma, é reforçada a importância de investigar sob quais situações o desempenho organizacional pode ser aprimorado, ou seja, de que modo as dimensões culturais influenciam os estilos de uso do

orçamento, que conseqüentemente podem levar ao desempenho financeiro e não financeiro superior.

Portanto, tendo em vista os resultados conflitantes sobre as relações diretas entre as variáveis de pesquisa, bem como a lacuna de estudos sobre a cultura corporativa e os estilos de uso do orçamento como preditores do desempenho organizacional, é importante que os gestores considerem os valores predominantes da cultura organizacional antes de implementarem ou utilizarem o orçamento empresarial. Isso porque os usos diagnóstico e interativo podem ser empregados conjuntamente e contribuir para a eficácia corporativa (AGBEJULE, 2011). Ponderando essas perspectivas, a questão norteadora desta pesquisa é: Qual a influência da cultura corporativa nos estilos de uso do orçamento e no desempenho organizacional?

Há evidências de que a cultura organizacional impacta nos usos dos sistemas de controles gerenciais (MERCHANT; OTLEY, 2007) e o orçamento, enquanto ferramenta gerencial, pode ser utilizado de modo interativo e diagnóstico. O uso conjunto dos dois estilos, interativo e diagnóstico, é visto como uma estratégia crescente para aquelas empresas que buscam lidar com as mudanças do ambiente de negócios (RATHNASEKARA; GOONERATNE, 2020). O uso diagnóstico do orçamento é visto como função tradicional, exercendo a função de monitoramento; o uso interativo é visto como função proativa, buscando maior flexibilidade e inovação (SIMONS, 1995; HOFMANN; WALD; GLEICH, 2012). Nesse sentido, a utilização equilibrada dos dois estilos de uso cria uma tensão dinâmica que pode afetar o desempenho da empresa (MUNDY, 2010; AGBEJULE, 2011).

Sugere-se que empresas com valores culturais voltados à inovação e resultados buscam atingir os objetivos organizacionais por meio da competitividade e aceitação de riscos. Em contrapartida, os estilos de uso do orçamento interativo e diagnóstico podem ser utilizados em conjunto para inibir as tensões positivas e negativas, agindo de maneira dinâmica e equilibrada. Como efeito, esses aspectos refletem no desempenho organizacional. Dessa forma, esta pesquisa defende que a interação entre a cultura corporativa e os estilos de uso do orçamento impactam no desempenho organizacional.

No tópico seguinte, apresentam-se os objetivos da pesquisa, geral e específicos. Na sequência, serão detalhadas as justificativas e contribuições do estudo e, por fim, sumarizada a estrutura do trabalho.

1.3 OBJETIVOS DA PESQUISA

Neste tópico, serão abordados o objetivo geral e os objetivos específicos da pesquisa. De acordo com Medeiros (2013), o objetivo de uma pesquisa indica e caracteriza o que o pesquisador pretende atingir com a sua investigação, vinculando-se à própria significação da proposta do estudo.

Para Sampieri, Collado e Lucio (2013), o objetivo geral assume o papel de guia do estudo, enquanto que os objetivos específicos devem apresentar congruência entre si, contribuindo para o atingimento do objetivo geral.

1.3.1 Objetivo geral

O objetivo geral desta pesquisa é analisar a influência da cultura corporativa nos estilos de usos do orçamento e no desempenho organizacional em empresas que atuam no Brasil.

1.3.2 Objetivos específicos

Para atingir o objetivo geral da pesquisa, foram formulados os seguintes objetivos específicos:

- a) Identificar a influência das dimensões da cultura corporativa nos estilos de uso do orçamento;
- b) Verificar a influência das dimensões da cultura corporativa no desempenho organizacional;
- c) Examinar a influência dos estilos de uso do orçamento no desempenho organizacional.

1.4 JUSTIFICATIVA E CONTRIBUIÇÕES DO ESTUDO

A justificativa desta pesquisa é pautada nas críticas estabelecidas na literatura de contabilidade de gestão. Bromwich e Scapens (2016) argumentam que os controles gerenciais — especificadamente as ferramentas de gestão — devem estar cada vez mais ligados com a realidade e com os anseios das empresas. De modo complementar, Mucci, Frezatti e Dieng (2016) sugerem que pesquisas futuras poderiam relacionar variáveis com os estilos de uso do orçamento.

Mesmo com uma vasta literatura sobre a discussão do orçamento empresarial, ainda são escassas e fragmentadas as evidências sobre outros contextos de negócios que utilizem essa ferramenta (MUCCI; BECK; FREZATTI, 2021). Quando se tem um olhar voltado para os contextos em que o orçamento é utilizado, as dimensões culturais também precisam ser observadas (HEINZMANN; LAVARDA, 2011), tendo em vista que a cultura corporativa pode influenciar os controles gerenciais utilizados pelas organizações (KLANN; MACHADO, 2011).

Considerando o objetivo proposto para esta pesquisa, avalia-se como coerente a investigação sobre o referido tema, visto que os estudos sobre cultura corporativa e orçamento têm focado na adoção, implementação e/ou utilização da ferramenta gerencial (O'CONNOR, 1995; GODDARD, 1997; KLANN; MACHADO, 2011; TARIFA; ALMEIDA, 2018; WRUBEL et al., 2016; MACHADO; THEISS; LAVARDA, 2021). No entanto, a cultura corporativa tem sido vista como elemento crucial na gestão das organizações (SUÁREZ-CAMPAS; ÁLVAREZ-MEDINA; VÁSQUEZ-TORRES, 2020), pois impacta o processamento da informação, a comunicação e a motivação, sendo determinante no uso de ferramentas gerenciais (PETERS; GUDERGAN; BOOTH, 2019). O fracasso na utilização de ferramentas e técnicas gerenciais ou a implementação de estratégias pode estar vinculada a cultura corporativa, porque envolve a modificação de valores e crenças presente nas organizações (LINNENLUECKE; GRIFFITHS, 2010). Dessa forma, a investigação da influência da cultura corporativa sobre os estilos de uso do orçamento empresarial é importante e justificável.

Inobstante, estudos revelam a relação positiva da utilização do orçamento e o desempenho (REGINATO, 2010; KWARTENG; AVEH, 2018). Sob a perspectiva dos estilos de uso do orçamento, a literatura apresenta evidência contrárias. Por exemplo, os resultados de Hofmann, Wald e Gleich (2012) apontam a relação positiva do uso diagnóstico do orçamento no desempenho e relação negativa do uso interativo no desempenho. Bisbe e Otlely (2004) retratam a relação negativa do estilo de uso interativo no desempenho. Por outro lado, Henri (2006) constatou que juntas, as alavancas diagnósticas e interativas, resultam em tensão dinâmica que associa-se positivamente ao desempenho.

A literatura traz evidências da associação positiva da cultura corporativa no desempenho organizacional (SANTOS, 1998; SANTOS et al., 2014). Porém, há constatações que dimensões culturais diferentes têm impactos distintos no desempenho, ou seja, determinadas dimensões culturais apresentam relações positivas (OGBONNA; HARRIS, 2000; FLAMHOLTZ;

KANNAN-NARASIMHAN, 2005; PARENTE et al., 2018), enquanto outras demonstram relações negativas (POTHUKUCHI et al., 2002; YESIL, KAYA, 2013).

Desta forma, nota-se que a literatura apresenta resultados contrários nas relações entre orçamento e desempenho e também cultura corporativa e desempenho. Por esse motivo, é importante o teste destas relações para o avanço da literatura sobre o tema. Kwarteng e Aveh (2018) investigaram o impacto da cultura organizacional, o sistema de informação contábil e o desempenho, com observância somente das relações diretas entre as variáveis. Agbejule (2011) analisou o efeito combinado dos estilos de uso do sistema de contabilidade de gestão e da cultura organizacional no desempenho financeiro. Ainda assim, Agbejule (2011) sugere que pesquisas futuras poderiam investigar as implicações da cultura corporativa, os estilos de uso do Sistema de Controle Gerencial e as medidas não financeiras.

Diante disso, verifica-se que a literatura internacional se concentrou em examinar os efeitos diretos dos traços culturais nos estilos de uso do Sistema de Controle Gerencial e no desempenho financeiro. Logo, o desempenho não financeiro não foi observado. Marquezan, Diehl e Alberton (2013) inferem que medidas não financeiras de desempenho podem servir como parâmetro para a tomada de decisão, disseminando informações e impulsionando melhorias nos diversos níveis organizacionais, com o favorecimento da competitividade. Nesse contexto, apresenta-se a importância de avaliar, em conjunto, as medidas de desempenho financeiras e as não financeiras.

Por fim, pesquisas que buscaram testar a relação das variáveis de (1) cultura organizacional, (2) estilos de uso do orçamento e (3) desempenho organizacional não foram encontradas no contexto brasileiro. Dessa forma, é importante ampliar a compreensão de como que os traços culturais e os estilos de uso do orçamento podem interagir como preditores do desempenho organizacional.

Na literatura, são encontradas várias abordagens que foram desenvolvidas para investigar culturas organizacionais através de medições de valores e normas comportamentais a partir de dimensões nacionais e corporativas (HOFSTEDE, 1980; O'REILLY; CHATMAN; CALDWELL, 1991; SCHEIN, 1992; CAMERON; QUINN, 2006). Desse modo, outra justificativa desta pesquisa está pautada na argumentação de que estudos sobre a relação entre cultura corporativa e orçamento têm focado, principalmente, nas dimensões nacionais (FRUCOT; SHEARON, 1991; UENO; SEKARAN, 1992; O'CONNOR, 1995).

Por outro lado, a escolha de não utilizar do modelo de Hofstede (1980) para medir cultura corporativa, pode ser considerado uma delimitação da pesquisa, em observância da vasta literatura que utilizou as dimensões culturais baseada na cultura nacional para mensurar a

cultura corporativa. Hofstede (1980) considera a que programação coletiva da mente das pessoas em uma nação que distingue pessoas de diferentes nacionalidades umas das outras, o que resultou nas seis dimensões culturais em seu estudo. No entanto, justifica-se a escolha por outro modelo de mensuração da cultura corporativa visto que, quando observa-se países e valores culturais, nota-se que as dimensões observadas podem estar estritamente centradas na nação (ARIAS-SÁNCHEZ, 2019), impossibilitando a análise aprofundada da cultura corporativa. Além disso, as diferenças culturais nacionais e as diferenças culturais organizacionais podem ter um impacto significativo nos resultados da implementação e no uso das ferramentas gerenciais (ETEMADI et al., 2009). Dessa forma, esta pesquisa busca realizar essa ligação específica entre cultura corporativa e orçamento a partir do modelo de O'Reilly, Chatman e Caldwell (1991), com constructos de nível organizacional.

Após revisão da literatura, constatou-se restrições na ocorrência de trabalhos que investigam, conjuntamente, as associações entre (1) cultura corporativa, (2) estilos de uso do orçamento e (3) desempenho organizacional. O entendimento dessas relações subsidia a contribuição teórica, prática e social desta pesquisa, tendo em vista que as evidências proporcionarão amplitude e profundidade para um contexto organizacional em que o orçamento é utilizado.

No âmbito prático, este estudo espera contribuir ao demonstrar como a influência das dimensões culturais corporativas pode refletir no orçamento, proporcionando condições para que o artefato seja utilizado de maneira consistente, de modo a suprir as necessidades da empresa, garantindo o desempenho do negócio. Ainda, dependendo dos efeitos que os valores culturais exercem sobre o uso do orçamento, é necessária a adequação da ferramenta a fim de que a competitividade em um mercado de elevada concorrência se mantenha.

Argumenta-se também que a coordenação e o controle das atividades organizacionais podem ser realizados pela comparação entre receitas, despesas e outras métricas do orçamento. A partir disso, são traçadas ações sobre o futuro curso da organização, como, por exemplo, avaliar o desempenho e as recompensas dos funcionários (RATHNASEKARA; GOONERATNE, 2020). Sob essa perspectiva, verifica-se a importância de analisar a influência da cultura corporativa nos estilos de uso do orçamento, visto que a integração de medidas culturais ao sistema de recompensas pode proporcionar, aos gerentes, uma maior atenção à melhoria da cultura organizacional e, conseqüentemente, do desempenho organizacional (PETTY et al., 1995).

Arias-Sánchez (2019) argumenta sobre a necessidade de gerenciar a cultura de uma organização, porque o não gerenciamento pode acarretar custos financeiros e econômicos para

a empresa. Diante disso, este estudo busca compreender a influência da cultura corporativa nos estilos de uso do orçamento e no desempenho organizacional, e os achados podem auxiliar gestores a compreender melhor essa relação e adequar o estilo de uso do orçamento ou até mesmo a cultura corporativa da empresa, visando um melhor desempenho organizacional.

No âmbito teórico, o estudo trata de um tema contemporâneo e controverso, buscando contribuições importantes ao captar elementos e perspectivas que merecem ter maior atenção na literatura sobre orçamento empresarial. As pesquisas sobre as relações entre os estilos de uso do orçamento e o desempenho organizacional e também os estudos sobre os efeitos da cultura corporativa no desempenho, apresentam diferentes respostas. Nesse sentido, esta pesquisa analisa novamente essas relações em busca de um melhor entendimento teórico.

Além disso, conforme exposto, a literatura não traz evidências sobre a influência da cultura corporativa nos estilos de uso do orçamento e no desempenho organizacional. São trazidas apenas as relações entre a cultura corporativa no Sistema de Controle Gerencial e no desempenho financeiro (AGBEJULE, 2011), testados ainda de forma direta, não considerando a cultura corporativa nem os estilos de uso como preditores do desempenho. Por isso, este estudo busca avançar a partir dos estudos já realizados, utilizando novos níveis de análise e fornecendo evidências destas relações em circunstâncias diferentes.

No âmbito social, as descobertas deste estudo podem auxiliar na resolução de problemáticas relevantes para a sociedade, seja na esfera teórica, seja na esfera prática. Visto que o propósito imediato da pesquisa é a aquisição do conhecimento (RICHARDSON, 2017), esta pesquisa tem a intenção de ampliar os conhecimentos acerca do uso do orçamento, dos aspectos culturais e do desempenho das organizações, contribuindo para o processo cumulativo da literatura sobre contabilidade de gestão, reconstruindo, ampliando e criando resultados relevantes para o avanço da ciência e da sociedade.

Por fim, a realização desta pesquisa também traz contribuições para o desenvolvimento da Linha de Pesquisa de Controladoria, do Programa de Pós-Graduação de Ciências Contábeis (PPGCC) da Universidade Federal de Santa Maria (UFSM). Isso porque investiga um tema relacionado ao orçamento empresarial enquanto ferramenta gerencial contida nos sistemas de controle gerencial, corroborando com a ampliação das discussões teóricas das disciplinas que abrangem o tema. Verifica-se que “praticamente todos os aspectos da contabilidade de gestão estão implicados no orçamento” (COVALESKI et al., 2006, p. 1), e o preenchimento da lacuna existente sobre os estilos de uso dessa ferramenta gerencial trará contribuições para o desenvolvimento de estudos na Linha de Pesquisa de Controladoria. Visto que, este estudo é pertencente ao Projeto de Pesquisa “Usos e efeitos das ferramentas técnicas e ações dos sistemas

de controle de gestão para as organizações”, precedida do devido registro no Portal de Projetos da Universidade Federal de Santa Maria (UFSM) sob nº 053840.

1.5 ESTRUTURA DO TRABALHO

A presente pesquisa está estruturada da seguinte forma: no primeiro capítulo, são abordadas as questões iniciais, como a introdução e contextualização do tema de estudo, objetivo geral e objetivos específicos a serem alcançados, a justificativa e contribuições do estudo e a estrutura do trabalho.

No segundo capítulo, é desenvolvido o referencial teórico, no qual é apresentado a literatura sobre os temas orçamento empresarial, uso diagnóstico e interativo do orçamento, cultura corporativa e desempenho organizacional. Também é apresentado o modelo teórico de análise, as relações entre as variáveis e as hipóteses da pesquisa.

O terceiro capítulo descreve a abordagem metodológica utilizada para responder à problemática apontada na introdução. Realiza-se o detalhamento do delineamento da pesquisa, da população e amostra, dos constructos da pesquisa, dos procedimentos de coleta e análise dos dados, das limitações do estudo e dos aspectos éticos.

Posteriormente, é apresentado o quarto capítulo do estudo, que consiste na análise e interpretação dos resultados obtidos, com a caracterização da amostra, seguido da análise descritiva dos dados, validação dos constructos de mensuração e modelagem estrutural das relações investigadas. No final deste capítulo, apresenta-se a discussão dos resultados da pesquisa.

O quinto capítulo apresenta as conclusões do trabalho e as recomendações para o desenvolvimento de estudos futuros. Por fim, são apresentados as referências e os apêndices da pesquisa.

2 REVISÃO DA LITERATURA

Neste capítulo, apresenta-se a fundamentação teórica do estudo, a qual pode ser definida como um relato do que foi publicado até então sobre o tema pesquisado. Tem como objetivo verificar o estado da arte sobre o assunto, esclarecer o significado de conceitos utilizados na pesquisa e discutir conceitos e teorias (GIL, 2019).

Dessa forma, esse relato se inicia com a apresentação do orçamento empresarial, seguido da literatura acerca dos estilos de uso do orçamento. Na sequência, são aprofundados os conceitos relacionados à cultura corporativa. Em seguida, são explorados os conceitos de desempenho organizacional e, por fim, é apresentado o modelo teórico de análise, com as relações e hipóteses elaboradas para condução desta pesquisa.

2.1 ORÇAMENTO EMPRESARIAL

Dentre as diversas ferramentas de controle gerencial, o orçamento se caracteriza como o elemento de maior ênfase dos sistemas de controle gerencial. Ele tem aceitação em diversos níveis organizacionais (ABERNETHY; BROWNELL, 1999; MUCCI; FREZATTI, 2017) e é utilizado pelas organizações para diferentes propósitos (HANSEN; OTLEY; VAN DER STEDE, 2003; FERREIRA; DIEHL, 2012; MUCCI; FREZATTI; DIENG, 2016).

O orçamento empresarial é uma ferramenta utilizada para implementar a estratégia de organização em um determinado período, sendo elaborado de acordo com a formatação do modelo decisório e as necessidades da empresa (FREZATTI et al., 2010). Nele, apresenta-se as metas e os objetivos da organização de modo formalizado (LEITE et al., 2008). Além disso, o orçamento pode ser entendido como um elemento de gestão que, por meio de um plano formal e estruturado, que quantifica as ações para o futuro da empresa (DAL MAGRO; LAVARDA, 2015).

As utilidades do orçamento empresarial apontadas por Dal Magro e Lavarda (2015) são: planejamento; comunicação de objetivos e metas; avaliação de desempenho e motivação; e, por fim, formulação de estratégias. Os autores ainda destacam que o orçamento empresarial pode estar convencionado ao uso de curto ou longo prazo, sendo o curto prazo relacionado às atividades operacionais normais da empresa e, o longo prazo, referente ao foco nas estratégias.

A elaboração do orçamento decorre, inicialmente, do planejamento estratégico da organização, considerando premissas fundamentais, como a missão, a visão e objetivos. O

modelo de gestão e as características do negócio também são fatores que impactam a realização do orçamento empresarial (REGINATO, 2010).

Enquanto ferramenta gerencial, o orçamento atua no controle periódico das receitas e das despesas, podendo ser utilizado para definir ações futuras (RATHNASEKARA; GOONERATNE, 2020). O orçamento empresarial não tem apenas a função de limitar ou controlar os gastos da organização, mas também antecipar problemas e alertar para metas que precisam ser monitorados pelos gestores, colaborando para a tomada de decisão e o cumprimento dos objetivos estratégicos da organização (LEITE et al., 2008).

Dal Magro e Lavarda (2015) realizaram um levantamento com 48 profissionais responsáveis pelo controle orçamentário de empresas de grande porte. As evidências encontradas revelaram um significativo grau de concordância entre as percepções dos gestores sobre o uso do orçamento anual como ferramenta para planejamento, controle, comunicação e criação de valor. Além disso, analisar as variações do orçamento pode impactar positivamente na percepção dos gestores sobre a utilidade do orçamento para elaboração das estratégias.

Libby e Lindsay (2010) realizaram uma pesquisa sobre a prática orçamentária norte-americana em empresas de médio a grande porte. As evidências do estudo são que 80% das empresas canadenses e 77% das empresas estadunidenses utilizam o orçamento com o propósito de controle. Os resultados também sugerem que 94% das empresas da amostra não têm o desejo de abandonar o orçamento. Além disso, na maioria das empresas respondentes, o orçamento não se torna rapidamente obsoleto, pois os ambientes em que elas operam são previsíveis. Ademais, as empresas que precisam de uma adequação flexível utilizam processos adaptativos para mitigar essa preocupação, como a revisão do orçamento.

Sponem e Lambert (2016) propuseram cinco tipos de orçamento: o orçamento padrão, o orçamento coercitivo, o orçamento interativo, o orçamento flexível e o orçamento indicativo, eles podem ser diferenciados de acordo com três características principais: (1) até que ponto a alta administração está envolvida no processo orçamentário; (2) se o orçamento é usado ou não como uma ferramenta de avaliação de desempenho; e (3) se é possível rever o orçamento ao longo do ano.

No entanto, o foco desta pesquisa está voltado para os estilos de uso do orçamento. Observa-se que a perspectiva da Teoria Institucional é bastante utilizada para explicar a modelagem dos sistemas de Contabilidade (SOEIRO; WANDERLEY, 2019). Nesse enfoque, a contabilidade de gestão advém de processos institucionais, que são utilizados através de hábitos e rotinas, fornecendo coerência para o comportamento organizacional (GUERREIRO et al., 2005), dentre os quais os usos das ferramentas, como o orçamento.

Diante disso, os objetivos desta pesquisa estão relacionados aos estilos de uso da ferramenta gerencial dentro das organizações. Verifica-se que o orçamento é uma das ferramentas de mais destaque no sistema de controle gerencial; por essa razão, é discutido nos diversos modelos que pesquisam o desenho e o uso dos sistemas de controle gerencial (SIMONS, 1995; MALMI; BROWN, 2008). O tópico a seguir detalha o estilo de uso diagnóstico e interativo do orçamento empresarial e as relações com o desempenho organizacional.

2.2 USO DIAGNÓSTICO E INTERATIVO DO ORÇAMENTO E AS RELAÇÕES COM O DESEMPENHO ORGANIZACIONAL

O sistema de controle gerencial tem dimensões distintas, sendo o desenho e o uso as principais (FERREIRA; OTLEY, 2006). A dimensão desenho engloba as características e as técnicas utilizadas, e a dimensão uso diz respeito ao modo que as características e as informações são utilizadas (CHENHALL, 2003). Especificamente, o orçamento é um misto de características de desenho e uso que variam entre as organizações (SPONEM; LAMBERT, 2016).

Simons (1995) desenvolveu um sistema de quatro alavancas de controle: crenças; limites; interativo; e diagnóstico. Essas alavancas são utilizadas de modo integrado para que as relações entre estratégia e controle sejam compreendidas. Além disso, as alavancas de Simons oferecem uma compreensão sobre como os sistemas de controle podem ser utilizados pela organização para controlar variáveis importantes para o negócio, tendo em vista que elas operam complementarmente, de modo habilitador ou limitador.

A maioria dos estudos sobre orçamento tem focado nos usos interativo e diagnóstico, seja de modo conjunto ou separadamente (ABERNETHY; BROWNELL, 1999; BISBE; OTLEY, 2004; HENRI, 2006; CHAPMAN; KIHN; 2009; HOFMANN; WALD; GLEICH, 2012; CHONG; MAHAMA, 2014; LOPEZ-VALEIRAS; GONZALEZ-SANCHEZ; GOMEZ-CONDE, 2016; KAVESKI et al., 2021).

Abernethy e Brownell (1999) analisaram os usos diagnóstico e interativo do orçamento e enfatizaram a concepção abordada por Simons (1990) de que a implementação efetiva da estratégia não tem impacto direto na importância do controle nas organizações, mas no modo que é utilizado. Bisbe e Otley (2004) alegam que, em comparação com as alavancas crenças e limites, as alavancas interativas e diagnósticas dispõem mais atenção sobre a relevância de como os controles são usados. Da mesma forma, Merchant e Otley (2007) argumentam que as

alavancas interativas e diagnósticas focam no efeito comparativo sobre como os diferentes controles são usados, em vez de seus aspectos técnicos. Tendo em vista que esta pesquisa tem como objetivo investigar os estilos de uso do orçamento em formato de controle gerencial, concentra-se nas abordagens interativas e diagnósticas.

O uso diagnóstico de sistemas de controle gerencial tem como propósito a mensuração das saídas dos processos, correção dos desvios de desempenho e comparação com as premissas pré-estabelecidas (SIMONS, 1995). A alavanca diagnóstica é utilizada, especificamente, para monitorar o desempenho e oferecer recompensas, garantindo que os esforços estejam alinhados aos objetivos organizacionais (SIMONS, 2000) e garantir que as estratégias pretendidas sejam alcançadas (HENRI, 2006).

Por outro lado, os controles gerenciais são considerados interativos quando são utilizados de forma regular e frequente pelos gestores, fornecendo subsídios para a tomada de decisão (SIMONS, 1991), facilitando as discussões em distintos níveis hierárquicos, viabilizando a aprendizagem organizacional e a inovação (SIMONS, 2000). Em face de um mercado dinâmico, a alavanca interativa pode ser operada de modo subjetivo e informal, por meio de discussões e percepções da equipe, na busca por novas estratégias ou desenvolvimento de estratégias emergentes (HENRI, 2006; DIEHL, 2006; WIDENER, 2007).

Sob a vertente do uso diagnóstico, o orçamento é capaz de quantificar fenômenos, indicar metas a serem atingidas, examinar os desvios que podem ocorrer e realizar correções. Sob outra perspectiva, o uso interativo do orçamento pode exercer influência sobre comportamentos e promover motivação. Além disso, o uso diagnóstico do orçamento apresenta uma visão tradicional, utilizada pelos gerentes estratégicos para monitorar os resultados; em contrapartida, no uso interativo do orçamento, os gerentes debatem e processam as informações para gerenciar as estratégias do negócio e intervir com mudanças (SIMONS, 1995).

Quando utilizados conjuntamente, tensões são criadas a partir da percepção da coexistência de forças dinâmicas e opostas (HENRI, 2006). Sendo assim, o uso de controles diagnóstico e interativo podem coexistir e trabalhar em conjunto, na tentativa de atingirem diferentes propósitos e procurarem um equilíbrio em comum (WIDENER, 2007).

Adicionalmente, verifica-se na literatura que o uso do orçamento tem um impacto positivo no desempenho do negócio. Hofmann, Wald e Gleich (2012), por exemplo, investigaram o uso diagnóstico e interativo do orçamento e os achados apontam que o uso diagnóstico do orçamento apresentou impacto positivo no desempenho organizacional, contribuindo para o alcance objetivos organizacionais. Por outro lado, o uso interativo do

orçamento apresentou impacto negativo no desempenho organizacional, com exigência de maior consumo de recursos da empresa e, conseqüentemente, maior tempo dos gestores.

Bisbe e Otley (2004) verificaram o uso interativo do Sistema de Controle Gerencial e consideraram três ferramentas de controle: orçamento, *Balanced Scorecard* e gerenciamento de projetos. No entanto, não encontraram relação direta entre uso interativo do Sistema de Controle Gerencial e desempenho organizacional. Em contraponto, Henri (2006) encontrou evidências de que, juntas, as duas alavancas de controle resultam em tensão dinâmica, positivamente associada ao desempenho.

Já o estudo de Reginato (2010) identificou, dentre outras coisas, uma associação positiva e significativa entre os controles gerenciais e o desempenho, especificamente nos setores industrial e de serviços. Os achados de Baird, Su e Munir (2019) revelam que o uso de controles facilitadores (crenças e interativo) apresentou associação direta do desempenho organizacional e com a inovação; já o uso de controles restritivos (limites e diagnóstico) foi indiretamente associado ao desempenho organizacional, através do grau de adoção de novas práticas de gestão.

O próximo tópico apresenta a cultura corporativa e as relações com o orçamento.

2.3 CULTURA CORPORATIVA E AS RELAÇÕES COM O ORÇAMENTO

A análise da cultura corporativa como uma variável importante no contexto organizacional surgiu a partir da década de 1980 (AX; GREVE, 2017) e tem sido estudada por muitos pesquisadores ao longo dos anos (PETTIGREW, 1979; HOFSTEDE, 1980; SCHWARTZ; DAVIS, 1981; TRICE; BEYER, 1984; DENISON, 1990; SCHEIN, 1992; O'REILLY; CHATMAN; CALDWELL, 1991; CAMERON; QUINN, 2006). Com o desenvolvimento da literatura sobre cultura corporativa, o conceito se demonstrou influente — mas também controverso — na pesquisa e na prática de gestão (JARNAGIN; SLOCUM, 2007).

Desde então, alguns estudos sobre cultura foram desenvolvidos. Hofstede (1980) realizou uma pesquisa com 76 países, elencando os valores influenciados pela cultura, a qual acabou sendo categorizada em seis dimensões: Distância ao Poder; Individualismo *versus* Coletivismo; Masculinidade *versus* Feminilidade; Aversão à incerteza; Orientação de Longo Prazo; e Indulgência. O autor relata que essas dimensões podem ser utilizadas para explicar e prever comportamentos, generalizando aspectos culturais dos indivíduos com base na cultura nacional.

Outros modelos desenvolvidos e amplamente utilizados nas pesquisas abordam a cultura corporativa, incluindo as dimensões de Schein (1992) e de Cameron e Quinn (2006). Schein (1992) desenvolveu um modelo multicamadas de cultura organizacional, estabelecendo distinções entre as divisões da cultura organizacional, com a exposição de valores e normas, artefatos e comportamentos. Cameron e Quinn (2006), por sua vez, desenvolveram um modelo que diferencia as tipologias culturais a partir da existência de conflitos entre as dimensões culturais corporativas. As tipologias se originam de um enfoque (interno e externo) e de uma estrutura (estabilidade ou flexibilidade), sendo divididas em quatro dimensões culturais: cultura clã, cultura criativa, cultura hierárquica e cultura de mercado.

O'Reilly, Chatman e Caldwell (1991) evidenciaram oito dimensões interpretáveis sobre a cultura organizacional, cujo padrão demonstra que a cultura de uma organização pode ser caracterizada por: orientação para inovação (fator 1); atenção aos detalhes (fator 2); orientação para resultados (fator 3); agressividade e competitividade (fator 4); suporte (fator 5); ênfase no crescimento e recompensas (fator 6); orientação colaborativa e de equipe (fator 7); e determinação (fator 8). Posteriormente, diversos autores utilizaram o modelo de O'Reilly, Chatman e Caldwell (1991), adaptando-o para desenvolver estudos sobre cultura corporativa (BAIRD; HARRISON; REEVE, 2004; BAIRD; HARRISON; REEVE, 2007; ZHANG; HOQUE; ISA, 2015; BAIRD; SU; TUNG, 2018; HADID; AL-SAYED, 2021).

O conceito da cultura corporativa tem sido entendido de forma diferente por autores, não havendo consenso em relação a uma definição do termo (AX; GREVE, 2017). No entanto, a literatura vem demonstrando que o construto da cultura corporativa tem seis características marcantes: (1) holística; (2) determinada historicamente; (3) relacionada a conceitos antropológicos; (4) socialmente construída; (5) suave; e (6) difícil de mudar. Além disso, a cultura organizacional está intimamente ligada com os traços históricos da organização. Por apresentar uma certa profundidade, sua explicação se torna complexa (HOFSTEDÉ et al., 1990).

A cultura organizacional pode ser considerada um elemento constitutivo do desenho corporativo, um resultado da gestão simbólica e um instrumento de investigação com conceito paradigmático (ALVESSON, 1989). Atualmente, os impactos da cultura corporativa estão fortemente estabelecidos e associados a atividades e resultados organizacionais, como sucesso e fracasso, inovação, criatividade, implementação de mudanças, reestruturação e aprendizado (AX; GREVE, 2017).

Tamayo, Mendes e Paz (2000) ressaltam que as empresas desenvolvem a sua própria cultura, a qual é sistematizada ao longo da história organizacional. Os autores ainda ressaltam

que a literatura vem desenvolvendo diferentes modelos teóricos para especificar os traços ou os elementos particulares de cada empresa, buscando compreender melhor as relações entre cultura corporativa e gestão, pois consideram a cultura determinante para o desempenho individual, para a satisfação no trabalho e para a produtividade empresarial.

Nesse sentido, vem sendo comprovado que a cultura corporativa é um determinante do uso de sistemas de controle gerencial nas organizações, tendo em vista que impacta no processamento da informação, na comunicação, na motivação, na atenção e no julgamento (PETERS; GUDERGAN; BOOTH, 2019). Sob enfoque das Alavancas de Controle de Simons, o sistema de crenças é o conjunto filosófico, com caráter simbólico de definições determinadas através da missão, visão e valores da organização (DIEHL, 2006). Espera-se que o sistema de crenças demonstre a cultura e valores organizacionais, exercendo influência no comportamento dos indivíduos e estimulando os tipos de controle (OYADOMARI et al., 2009).

O sistema de crenças é utilizado para fornecer os valores básicos da organização, os objetivos e a direção que deve ser seguida (SIMONS, 1995). Quando esse conjunto de definições organizacionais são relacionados a estratégia, é possível comprovar a existência um sistema formal, utilizado intencionalmente pela alta gestão para manter ou modificar padrões nas atividades organizacionais (SIMONS, 1995).

A cultura corporativa e o sistema de crenças possuem uma característica comum: a natureza social, porém enquanto que o sistema de crenças é um tipo de controle formalizado, a cultura corporativa tem natureza mais flexível e informal (HEINICKE; GUENTER; WIDENER, 2016). Sendo que, a cultura corporativa circunda o sistema de crenças, tornando-se atributo integrador no sistema de controle (HEINICKE; GUENTER; WIDENER, 2016).

A pesquisa de Reginato e Guerreiro (2013) buscou investigar a relação entre ambiente externo e cultura organizacional e a conseqüente relação da cultura organizacional com a adoção de sistemas de controle gerencial em grandes empresas brasileiras. Os autores utilizaram os dados de 109 das “Melhores e Maiores” empresas do Brasil, segundo a revista Exame. Os resultados dessa pesquisa fornecem evidências de que os fatores ambientais externos e os sistemas de controle gerencial têm uma relação significativa e positiva com a cultura organizacional.

Hadid e Al-Sayed (2021) utilizaram dados de 149 empresas de manufatura do Reino Unido para examinar, simultaneamente, o papel de três variáveis: a rede do contador gerencial, a qualidade dos sistemas de informação e a cultura organizacional. Os autores definem rede de contadores gerenciais como a comunicação e a interação entre os contadores gerenciais e outros gerentes em suas organizações. As práticas de contabilidade de gestão estratégica utilizadas no

estudo de Hadid e Al-Sayed (2021) foram: custo estratégico, custo do ciclo de vida, técnicas baseadas em atividades, custo-alvo, custo da qualidade, gerenciamento de custo ambiental, monitoramento da posição competitiva, avaliação de desempenho do concorrente, valor econômico agregado, análise da cadeia de valor, *balanced scorecard* e análise de lucratividade do cliente. Os autores utilizaram duas dimensões de cultura organizacional traçadas por O'Reilly, Chatman e Caldwell (1991): a cultura organizacional orientada para a inovação e a cultura organizacional orientada para os resultados. Os resultados da pesquisa sugerem que os tipos de cultura impactam de modo distinto na implementação de práticas de contabilidade de gestão estratégica. A cultura organizacional orientada para a inovação apresentou impacto indireto e positivo, por meio da rede de contadores gerenciais, na implementação das práticas de contabilidade de gestão estratégica. Já a cultura organizacional orientada para os resultados demonstrou um impacto direto e positivo na implementação de práticas de contabilidade de gestão estratégica.

Barros e Wanderley (2016) buscaram compreender o relacionamento entre a difusão de práticas de contabilidade de gestão e o processo de adaptação. Mais especificamente, os autores analisaram, por meio de um estudo de caso, a adaptação da utilização ao *balanced scorecard* de uma companhia petrolífera. As evidências do estudo sugerem que a cultura organizacional impactou na adoção da ferramenta gerencial, comprometendo a utilização do *balanced scorecard* de modo mais técnico e formal em decorrência das características culturais representativas de uma empresa familiar. Por fim, os resultados da pesquisa sugerem que a adaptação à utilização de ferramentas gerenciais dependerá do nível de ajuste entre as medidas culturais, técnicas e políticas da organização.

Padoveze e Benedicto (2005) realizaram uma pesquisa exploratória com 38 empresas de médio e grande porte e buscaram identificar os traços culturais que impactam no processo de gestão. Os achados do estudo sugerem uma cultura organizacional com traços aparentemente contraditórios, tendo em vista que o grau participativo e o grau centralizador foram identificados. Nesse sentido, os autores sugerem que a cultura organizacional deve ser considerada quando for realizada a escolha e a utilização de ferramentas gerenciais no processo de gestão.

Baird, Harrison e Reeve (2004) examinaram a adoção das práticas de gerenciamento de atividades e os efeitos da estratégia, da estrutura organizacional e das dimensões da cultura de empresas australianas. Realizaram o estudo sob enfoque de três níveis de análise: Análise de Atividade; Análise de Custo de Atividade; e Custeio Baseado em Atividade. Os resultados sugerem que a taxa de adoção das práticas de gerenciamento de atividades é alta. Para efeitos

culturais, os autores utilizaram o modelo de O'Reilly, Chatman e Caldwell (1991) para as dimensões de cultura orientada à inovação e cultura orientada a resultados, e o modelo de Merchant (1985) para a dimensão de controle rígido *versus* controle flexível. As dimensões de orientação para resultados e de controle rígido *versus* controle flexível se mostraram significativas para todos os três níveis de gerenciamento de atividades. Infere-se que as empresas com uma cultura de orientação para resultados enfatizam a ação e os resultados, tendo maiores expectativas de desempenho e competitividade. Além disso, foi constatada uma associação de uma cultura inovadora com os níveis de Análise de Atividades e Análise de Custos de Atividades.

Dessa forma, verifica-se que a cultura organizacional tem sido discutida na literatura como determinante para a adoção, a implementação e a utilização de ferramentas de controle gerencial. Especificamente sobre a relação entre a cultura corporativa e o orçamento, Heinzmann e Lavarda (2011) realizaram um ensaio teórico sobre os estudos empíricos que relacionam essas variáveis. Como evidências, os autores destacam a convergência em oito estudos (FRUCOT; SHEARON, 1991; UENO; SEKARAN, 1992; O'CONNOR, 1995; LAU; LOW; EGGLETON, 1995; LAU; LOW; EGGLETON, 1997; DOUGLAS; WIER, 2005; LEACH-LOPEZ; STAMMERJOHAN; LEE, 2009; ETEMADI et al., 2009) na relação das variáveis da cultura nacional e organizacional e as práticas orçamentárias.

Frucot e Shearon (1991), em trabalho com a amostra de 83 gestores mexicanos, identificaram que as diferenças culturais afetam a inter-relação da posição individual de controle e a participação orçamentária, tendo impacto no desempenho e na satisfação. Ueno e Sekaran (1992), a partir de uma amostra de 70 empresas americanas e 149 empresas japonesas, identificaram que a dimensão cultural do individualismo/coletivismo de Hofstede (1980) pode justificar a utilização da comunicação e da coordenação quando empresas americanas, em comparação com as empresas japonesas, realizam, em maior medida, a construção de um orçamento com folga e, em menor utilização, medidas de longo prazo.

O'Connor (1995) identificou que as diferenças de cultura organizacional levam a diferentes respostas ao orçamento. Por exemplo: a dimensão de distância de poder se apresenta como moderadora da utilidade da participação orçamentária e da avaliação de desempenho. Lau, Low e Eggleton (1995) e Lau, Low e Eggleton (1997) realizaram estudos acerca da ênfase orçamentária entre culturas. Douglas e Wier (2005) pesquisaram sobre os efeitos culturais e éticos no orçamento de empresas americanas e chinesas. Leach-Lopez, Stammerjohan e Lee (2009), por sua vez, investigaram a participação orçamentária e o desempenho gerencial no contexto cultural de empresas americanas e asiáticas. Etemadi et al. (2009) analisaram o

impacto da cultura, participação orçamentária e sistemas de contabilidade gerencial no desempenho gerencial no Irã, sob a justificativa que sistemas modernos de gestão e controle podem não ser igualmente eficazes em todos os países.

Machado, Theiss e Lavarda (2021) testaram a relação entre a cultura organizacional e as práticas de controle gerencial, assim como a relação das práticas de controle gerencial e o grau de desenvolvimento do processo sucessório em empresas familiares. Para identificar a cultura organizacional, os autores utilizaram o modelo de Cameron e Quinn (2006), e as práticas gerenciais abrangidas foram: Custeio por absorção; Custeio Variável; Custeio Padrão; Custeio Meta; Preços de Transferência; Valor Presente; Moeda Constante; Retorno sobre Investimento; Orçamento; Teoria das Restrições; Planejamento Tributário; Kaizen e outros métodos. Os resultados apresentam o Orçamento como a ferramenta mais utilizada (74%) entre as empresas da amostra. Além disso, identificou a relação da cultura organizacional na adoção de práticas de controle gerencial, dentre elas o Orçamento.

Tarifa e Almeida (2018) investigaram a relação entre a cultura organizacional e as práticas de contabilidade de gestão em cooperativas agropecuárias. Os resultados apontam que as entidades que compõem a amostra utilizam ferramentas tradicionais de contabilidade de gestão, como rateio dos custos, orçamentos flexíveis e *payback* para investimentos de capital. A utilização dessas ferramentas está condicionada à cultura organizacional, observada a partir do modelo de Cameron e Quinn (2006).

Wrubel et al. (2016) na realização de um estudo de caso, utilizaram as dimensões de Hofstede (1980) para caracterizar a cultura organizacional de uma cooperativa agroindustrial e analisar os impactos no orçamento. Entende-se que a cultura organizacional da empresa influencia na adoção de um controle rígido do orçamento.

Klann e Machado (2011) realizaram um estudo empírico sobre o impacto da cultura organizacional na utilização dos controles gerenciais por parte de empresas metalúrgicas. Os autores traçaram como alvo de questionamentos a utilização os seguintes controles gerenciais: relatórios contábeis; relatórios de receitas; custos e despesas; relatório de análise econômica e financeira; controle de estoques; controle de custos; relatórios financeiros de clientes; e fornecedores e orçamento. As evidências encontradas apontam diferenças culturais entre as duas organizações, em relação ao controle da incerteza em uma das empresas. Mesmo com as diferenças, os controles gerenciais utilizados pelas duas empresas da amostra não apresentam diferenças estatisticamente significativas. Dessa forma, a cultura organizacional das empresas analisadas não impactou nos controles gerenciais por elas utilizados, entre os quais estava o Orçamento.

Goddard (1997) verificou uma significativa correlação entre a cultura organizacional e o comportamento orçamentário, especificamente no que se refere à utilidade dos orçamentos como apoio do papel gerencial. Portanto, certifica-se que os fatores culturais presentes nas organizações são importantes determinantes da utilização de sistemas de controle gerencial (REGINATO; GUERREIRO, 2013).

No tópico seguinte, investiga-se a literatura sobre o desempenho organizacional e apresentam-se as ligações com a cultura corporativa.

2.4 CULTURA CORPORATIVA E AS RELAÇÕES COM O DESEMPENHO ORGANIZACIONAL

Segundo Oyadomari (2008) o desempenho é mensurado por diferentes indicadores, como informações contábeis, valores de mercado, combinações entre informações contábeis e valores de mercado, e combinações entre valores monetários e não monetários, opcionalmente é possível também, a operacionalização por meio de autoavaliações. Em geral, o desempenho organizacional pode ser categorizado em três tipos: desempenho financeiro; desempenho não financeiro; e desempenho organizacional geral — que inclui indicadores de desempenho financeiro e não financeiro (LIU; TSUI; KIAN TO, 2021).

Os indicadores financeiros fornecem parâmetros para tomada de decisão a curto prazo, enquanto que os indicadores não financeiros estão relacionados as ações de longo prazo (LO et al., 2016). Todavia, para medir o desempenho organizacional é necessário reunir os dados das medidas financeiras e as medidas não financeiras, com a conexão de objetivos e estratégias utilizados em vários níveis organizacionais (FERREIRA; OTLEY, 2009).

Para Tan (2019) a discussão sobre como a cultura organizacional pode ser utilizada para um desempenho organizacional superior é uma antiga questão que vem sendo debatida na literatura. Vários estudos investigaram sobre a relação entre cultura corporativa e desempenho (SANTOS, 1998; OGBONNA; HARRIS, 2000; POTHUKUCHI et al., 2002; FLAMHOLTZ; KANNAN-NARASIMHAN, 2005; SANTOS et al., 2014; PARENTE et al., 2018). Para realizar o aproveitamento da cultura organizacional a fim de melhorar o desempenho, é necessário ter pleno conhecimento do conteúdo da cultura da organização e, se necessário, gerenciar a mudança cultural (TAN, 2019).

Santos et al. (2014) buscaram investigar a associação entre as dimensões de cultura organizacional, estrutura organizacional e gestão de pessoas — como bases para uma gestão orientada por processos — e o reflexo no desempenho organizacional. As evidências da

pesquisa inferem que a gestão de pessoas, a cultura organizacional e estrutura organizacional são variáveis inter-relacionadas e, de modo específico, os construtos cultura organizacional e gestão de pessoas se apresentaram significativamente relacionados ao construto desempenho organizacional. Ou seja, eles impactam positivamente no desempenho das organizações das empresas que compõe a amostra da pesquisa.

Santos (1998) investigou o impacto da cultura organizacional no desempenho em empresas brasileiras do setor têxtil. As evidências encontradas sugerem a associação positiva da cultura no desempenho organizacional. Além disso, as empresas com cultura forte apresentam desempenho superior.

Ogbonna e Harris (2000) analisaram, entre outras coisas, a associação entre cultura corporativa e desempenho em empresas do Reino Unido. Foi utilizada a classificação de cultura organizacional em quatro dimensões: cultura competitiva, cultura inovadora, cultura burocrática e cultura da comunidade. Os resultados sugerem que as ligações entre formas competitivas e inovadoras de cultura e desempenho organizacional estão significativamente relacionadas. Já as dimensões de cultura burocrática e comunitária não apresentaram significância em relação ao desempenho organizacional.

Parente et al. (2018) analisaram o efeito da cultura corporativa — como recurso estratégico sustentável — no desempenho financeiro das empresas estrangeiras listadas na bolsa de valores de Nova Iorque, com abrangência de 141 empresas estrangeiras. Os autores utilizaram as tipologias culturais de Cameron e Quinn (2006), classificando as empresas em aspectos culturais: colaborativa, criativa, competitiva e de controle. Os resultados apresentam que somente as tipologias culturais colaborativa e de controle afetam positivamente o desempenho financeiro das organizações. Desse modo, verifica-se que tipos culturais diferentes podem ter impactos distintos no desempenho.

A pesquisa de Flamholtz e Kannan-Narasimhan (2005) avaliou se as dimensões culturais têm impacto no desempenho financeiro da empresa. Para medir a cultura organizacional, os autores utilizaram as dimensões de Flamholtz e Randle (2000) com cinco diferentes áreas em que a cultura se manifesta: (1) a maneira como as pessoas são vistas e tratadas pela organização; (2) a maneira como os clientes são vistos e tratados pela organização; (3) os padrões de desempenho e responsabilidade; (4) o trabalho em equipe entre as pessoas em uma organização; e (5) a cidadania corporativa ou a maneira pela qual a organização opera como membro de suas comunidades.

Os resultados de Flamholtz e Kannan-Narasimhan (2005) sugerem que alguns elementos da cultura de uma organização têm um impacto diferencial no desempenho

financeiro de uma empresa. Os fatores foco no cliente, cidadania corporativa, padrões de desempenho e identificação com a empresa influenciaram diretamente o desempenho financeiro. Por outro lado, os fatores práticos de recursos humanos e comunicação organizacional não foram diretamente correlacionados com o desempenho financeiro, mas tiveram uma influência significativa sobre os fatores culturais.

Pothukuchi et al. (2002) investigaram a associação entre as dimensões de diferentes culturas nacionais e organizacionais no desempenho de *joint ventures* internacionais. Os resultados sugerem que o efeito negativo entre a distância cultural no desempenho dessas organizações se origina mais por diferenças na cultura organizacional do que por diferenças na cultura nacional. Em contraste, Yesil e Kaya (2013) verificaram que as dimensões da cultura organizacional estão negativamente associadas ao desempenho financeiro das empresas analisadas no estudo. Por outro lado, Bhuiyan, Baird e Munir (2020) encontraram evidências positivas sobre os efeitos diretos da cultura de orientação para resultados no desempenho não financeiro e financeiro, enquanto que a cultura inovadora está negativamente associada ao desempenho não financeiro e financeiro.

Avançando as discussões, Agbejule (2011) investigou a relação entre a cultura organizacional, os estilos de uso do Sistema de Controle Gerencial e o desempenho financeiro, considerando o controle e a flexibilidade como valores concorrentes e representantes da cultura organizacional. Os achados da pesquisa indicam que o desempenho superior ocorre nas empresas com maiores valores culturais de flexibilidade, em conjunto com o uso de Sistema de Controle Gerencial altamente interativo e de baixo diagnóstico. Em contraponto, para as empresas com valores culturais de controle, os resultados sugerem que o uso de Sistema de Controle Gerencial altamente diagnóstico e interativo cria um efeito positivo no desempenho.

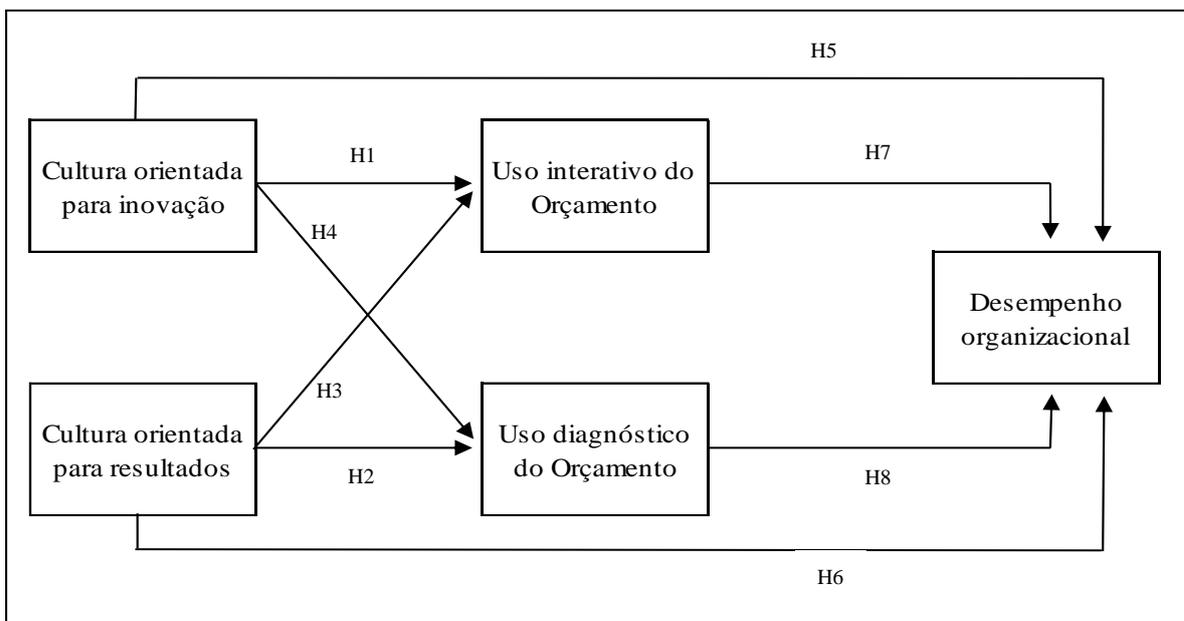
Kwarteng e Aveh (2018) investigaram as relações entre a cultura organizacional e o desempenho, entre a cultura organizacional e o sistema de informação contábil e, por fim, entre o sistema de informação contábil e o desempenho. Os resultados foram estatisticamente significativos. Merchant e Otley (2007) explicam que, no contexto organizacional, a cultura oferece premissas que são utilizadas como normas pelos indivíduos. Consequentemente, essas premissas formam a base para o desenho e o uso dos sistemas de controle gerencial, podendo afetar, ainda, os resultados organizacionais, uma vez que ferramentas semelhantes utilizadas por diferentes empresas podem influenciar o resultado de modo distinto, dependendo do ambiente cultural.

No tópico a seguir, é apresentado o modelo teórico de análise, com a construção das relações entre as variáveis da pesquisa que fornecem suporte para a formulação das hipóteses investigadas.

2.5 MODELO TEÓRICO DE ANÁLISE

Após a construção teórica elaborada para esta pesquisa, a Figura 1 apresenta o modelo teórico de análise, com a finalidade de investigar as interações existentes entre cultura corporativa, estilos de uso do orçamento e desempenho organizacional.

Figura 1 – Modelo teórico de análise e hipóteses de pesquisa



Fonte: Elaborado pela autora.

Nota-se na Figura 1 que a pesquisa realizará testes diretos de associação das dimensões culturais nos estilos de uso do orçamento. Após, serão realizados os testes de associação das dimensões culturais no desempenho organizacional. Na sequência, será testada a associação dos estilos de uso no desempenho organizacional. Por fim, será possível analisar a influência das dimensões culturais nos estilos de uso do orçamento e no desempenho organizacional.

Entende-se que a cultura organizacional pode exercer influência significativa nos estilos de uso do orçamento empresarial (AGBEJULE, 2011; KWARTENG; AVEH, 2018). Não

obstante, verifica-se que a cultura organizacional não é o único pressuposto adotado pelas empresas, tendo em vista que podem haver vários outros níveis ou dimensões de cultura em uma organização (FLAMHOLTZ; RANDLE, 2012). A dimensão cultural orientada para inovação se relaciona com as normas e os valores comumente utilizados, havendo direcionamento para a busca e o conhecimento de ideias inovadoras, assim como a aceitação de oportunidades, mesmo que com maiores níveis de risco (O'REILLY; CHATMAN; CALDWELL, 1991; DAVILA; FOSTER; OYON, 2009).

Além disso, a cultura voltada para a inovação está inserida em um contexto multidimensional, com uma infraestrutura que oferece suporte à inovação, com conhecimento e orientação aos funcionários a fim de auxiliar nas ações necessárias e um ambiente para oferecer apoio à implementação (DOBNI, 2008). As organizações com valores culturais orientados para inovação têm maior predisposição para aceitar novas ideias e rotinas (BAIRD; SU; TUNG, 2018).

Neste contexto, o uso interativo possui uma natureza mais flexível, sendo mais adequado para avaliar oportunidades e facilitar a inovação (SIMONS, 1995). Nota-se, ainda, que o uso interativo, especificamente da ferramenta orçamentária, pode impulsionar a inovação organizacional e de processos (LOPEZ-VALEIRAS; GONZALEZ-SANCHEZ; GOMEZ-CONDE, 2016). Desse modo, acredita-se que as organizações com a dimensão cultural voltada à inovação são mais propensas a realizar o uso do orçamento de modo interativo, visto que os objetivos são congruentes entre si, havendo aceitação de ideias, flexibilidade e busca por inovação. Assim, apresenta-se a primeira hipótese desta pesquisa: **H1: A cultura corporativa orientada para a inovação está positivamente associada com o uso interativo do orçamento.**

Sob outra perspectiva, em uma organização com fatores interpretáveis de uma cultura orientada para resultados, verifica-se uma expectativa de desempenho superior, em conjunto com interesse por ações e realizações (O'REILLY; CHATMAN; CALDWELL, 1991). Por exemplo, em uma organização com a cultura orientada a resultados, o sistema de recompensas pode ter uma importância significativa dentro do sistema de controle gerencial (KLANN; MACHADO, 2011). Nesse sentido, as práticas são ponderadas para impulsionar o desempenho e alcançar propósitos pré-determinados (BAIRD; SU; TUNG, 2018).

Logo, verifica-se que o uso diagnóstico é mais propenso à restrição, dando maior ênfase ao monitoramento (SIMONS, 1995) e é utilizado para garantir o cumprimento das metas (BEUREN; ANZILAGO; DAL VESCO, 2018). Então, considera-se que organizações com valores culturais orientados a resultados buscam a realização de objetivos previsíveis; desse

modo, o uso diagnóstico do orçamento exerce a função de acompanhamento, ao identificar se o que foi traçado será cumprido. Diante disso, formula-se a segunda hipótese do estudo: **H2: A cultura corporativa orientada para resultados está positivamente associada com o uso diagnóstico do orçamento.**

O uso interativo do orçamento reforça a importância do monitoramento das mudanças do mercado e o desenvolvimento de estratégias emergentes (HENRI, 2006; DIEHL, 2006; WIDENER, 2007), o que motiva o debate entre a equipe e estabelecimento de planos de ação (SIMONS, 1995). Em contrapartida, a cultura orientada para resultados está vinculada à operacionalização e ao gerenciamento das atividades da empresa, a fim de que possam alcançar os resultados pretendidos (BAIRD; HARRISON; REEVE, 2004; BAIRD; HARRISON; REEVE, 2007). Nesse sentido, empresas que possuem traços culturais com orientação para resultados podem utilizar o orçamento no formato interativo como uma maneira de gerenciar as estratégias emergentes, direcionando a atenção da equipe para alcançar o sucesso, a partir da escolha daquelas com potencial de maior resultado para a organização. Em vista disso, formula-se a terceira hipótese deste estudo: **H3: A cultura corporativa orientada para resultados está positivamente associada com o uso interativo do orçamento.**

A cultura corporativa orientada para inovação também possui uma predisposição para aceitar metas e desafios, com possibilidade de ampliação do êxito (ZHANG; HOQUE; ISA, 2015). Através direcionamento rígido e concentrado em desvios de padrões de resultados pré-fixados (HENRI, 2006), o uso diagnóstico do orçamento está fortemente atrelado ao controle e a eficiência, envolvendo rigor no confronto entre metas determinadas e resultados alcançados, com medição dos resultados, ajustes das variações e fornecimento de recompensas, todo esse processo pode estar relacionado com elementos de inovação e aprendizado (SIMONS, 1995). Dessa forma, infere-se que empresas que possuem valores culturais orientados à inovação podem utilizar o orçamento de modo diagnóstico para alcançar os objetivos pretendidos através do rigor que o estilo de uso proporciona, em formato de restrição ou delimitação, considerando que a inovação pode gerar incerteza nos resultados. A partir disso, formula-se a quarta hipótese da pesquisa: **H4: A cultura corporativa orientada para inovação está positivamente associada com o uso diagnóstico do orçamento.**

Adicionalmente, acredita-se que a sobrevivência e o crescimento do negócio podem estar convencionados à cultura organizacional, sendo um parâmetro expressivo do ponto de vista de uma realidade socialmente construída (KWARTENG; AVEH, 2018). A cultura organizacional, identificada através das diferentes dimensões culturais podem ser associadas ao desempenho organizacional (TSENG, 2010). Além disso, os resultados encontrados na

literatura sobre a associação da cultura corporativa e o desempenho não são conclusivos (OGBONNA; HARRIS, 2000; POTHUKUCHI et al., 2002; FLAMHOLTZ; KANNAN-NARASIMHAN, 2005; YESIL; KAYA, 2013; PARENTE et al., 2018; LIU; TSUI; Kianto, 2021).

As organizações que possuem a cultura orientada para a inovação apresentam maior aceitação a mudanças, ampliando a adoção de práticas que priorizem o desempenho superior. Além disso, a característica decisiva de assunção de riscos — presente nessa dimensão — pode ser determinante para atingir os objetivos organizacionais (BAIRD; HARRISON; REEVE, 2004; BAIRD; HARRISON; REEVE, 2007; BAIRD; SU; TUNG, 2018). Diante disso, infere-se que empresas com valores culturais inovadores podem alcançar o desempenho financeiro e não financeiro conjuntamente. Assim, formula-se a quinta hipótese da pesquisa: **H5: A cultura orientada para inovação está associada positivamente ao desempenho organizacional.**

Similarmente, empresas que possuem a cultura orientada para resultados têm foco em ações em resultados com uma competitividade elevada (O'REILLY; CHATMAN; CALDWELL, 1991). Os traços culturais voltados a resultados também impactam no comprometimento e no empenho da organização em gerar resultados (BAIRD; HARRISON; REEVE, 2004; BAIRD; HARRISON; REEVE, 2007; BAIRD; SU; TUNG, 2018). Desse modo, compreende-se que empresas com traços culturais orientados a resultados são propensas a alcançar o desempenho organizacional, visto que o objetivo central dessa cultura é voltado a esse fim. Portanto, apresenta-se a sexta hipótese do estudo: **H6: A cultura orientada para resultados está associada positivamente ao desempenho organizacional.**

O orçamento, quando utilizado de modo interativo, proporciona uma relação de troca mútua entre gestores de alto nível e seus subordinados. Dessa forma, verifica-se um maior entrosamento da equipe, causando reflexos positivos, como o diálogo e a aprendizagem sobre as definições e as variações da ferramenta (ABERNETHY; BROWNELL, 1999; GUENTHER; HEINICKE, 2018). Além disso, o estilo de uso interativo do orçamento pode fomentar a busca por melhorias, com foco nas incertezas estratégicas identificadas ao longo do processo e, conseqüentemente, a percepção de indícios para promover inovação ou estratégias emergentes (BISBE; OTLEY, 2004).

Através dessas oportunidades e estratégias emergentes, o uso interativo do orçamento oportuniza a adaptação da mudança e pode ser transformado em desempenho elevado (ABERNETHY; BROWNELL, 1999; BISBE; OTLEY, 2004). Desse modo, infere-se que as organizações que adotam o estilo interativo como forma de uso do orçamento proporcionam condições favoráveis ao ambiente em que operam, refletindo estrategicamente no desempenho

organizacional. Assim, apresenta-se a sétima hipótese do estudo: **H7: O uso interativo do orçamento está associado positivamente ao desempenho organizacional.**

O uso diagnóstico do orçamento oportuniza o direcionamento para o cumprimento das metas determinadas e, ainda, focaliza em resolver desvios de padrão de desempenho, dispondo de motivação para coordenar o alcance dos resultados (HOFMANN; WALD; GLEICH, 2012). O formato diagnóstico do orçamento tem a capacidade de monitorar as ações realizadas para a busca dos resultados. As recompensas são feitas de acordo com o cumprimento dessas ações (ABERNETHY; BROWNELL, 1999). Assume-se, portanto, que as empresas que utilizam a ferramenta gerencial orçamentária no formato diagnóstico, podem se beneficiar das vantagens do acompanhamento rígido desse estilo de uso para promover o desempenho organizacional. Dessa forma, formula-se a oitava hipótese do estudo: **H8: O uso diagnóstico do orçamento está associado positivamente ao desempenho organizacional.**

No Quadro 1 está sintetizado as hipóteses da pesquisa.

Quadro 1 – Hipóteses da pesquisa

HIPÓTESES
H1: A cultura corporativa orientada para a inovação está positivamente associada com o uso interativo do orçamento.
H2: A cultura corporativa orientada para resultados está positivamente associada com o uso diagnóstico do orçamento.
H3: A cultura corporativa orientada para resultados está positivamente associada com o uso interativo do orçamento.
H4: A cultura corporativa orientada para inovação está positivamente associada com o uso diagnóstico do orçamento.
H5: A cultura orientada para inovação está associada positivamente ao desempenho organizacional.
H6: A cultura orientada para resultados está associada positivamente ao desempenho organizacional.
H7: O uso interativo do orçamento está associado positivamente ao desempenho organizacional.
H8: O uso diagnóstico do orçamento está associado positivamente ao desempenho organizacional.

Fonte: Elaborado pela autora.

A seguir é apresentado o método e os procedimentos adotados para testar as hipóteses propostas na pesquisa, alcançar os objetivos geral e objetivos específicos e responder a problemática do estudo.

3 METODOLOGIA

Este capítulo apresenta a classificação metodológica utilizada na pesquisa. A metodologia é a lógica do procedimento científico, realizada pela aplicação de um conjunto de procedimentos e técnicas com caráter normativo (MATIAS-PEREIRA, 2010). Para delimitar os procedimentos adotados neste trabalho, inicialmente é apresentado o delineamento da pesquisa, classificando-a quanto à abordagem, objetivos e método. Em seguida, são descritas a população e a amostra da pesquisa. Logo, apresentam-se os constructos da pesquisa e os procedimentos utilizados para a coleta de dados, a análise, a interpretação dos resultados e os aspectos éticos. Por fim, são discutidas algumas limitações da pesquisa.

3.1 DELINEAMENTO METODOLÓGICO

Considerando o desenvolvimento da presente pesquisa, como forma de abordagem é utilizada a pesquisa quantitativa. Conforme Sampieri, Collado e Lucio (2013), a pesquisa de caráter quantitativo realiza a medição de fenômenos com o uso de técnicas estatísticas, de modo sequencial e comprobatório e em busca de regularidades e relações causais entre elementos. Adicionalmente, Richardson (1999) ressalta que a abordagem da pesquisa precisa estar apropriada ao tipo de pesquisa que se pretende realizar. Dessa forma, a natureza do problema ou o nível de aprofundamento determinam a escolha do método. Como houve emprego de quantificação por meio de técnicas estatísticas — tanto na coleta de informações quanto no tratamento —, justifica-se a escolha da abordagem quantitativa para este estudo.

Quanto aos objetivos, a pesquisa se configura como descritiva, uma vez que seu objetivo é analisar a influência da cultura corporativa nos estilos de usos do orçamento e no desempenho organizacional em empresas que atuam no Brasil. De acordo com Gil (2019), as pesquisas descritivas têm como objetivo descrever as características de determinada população ou fenômeno, utilizando técnicas padronizadas de coleta de dados, tais como o questionário, instrumento utilizado neste estudo. Além disso, a finalidade da pesquisa descritiva é observar, registrar e analisar a correlação dos fenômenos que ocorrem nas diversas situações e relações da vida social, política e econômica dos indivíduos (CERVO; BERVIAN, 2002).

Em relação aos procedimentos técnicos, este estudo se trata de um levantamento ou *survey*, haja vista que é necessário o conhecimento direto da realidade. Na visão de Raupp e Beuren (2013, p. 86) no levantamento ou *survey* os dados “podem ser coletados com base em

uma amostra retirada de determinada população ou universo que se deseja conhecer”, sendo amplamente utilizado em pesquisas do campo contábil que tem por objetivo mapear a realidade de determinada população, que por ser muito numerosa, impossibilita o estudo minucioso e detalhado.

3.2 POPULAÇÃO E AMOSTRA

Para Gil (2019), a população consiste em um conjunto definido de elementos ou indivíduos que possuem características semelhantes. Em particular, a população objeto desta pesquisa são empresas com operações no Brasil que utilizem o Orçamento como ferramenta gerencial.

Os respondentes delimitados são os *controllers* — gestores de controladoria ou coordenadores de controladoria — de empresas que, de fato, façam uso do orçamento. O *controller* possui uma função abrangente e complexa, pois cabe a ele identificar, prever, mensurar e avaliar o efeito dos elementos que impactam no resultado da empresa (MARTIN, 2002), podendo assumir diferentes posturas dentro das organizações (SIQUEIRA; SOLTELINHO, 2001), tendo, inclusive, a função gerencial como uma das suas capacidades (PALOMINO; FREZATTI, 2016). Diante disso, considera-se pertinente a seleção destes respondentes, porque no processo de gestão, o planejamento e o controle são funções atribuídas ao departamento de controladoria ou à pessoa do *controller* (VARGAS; BEUREN, 2013).

A amostra, por sua vez, pode ser definida como um subconjunto do universo ou da população, sendo uma parcela convenientemente definida (MARCONI; LAKATOS, 2019) ou, ainda, uma parcela sobre a qual se estimam as características desse universo ou população (GIL, 2019). Nesse sentido, a amostra investigada nesta pesquisa foi definida com o auxílio da ferramenta *LinkedIn*®, buscando indivíduos que ocupam cargos de *controller*, gerente de controladoria ou coordenadores de controladoria em empresas com operações no Brasil. A amostra final foi estabelecida a partir do retorno das respostas obtidas e é composta por 224 profissionais que responderam o questionário.

Sobre os tipos de amostragem, nas pesquisas sociais, são comumente utilizadas a amostragem probabilística e a amostragem não probabilística (GIL, 2019). Desse modo, a amostra analisada se enquadra como não probabilística e intencional. Isso porque a seleção das amostras não probabilísticas intencionais não é necessariamente realizada com a finalidade de ser estatisticamente representativa da população (HAIR et al., 2009), mas para garantir a variabilidade de seus respondentes em relação a determinadas características (GIL, 2019). Além

disso, na amostra intencional, o pesquisador determina os elementos e os locais de investigação (CRESWELL; CLARK, 2007), que é o caso desta pesquisa.

3.3 CONSTRUCTOS DA PESQUISA

No Quadro 2 observam-se os constructos, as escalas e os estudos utilizados como fontes para a elaboração do questionário.

Quadro 2 – Constructos de mensuração

(continua)

Variáveis	Código	Afirmativas	Fontes	
A escala de resposta para os itens a seguir representa a intensidade em que a alta administração , atualmente, usa o orçamento, variando de 1 "não utiliza" a 7 "utiliza em grande medida".				
Uso diagnóstico do orçamento (DIA)	DIA01	Acompanhar o progresso da equipe em direção às metas.	Chong e Mahama (2014) na versão adaptada de Kaveski et al. (2021)	
	DIA02	Monitorar os resultados da equipe.		
	DIA03	Comparar os resultados da equipe com as expectativas.		
	DIA04	Avaliar a competência da equipe para desenvolver as atividades/tarefas previstas.		
Uso interativo do orçamento (INT)	INT01	Promover discussões em reuniões entre superiores e/ou subordinados e/ou pares.		
	INT02	Estimular o contínuo desafio e debate de premissas orçamentárias, pressupostos e planos de ação.		
	INT03	Fornecer uma visão comum da sua equipe.		
	INT04	Unir a(s) equipe(s).		
	INT05	Estimular a equipe a se concentrar em questões comuns.		
	INT06	Estimular a concentração da equipe sobre os fatores críticos de sucesso.		
	INT07	Desenvolver um vocabulário comum entre a equipe.		
As frases a seguir representam valores existentes no mundo dos negócios. Para nos ajudar a entender a sua empresa, indique o quanto de valor cada item possui no seu âmbito de trabalho , sendo 1 "não é valorizado" e 7 "valorizado em grande medida".				
Cultura Organizacional orientada a resultados (RES)	RES01	Ser competitivo.		O'Reilly, Chatman e Caldwell (1991) na versão adaptada de Hadid e Al-Sayed (2021)
	RES02	Ser focado em alcançar objetivos.		
	RES03	Ter altas expectativas de desempenho.		
	RES04	Ser focado em resultados.		
	RES05	Ser focado em agir.		

(conclusão)

Variáveis	Código	Afirmativas	Fontes
Cultura Organizacional orientada a inovação (INO)	INO01	Desejo por novas experiências.	O'Reilly, Chatman e Caldwell (1991) na versão adaptada de Hadid e Al-Sayed (2021)
	INO02	Não ser limitado por muitas regras.	
	INO03	Ser ágil para obter vantagens diante das oportunidades.	
	INO04	Ser inovador.	
	INO05	Assumir riscos.	
Considere os itens a seguir e avali e sobre o desempenho de sua empresa em relação à média do setor, sendo 1 "muito abaixo da média" e 7 "muito acima da média".			
Desempenho financeiro e não financeiro (DES)	DES01	Taxa de crescimento das vendas.	Govindarajan (1984) na versão adaptada de Bisbe e Otley (2004)
	DES,02	Taxa de crescimento dos lucros.	
	DES03	Retorno do investimento.	
	DES04	Margens (Relação lucro / vendas).	
	DES05	Aumento na participação de mercado (market share).	
	DES06	Satisfação dos clientes.	
	DES07	Retenção de clientes.	
	DES08	Aquisição de novos clientes.	
Considere os mesmos itens, avalie sobre a importância de cada um para sua empresa , sendo 1 "nada importante" e 7 "totalmente importante".			
Desempenho financeiro e não financeiro (DES)	DES09	Taxa de crescimento das vendas.	Govindarajan (1984) na versão adaptada de Bisbe e Otley (2004)
	DES10	Taxa de crescimento dos lucros.	
	DES11	Retorno do investimento.	
	DES12	Margens (Relação lucro / vendas).	
	DES13	Aumento na participação de mercado (market share).	
	DES14	Satisfação dos clientes.	
	DES15	Retenção de clientes.	
	DES16	Aquisição de novos clientes.	

Fonte: Elaborado pela autora.

Observa-se no Quadro 2, os constructos de mensuração do estudo. Foram utilizadas as métricas de O'Reilly, Chatman e Caldwell (1991) na versão adaptada de Hadid e Al-Sayed (2021) para medir a cultura organizacional orientada à inovação e orientada a resultados; Chong e Mahama (2014) para medir o uso diagnóstico e interativo do orçamento; e Govindarajan (1984) e Bisbe e Otley (2004) para medir o desempenho organizacional.

Verifica-se que os constructos abordados nesta pesquisa já foram utilizados por outros pesquisadores do campo da contabilidade de gestão. Alguns dos estudos que utilizaram o constructo de cultura corporativa de O'Reilly, Chatman e Caldwell (1991) foram: Baird, Harrison e Reeve (2004); Baird, Harrison e Reeve (2007); Zhang, Hoque e Isa (2015); Baird, Su e Tung (2018); Bhuiyan, Baird e Munir (2020) e Hadid e Al-Sayed (2021). Na sequência, as pesquisas que testaram o constructo de uso diagnóstico e interativo dos autores Chong e Mahama (2014) foram: Marcelino (2019); Silva e Beuren (2020) e Kaveski et al. (2021). Por fim, exemplos de estudos que operacionalizaram com o constructo de desempenho organizacional dos autores Govindarajan (1984) e Bisbe e Otley (2004) foram: Nisiyama (2012); Beuren e Oro (2014) e Nisiyama et al. (2016).

3.4 PROCEDIMENTOS DE COLETA DE DADOS

O instrumento de coleta de dados utilizado neste estudo é o questionário, que consiste em um instrumento constituído por uma série de perguntas a serem respondidas sem a presença do pesquisador (MARCONI; LAKATOS, 2019). O questionário é uma técnica de investigação submetida à população com o objetivo de obter informações sobre conhecimentos, interesses, expectativas, etc. (GIL, 2019). O instrumento foi abordado de acordo com os constructos replicados dos estudos de O'Reilly, Chatman e Caldwell (1991), Chong e Mahama (2014) e Govindarajan (1984) e Bisbe e Otley (2004). O instrumento de coleta de dados utilizado para a realização desta pesquisa é apresentado no Apêndice IV.

Tendo em vista que, a elaboração do questionário foi baseada em instrumentos de estudos publicados na língua inglesa, foi realizada a tradução para a língua portuguesa com o auxílio de um profissional especializado. Na sequência, o questionário foi adaptado e submetido à análise de dois professores pesquisadores da área gerencial da contabilidade e especialistas nessa temática, para que fosse realizada a validação e sugestão de correções necessárias para o aperfeiçoamento do instrumento de pesquisa. Dessa forma, após a revisão do instrumento, ocorreu a coleta de dados efetivamente.

Quanto à forma do questionário, foram elaboradas perguntas com a utilização da escala *Likert* de sete pontos, que objetivam avaliar o nível de concordância dos respondentes em relação às questões afirmativas da escala, variando de “não utiliza” (1) a “utiliza em grande medida” (7) para os constructos de uso interativo e uso diagnóstico do orçamento; “não é valorizado” (1) a “é valorizado em grande medida” (7) para os constructos de cultura corporativa, dimensão orientada para inovação e orientada a resultados; “muito abaixo da média” (1) a “muito acima da média” (7), relativa ao setor, para o constructo de desempenho organizacional; e, em uma segunda escala, “nada importante” (1) a “totalmente importante” (7) para a empresa, para o constructo de desempenho organizacional. Para a obtenção dos dados, foi elaborado um questionário com acesso por meio eletrônico, utilizando a ferramenta *Google Forms*®, sendo disponibilizado para os participantes que se propuserem a responder de modo voluntário.

A coleta de dados iniciou no mês de maio de 2022 e foi encerrada em agosto de 2022. No que tange à operacionalização da coleta de dados, foram enviados 1.934 convites aos profissionais que compõem a população em estudo, através da rede de negócios *LinkedIn*®, que é uma rede social voltada para o ambiente corporativo. Após, foi realizada a segunda fase da coleta de dados, para os 1.449 profissionais que aceitaram o convite para participar da pesquisa, com o envio do *link* do questionário elaborado no *Google Forms*®. Contudo, 224 profissionais responderam o questionário, constituindo-se assim, a amostra final da pesquisa.

3.5 PROCEDIMENTOS DE TRATAMENTO E ANÁLISE DE DADOS

Após a coleta dos dados, foi efetuada a organização e a tabulação dos dados por meio do *Microsoft Excel*®. Os procedimentos de análise dos dados adotados nesta pesquisa estão relacionados à análise estatística descritiva, com observância dos valores mínimos e máximos, média e desvio padrão de cada variável.

Em seguida, foi realizada a análise fatorial confirmatória com o propósito de testar a confiabilidade e validade dos constructos de mensuração, a análise da matriz de correlação e o teste de viés de método. A confiabilidade dos constructos foi calculada para cada dimensão, verificando os coeficientes de Alfa de Cronbach (AC), Confiabilidade Composta (CC) e Variância Média Extraída (AVE). Após a validação dos constructos, realizou-se a regressão múltipla com uso da técnica de Modelagem de Equações Estruturais (*Structural Equation Modeling – SEM*) através do *software SmartPLS*®. Os parâmetros utilizados para análise fatorial confirmatória serão apresentados no capítulo de resultados e discussão.

A Modelagem de Equações Estruturais pode ser conceituada como uma “família de modelos estatísticos que buscam explicar as relações entre múltiplas variáveis” (HAIR et al., 2009). Essa técnica envolve estatísticas básicas e combinação de métodos multivariados (BREI; LIBERALI NETO, 2006; BRAMBILLA, 2011). É possível utilizar a matriz de covariância ou a matriz de correlação como estatística básica (BREI; LIBERALI NETO, 2006) e, ainda, combinar os métodos multivariados de análise fatorial e regressão múltipla (BRAMBILLA, 2011), identificando a dependência ou a interdependência entre as variáveis (HAIR et al., 2009).

A utilização da técnica de Modelagem de Equações Estruturais vem sendo cada vez mais difundida no campo das ciências sociais aplicadas (HAIR; GABRIEL; PATEL, 2014), vista como uma técnica confirmatória (BREI; LIBERALI NETO, 2006) relacionada ao teste simultâneo de múltiplas variáveis e suas respectivas relações (HAIR; GABRIEL; PATEL, 2014).

Hair, Gabriel e Patel (2014) apresentam duas formas de utilização da técnica de SEM, sendo elas: CB-SEM baseada em covariância e PLS-SEM baseada em mínimos quadrados parciais. As duas formas de utilização da técnica se diferem quanto à forma de tratamento dos dados. No caso da CB-SEM, é realizado o teste através de regressões lineares múltiplas e, no caso da PLS-SEM, é realizado o cálculo das correlações entre os constructos e as variáveis e, posteriormente, realizadas as regressões lineares entre os constructos (RINGLE; SILVA; BIDO, 2014). Nesta pesquisa foi utilizada a técnica de PLS-SEM baseada em mínimos quadrados parciais. De modo específico, o PLS-SEM realiza o teste entre os modelos de mensuração e, em seguida, o teste nos modelos estruturais (RINGLE; SILVA; BIDO, 2014).

Justifica-se a escolha da Modelagem de Equações Estruturais pelo fato de que essa técnica é utilizada para investigar as relações entre múltiplas variáveis (HAIR; GABRIEL; PATEL, 2014), que é o caso desta pesquisa. Além disso, constructos de segunda ordem podem ser modelados pela técnica de Modelagem de Equações Estruturais, facilitando o entendimento teórico das ligações entre as variáveis (HAIR; GABRIEL; PATEL, 2014).

3.6 ASPECTOS ÉTICOS

A realização desta pesquisa foi precedida do devido registro no Portal de Projetos da Universidade Federal de Santa Maria (UFSM), assim como da devida submissão ao Sistema Nacional de Informações sobre Ética em Pesquisa envolvendo Seres Humanos (SISNEP). Esse processo foi realizado por meio da Plataforma Brasil, base nacional unificada para registro de

pesquisas que envolvam seres humanos, seguido da avaliação do Comitê de Ética em Pesquisa da UFSM. Após análise, o projeto foi aprovado sob o número CAAE 55479822.7.0000.5346.

Considerando os aspectos éticos, durante a aplicação dos questionários, deu-se atenção inicial ao esclarecimento da pesquisa aos participantes, via e-mail e outras formas de contato virtual utilizando redes sociais, principalmente *LinkedIn*[®]. Em particular, foi dado destaque à leitura do Termo de Consentimento Livre e Esclarecido (TCLE) (Apêndice I) e da Autorização nele contida, na qual o sujeito teve as opções de “Aceito Participar” ou “Prefiro Não Participar”.

3.6.1 Riscos e benefícios

Os riscos potencialmente vinculados à pesquisa e à participação dos sujeitos, envolvem:

- 1) não aceitação da participação após contato virtual da pesquisadora, mediante convite e apreciação do TCLE;
- 2) após aceite, desconforto pelo cansaço em responder ao questionário;
- 3) decisão de desistência da participação na pesquisa durante o preenchimento do questionário.

Sobre o primeiro risco, os sujeitos convidados estão livres para decidir, o que está claramente exposto no convite e no texto do TCLE, sem ônus de qualquer natureza. Para o segundo, houve preocupação quanto ao uso de questões objetivas em constructos validados e com menor quantidade de variáveis, sem perda da qualidade da pesquisa, mitigando o risco em grande parte. Por fim, no terceiro risco, entende-se que os participantes podem optar por desistir da pesquisa, sem quaisquer ônus, ao se depararem com questões que envolvem o resguardo de informações profissionais e pessoais, não resultando em problemas para elas. Entretanto, é garantida a privacidade sobre as informações fornecidas, com sujeitos e empresas não identificados. Considerando tais riscos inerentes à liberdade de participação dos sujeitos, o número de indivíduos convidados será ampliado até a obtenção de quantitativo adequado aos testes utilizados.

Os benefícios esperados com o estudo envolvem um melhor entendimento sobre como a cultura organizacional pode influenciar o uso do orçamento nas organizações, promovendo melhor ajuste entre cultura e os sistemas de controle gerencial.

3.7 LIMITAÇÕES DA PESQUISA

Este estudo apresenta limitações que devem ser consideradas na interpretação dos resultados. Primeiramente, esta pesquisa é de caráter estático, não sendo possível investigar as mudanças culturais ocorridas ao longo do tempo nas organizações que compõem a amostra.

Para mitigar essa limitação, seria necessário o acompanhamento por meio de estudos longitudinais. Por outro lado, Hofstede et al. (1990) relatam que a cultura corporativa é difícil de mudar, diante disso, um estudo longitudinal teria que abranger um período de tempo muito longo para constatar alguma mudança significativa.

Em segundo lugar, houve apenas um respondente por empresa. Apesar do fato de que os respondentes da pesquisa responderão pela cultura corporativa, estilos de uso do orçamento e desempenho organizacional, a resposta pode conter uma percepção sob enfoque do indivíduo, em decorrência da natureza interpretativa das dimensões sobre a cultura organizacional de O'Reilly, Chatman e Caldwell (1991).

Em terceiro lugar, o procedimento de coleta de dados pode ser considerado uma limitação. Tendo em vista que a coleta foi realizada na modalidade *online*, através de um questionário enviado pela rede social de negócios *LinkedIn*[®], que os usuários que não possuem perfil ativo na plataforma não são alcançados. Apesar das limitações apresentadas, é possível sustentar o rigor metodológico e os procedimentos empregados na pesquisa.

4 RESULTADOS E DISCUSSÃO

Neste capítulo são apresentadas a análise e a interpretação dos resultados da pesquisa. Primeiramente, é demonstrado a caracterização da amostra analisada. Em seguida, são apresentados os resultados da análise descritiva dos dados, a validação dos constructos de mensuração e os resultados da modelagem estrutural das relações investigadas. Por fim, a discussão dos resultados da pesquisa.

4.1 CARACTERIZAÇÃO DA AMOSTRA ANALISADA

A amostra da pesquisa compreende 224 empresas brasileiras com operações no Brasil que utilizam o Orçamento Empresarial. Na Tabela 1, são apresentados os dados de caracterização da amostra analisada na pesquisa, que compreende as informações sobre enquadramento da empresa, ano de fundação, sede, tipo do capital e tipo do controle. Em complemento, também é demonstrado na Tabela 1 a caracterização dos respondentes da pesquisa, com dados sobre faixa etária, tempo de empresa, cargo atual, tempo no cargo atual, titulação e área da graduação.

Tabela 1 – Caracterização da amostra analisada

(continua)

Enquadramento da empresa	N	%	Tipo do capital	N	%
Indústria	91	40,63%	Sociedade Limitada	75	33,48%
Serviços	94	41,96%	Capital fechado	120	53,57%
Comércio	39	17,41%	Capital aberto	29	12,95%
Total	224	100%	Total	224	100%
Fundação da empresa	N	%	Tipo de controle	N	%
1835 – 1900	7	3,13%	Controle familiar	101	45,09%
1901 – 1950	23	10,27%	Controle não familiar	123	54,91%
1951 – 2000	103	45,98%	Total	224	100%
2001 – 2022	91	40,63%	Faixa etária dos respondentes	N	%
Total	224	100%	20 - 30 anos	25	11,16%
Sede da empresa	N	%	31 - 40 anos	117	52,23%
Brasil	172	76,79%	41 - 50 anos	62	27,68%
Outro país	52	23,21%	Acima de 51 anos	20	8,93%
Total	224	100%	Total	224	100%

(conclusão)

Tempo de empresa dos respondentes	N	%	Tempo no cargo atual	N	%
Até 5 anos	147	65,63%	Até 5 anos	186	83,04%
De 6 a 10 anos	43	19,20%	De 6 a 10 anos	30	13,39%
De 11 a 15 anos	16	7,14%	De 11 a 15 anos	6	2,68%
De 16 a 20 anos	7	3,13%	Acima de 16 anos	2	0,89%
Acima de 21 anos	11	4,91%	Total	224	100%
Total	224	100%			
			Titulação	N	%
Cargo atual dos respondentes	N	%	Graduação	24	10,71%
Controller	108	48,21%	Especialização/MBA	177	79,02%
Gerente de Controladoria	67	29,91%	Mestrado	23	10,27%
Coordenador de Controladoria	23	10,27%	Doutorado	0	0,00%
Outros	26	11,61%	Total	224	100%
Total	224	100%			
			Área de graduação	N	%
			Ciências Contábeis	178	79,46%
			Administração	29	12,95%
			Outros	17	7,59%
			Total	224	100%

Fonte: Dados da pesquisa.

Observa-se que a amostra analisada está concentrada em maior número de empresas do ramo de serviços (41,96%), seguido de empresas industriais (40,63%) e por fim, empresas com atividades voltadas ao comércio (17,41%). Verifica-se que 45,98% das empresas da amostra foram fundadas entre os anos de 1951 e 2000 e 40,63% fundadas entre os anos de 2001 e 2022. Em seguida estão as empresas fundadas entre os anos de 1901 e 1950 (10,27%) e entre os anos de 1835 e 1900 (3,13%).

Todas as empresas da amostra possuem operações no Brasil. Porém, a sede de 76,79% das empresas está situada no Brasil e 23,21% das empresas possuem sede fora do Brasil. Quanto ao tipo de capital das empresas da amostra analisada, observa-se que 53,57% tem capital fechado e 33,48% são sociedades limitadas. Na sequência estão as empresas de capital aberto (12,95%). O tipo de controle das empresas apresenta-se equilibrado, com 54,91% das empresas com controle não familiar e 45,09% das empresas com controle familiar.

Em relação a caracterização dos respondentes, observa-se a afluência de 52,23% dos respondentes na faixa etária de 31 a 40 anos. Logo após, estão os respondentes com idade de 41 a 50 anos (27,68%), 20 a 30 anos (11,16%) e acima de 51 anos (8,93%). O tempo de empresa de 65,63% dos respondentes é de até 5 anos. Entre 6 e 10 anos de empresa estão 19,20% dos

respondentes, de 11 a 15 anos 7,14%, de 16 a 20 anos 3,13% e acima de 21 anos de empresa 4,91%.

O cargo atual dos respondentes está concentrado em controllers (48,21%), gerentes de controladoria (29,91%), coordenadores de controladoria (10,27%) e outros (11,61%). Na categoria “outros” estão os cargos dissemelhantes da área de controladoria, como: coordenadores, gerentes e diretor financeiro; gerente administrativo; e gerente de contabilidade. Observa-se que 83,04% dos respondentes estão exercendo o cargo atual no período de tempo de até 5 anos. Após, nota-se uma redução gradual no número de respondentes em relação ao tempo no cargo atual, sendo 13,39% exercendo de 6 a 10 anos, 2,68% exercendo de 11 a 15 anos e acima de 16 anos somente 0,89%.

A titulação máxima de especialização/MBA abrange 79,02% dos respondentes da pesquisa. Em seguida, nota-se que 10,71% dos respondentes possuem titulação máxima de graduação, apenas 10,27% possuem mestrado e nenhum respondente possui doutorado. A área de graduação de 79,46% dos respondentes é Ciências Contábeis, 12,95% possuem graduação em Administração e 7,59% graduação em outras áreas.

Pode-se afirmar que as empresas que compõe a amostra analisada possuem, predominantemente, atividades de negócios industriais ou de serviços, o ano de fundação destas organizações foi entre 1951 e 2022, possuem a sede situada no Brasil, tanto com o controle familiar como não familiar e capital fechado. Os respondentes da pesquisa são controllers, predominantemente, com faixa etária de 31 a 40 anos, com tempo de empresa e tempo no cargo de até 5 anos, com graduação em Ciências Contábeis e titulação máxima de especialização ou MBA. O tópico a seguir aborda a análise descritiva dos dados.

4.2 ANÁLISE DESCRITIVA DOS DADOS

Após a caracterização da amostra da pesquisa, ocorreu a análise estatística dos constructos de mensuração. A análise estatística descritiva dos constructos da pesquisa, referente a Cultura Orientada para Inovação (INO), Cultura Orientada para Resultados (RES), Estilo de Uso Interativo do Orçamento (INT), Estilo de Uso Diagnóstico do Orçamento (DIA) e Desempenho Organizacional (DES).

Foi realizada a avaliação do intervalo real entre os valores mínimos e valores máximos, cálculo da média e cálculo do desvio padrão para todos os constructos de mensuração investigados na pesquisa. Na Tabela 2 observa-se os resultados da análise estatística descritiva do constructo de Cultura Corporativa.

Tabela 2 - Estatística descritiva dos constructos de Cultura Corporativa

Cód.	Indicadores Cultura Orientada para Inovação	Mínimo	Máximo	Média	Des. P.
INO01	Desejo por novas experiências.	1,00	7,00	5,27	1,45
INO02	Não ser limitado por muitas regras.	1,00	7,00	4,67	1,50
INO03	Ser ágil para obter vantagens diante das oportunidades.	1,00	7,00	5,50	1,37
INO04	Ser inovador.	1,00	7,00	5,51	1,49
INO05	Assumir riscos.	1,00	7,00	4,90	1,49
Cód.	Indicadores Cultura Orientada para Resultados	Mínimo	Máximo	Média	Des. P.
RES01	Ser competitivo.	1,00	7,00	5,45	1,44
RES02	Ser focado em alcançar objetivos.	1,00	7,00	6,09	1,15
RES03	Ter altas expectativas de desempenho.	1,00	7,00	5,75	1,27
RES04	Ser focado em resultados.	1,00	7,00	6,20	1,07
RES05	Ser focado em agir.	1,00	7,00	5,94	1,24

Fonte: Dados da pesquisa.

Na etapa de análise descritiva dos dados é possível observar que, os resultados encontrados indicam respostas mínimas e máximas nos constructos de Cultura Orientada para Inovação e Cultura Orientada para Resultados, o que aponta graus de concordância e discordância mínimos e máximos para todas as afirmativas. Essas evidências revelam que a cultura corporativa das organizações em que os respondentes atuam é dissemelhante, havendo empresas que possuem a dimensão cultural orientada a inovação e outras que possuem a dimensão cultural orientada para resultados. Nem todas as organizações que compõe a amostra da pesquisa tem uma cultura fortemente estabelecida. E ainda, há empresas que possuem uma combinação entre as duas dimensões culturais, voltada a inovação e voltada a resultados.

A cultura de uma organização poder ser reconhecida por uma ou mais dimensões culturais (LINNENLUECKE; GRIFFITHS, 2010). Dentro da mesma empresa pode haver subculturas que se integram ou conflitam entre si, sendo que a consistência destas subculturas resulta em uma cultura forte que estabelece diretrizes para que os indivíduos trabalhem na mesma direção, buscando alcançar os objetivos organizacionais (TAN, 2019).

No âmbito de trabalho da amostra analisada, os resultados encontrados mostram que ser focado em resultados e ser focado em alcançar objetivos são os indicadores que apresentam o maior nível de concordância. Estas organizações se dedicarão para garantir que as práticas de gestão operem com sucesso com o objetivo de atingir os resultados determinados (BAIRD; HARRISON; REEVE, 2004).

Em comparação das médias apresentadas em cada uma das dimensões, os menores valores estão identificados na dimensão de Cultura Orientada para Inovação. Geralmente as empresas que possuem a dimensão cultural voltada a inovação, lidam com a resistência tanto

do nível individual, quando do nível grupal, porque a implementação de mudanças nem sempre será tratada com total receptividade pelos indivíduos, e para que a inovação esteja presente é preciso a adaptabilidade e a disposição para experimentar (BAIRD; SU; TUNG, 2018).

Na Tabela 3 apresenta-se os resultados da análise estatística descritiva do constructo de Estilos de Uso do Orçamento.

Tabela 3 - Estatística descritiva dos constructos de Estilos de Uso do Orçamento

Cód.	Indicadores Estilo de Uso Interativo do Orçamento	Mínimo	Máximo	Média	Des. P.
INT01	Promover discussões em reuniões entre superiores e/ou subordinados e/ou pares.	1,00	7,00	5,68	1,35
INT02	Estimular o contínuo desafio e debate de premissas orçamentárias, pressupostos e planos de ação.	1,00	7,00	5,67	1,42
INT03	Fornecer uma visão comum da sua equipe.	1,00	7,00	5,30	1,47
INT04	Unir a(s) equipe(s).	1,00	7,00	4,98	1,61
INT05	Estimular a equipe a se concentrar em questões comuns.	1,00	7,00	5,17	1,49
INT06	Estimular a concentração da equipe sobre os fatores críticos de sucesso.	1,00	7,00	5,32	1,44
INT07	Desenvolver um vocabulário comum entre a equipe.	1,00	7,00	5,10	1,57
Cód.	Indicadores Estilo de Uso Diagnóstico do Orçamento	Mínimo	Máximo	Média	Des. P.
DIA01	Acompanhar o progresso da equipe em direção às metas.	1,00	7,00	6,06	1,11
DIA02	Monitorar os resultados da equipe.	1,00	7,00	6,00	1,23
DIA03	Comparar os resultados da equipe com as expectativas.	1,00	7,00	5,96	1,28
DIA04	Avaliar a competência da equipe para desenvolver as atividades/tarefas previstas.	1,00	7,00	5,32	1,43

Fonte: Dados da pesquisa.

A etapa de análise descritiva dos dados do constructo de Estilos de Uso do Orçamento, os resultados encontrados indicam respostas mínimas e máximas para os indicadores do Uso Interativo do Orçamento e Uso Diagnóstico do Orçamento, que revela graus de concordância e discordância mínimos e máximos para todas as afirmativas. Tais achados demonstram que nem todas as empresas da amostra analisada adotam o estilo de uso interativo e diagnóstico do orçamento.

O uso diagnóstico pode servir como monitoramento e motivação para o desempenho, utilizado para a orientação dos indivíduos, enquanto que o uso interativo pode estimular o surgimento de novas ideias e também o aprendizado organizacional, e mais importante ainda, é que ao ser implantado de forma diagnóstica e interativa, o orçamento pode ser utilizado em um formato estratégico (RATHNASEKARA; GOONERATNE, 2020).

Sob análise do Estilo de Uso Diagnóstico do Orçamento, o indicador com maior nível de concordância na amostra analisada está relacionado ao acompanhamento do progresso da equipe em direção às metas (DIA01) e ao monitoramento dos resultados da equipe (DIA02). Em relação ao Estilo de Uso Interativo do Orçamento, o indicador com maior nível de

concordância na amostra analisada está relacionado a promoção de discussões em reuniões entre superiores e/ou subordinados e/ou pares (INT01) e o estímulo contínuo do desafio e debate de premissas orçamentárias, pressupostos e planos de ação (INT02).

As maiores médias do Estilo de Uso do Orçamento estão nos indicadores do Uso Diagnóstico. No entanto, embora o orçamento seja considerado um dos controles gerenciais com maior persistência do estilo de uso diagnóstico (RATHNASEKARA; GOONERATNE, 2020), somente a noção mecanicista tradicional de controle, com correção de desvios de padrões de desempenho não são suficientes, sendo necessário muitas vezes expandir a busca de oportunidades e a aprendizagem, através do uso interativo da ferramenta (HENRI, 2006).

Na Tabela 4 é demonstrado os resultados da análise estatística descritiva do constructo de Desempenho Organizacional. Considera-se, nessa, a escala sobre o desempenho relativo à média do setor.

Tabela 4 - Estatística descritiva dos constructos de Desempenho Organizacional

Cód.	Indicadores Desempenho Organizacional	Mínimo	Máximo	Média	Des. P.
DES01	Taxa de crescimento das vendas.	1,00	7,00	5,43	1,20
DES02	Taxa de crescimento dos lucros.	1,00	7,00	5,16	1,49
DES03	Retorno do investimento.	1,00	7,00	5,05	1,47
DES04	Margens (Relação lucro / vendas).	1,00	7,00	5,26	1,41
DES05	Aumento na participação de mercado (market share).	2,00	7,00	5,12	1,39
DES06	Satisfação dos clientes.	2,00	7,00	5,70	1,04
DES07	Retenção de clientes.	2,00	7,00	5,62	1,15
DES08	Aquisição de novos clientes.	1,00	7,00	5,25	1,34

Fonte: Dados da pesquisa.

Na análise descritiva dos dados é apontado graus de concordância e discordância mínimos e máximos revelando que os níveis de Desempenho Organizacional diferem entre as organizações pesquisadas. Observa-se que, 12 empresas ficaram abaixo do ponto médio de 04 pontos para o indicador de Desempenho Organizacional, em contrapartida, 212 empresas ficaram acima do ponto médio.

Conjuntamente, observa-se que não há predominância do desempenho financeiro ou do desempenho não financeiro, ou seja, nenhum dos tipos de desempenho são superiores em relação ao outro. O indicador de retorno de investimento apresenta a menor média (5,05) e o indicador de satisfação de clientes a maior média do constructo (5,70), sendo afirmativas de desempenho financeiro e não financeiro, respectivamente.

O desempenho organizacional é um dos fatores mais importantes para as organizações, tanto os indicadores financeiros, quanto os indicadores não financeiros são motivo de atenção

(KWARTENG; AVEH, 2018). As medidas de desempenho financeiro são vistas como parâmetros de tomada de decisão no curto prazo, enquanto que as medidas de desempenho não financeiras estão focadas em subsidiar as decisões no longo prazo (LO et al., 2016). Não havendo a predominância de um tipo específico de desempenho na amostra analisada, observa-se que os resultados encontrados são congruentes com as recomendações da literatura acerca do desempenho organizacional.

Diante da análise descritiva dos constructos de cultura corporativa, estilos de uso do orçamento e desempenho organizacional foi possível verificar a importância de investigar a relação entre as variáveis. No entanto, antes da realização do teste da influência da cultura corporativa nos estilos de uso do orçamento e no desempenho organizacional, é necessário realizar a validação dos constructos de mensuração, conforme disposto no tópico a seguir.

4.3 VALIDAÇÃO DOS CONSTRUCTOS DE MENSURAÇÃO

Antes de se proceder à modelagem de equações estruturais, são avaliados os indicadores de Alfa de Cronbach (AC), Confiabilidade Composta (CC) e Variância Média Extraída (AVE), para fins de validação dos constructos de mensuração. Essa etapa foi realizada através do *software SmartPLS®*, por meio de análise fatorial confirmatória. Os resultados dos indicadores de confiabilidade dos constructos de mensuração, teste de validade discriminante e teste de viés de método são apresentados a seguir.

Tabela 5 - Indicadores de confiabilidade dos constructos de mensuração

Constructos	Alfa de Cronbach (AC)	Confiabilidade Composta (CC)	Variância Média Extraída (AVE)
Valores Mínimos Esperados →	>0,70	>0,70	>0,50
Cultura Orientada p/ Inovação	0.848	0.891	0.621
Cultura Orientada p/ Resultados	0.884	0.916	0.686
Uso Diagnóstico do Orçamento	0.888	0.923	0.751
Uso Interativo do Orçamento	0.924	0.939	0.687
Desempenho	0.893	0.914	0.574

Fonte: Dados da pesquisa.

É identificado na Tabela 5 que todos os indicadores de confiabilidade dos constructos de mensuração apresentam-se superiores aos valores mínimos esperados. Os valores de Alfa de Cronbach (AC) atingiram valores entre 0,848 e 0,924 e os valores de Confiabilidade Composta (CC) alcançaram valores superiores a 0,891.

O Alfa de Cronbach é um indicador tradicional que é calculado por meio das intercorrelações entre as variáveis, enquanto que a Confiabilidade Composta prioriza as variáveis conforme as suas confiabilidades, sendo que valores do AC acima de 0,70 são considerados adequados e valores de 0,70 do CC são considerados satisfatórios (RINGLE; SILVA; BIDO, 2014; HAIR et al., 2009). Dessa forma, certifica-se que os indicadores de AC e CC estão adequados.

O indicador de Variância Média Extraída (AVE) é fundamental para avaliar a qualidade do modelo estrutural (RINGLE; SILVA; BIDO, 2014). Todos os constructos atingiram o valor mínimo esperado (0,5) no indicador AVE, conforme indicado por Ringle, Silva e Bido (2014). A Cultura Orientada para Inovação apresentou 0,621, Cultura Orientada para Resultados 0,686, Uso Diagnóstico do Orçamento 0,751, Uso Interativo do Orçamento 0,687 e Desempenho Organizacional 0,574. Diante dos resultados encontrados, certifica-se a alta confiabilidade dos constructos de mensuração.

A Tabela 6 apresenta a validade discriminante dos constructos de mensuração.

Tabela 6 - Validade discriminante dos constructos de mensuração

Constructos	COI	COR	UDO	UIO	DES
Cultura Orientada p/ Inovação (COI)	0.788				
Cultura Orientada p/ Resultados (COR)	0.699	0.828			
Uso Diagnóstico do Orçamento (UDO)	0.312	0.496	0.867		
Uso Interativo do Orçamento (UIO)	0.546	0.631	0.659	0.829	
Desempenho (DES)	0.481	0.541	0.309	0.317	0.757

Fonte: Dados da pesquisa.

A avaliação da validade discriminante tem como finalidade analisar as relações entre as variáveis latentes (HENSELER; RINGLE; SARSTEDT, 2015). Seguindo o critério de Fornell e Larcker (1981) é possível observar através do exame de carregamentos cruzados que todos os indicadores denotam as maiores cargas fatoriais em seus respectivos constructos de mensuração, o que aponta a validade discriminante do modelo teórico de análise da pesquisa, viabilizando o teste de modelagem de equações estruturais. A seguir, o Quadro 3 apresenta o teste de viés de método a partir da variância total explicada.

Na sequência procedeu-se a análise do teste de viés de método: *common method bias*. De acordo com Bido, Mantovani e Cohen (2017), os dados analisados a partir de levantamento ou *survey* são variáveis exógenas e endógenas obtida através de uma mesma fonte, ou seja, mesmo respondente. Portanto, para verificar a ocorrência de viés de método utilizou-se o teste de Harman (*one factor test*). Os resultados encontrados para o teste de viés de método revelam

que o conjunto de indicadores utilizados na pesquisa foram agrupados em seis diferentes fatores, sendo que o primeiro fator apresenta variância total explicada de 39,326%. Somente há indícios de viés, quando o percentual do primeiro fator explicar mais de 50% da variância (LOWRY; GASKIN, 2014). Os resultados indicam a não existência de problemas de viés de método.

Quadro 3 - Teste de viés de método - Variância total explicada

Componente	Valores próprios iniciais			Somadas de extração de carregamentos ao quadrado			Somadas rotativas de carregamentos ao quadrado		
	Total	% de variância	% cumulativa	Total	% de variância	% cumulativa	Total	% de variância	% cumulativa
1	11,404	39,326	39,326	11,404	39,326	39,326	4,963	17,114	17,114
2	3,556	12,262	51,588	3,556	12,262	51,588	3,572	12,316	29,430
3	2,301	7,935	59,523	2,301	7,935	59,523	3,416	11,779	41,208
4	1,591	5,488	65,011	1,591	5,488	65,011	3,281	11,313	52,521
5	1,229	4,240	69,250	1,229	4,240	69,250	3,122	10,767	63,288
6	1,014	3,498	72,748	1,014	3,498	72,748	2,743	9,460	72,748
7	,775	2,672	75,420						
8	,664	2,291	77,711						
9	,606	2,088	79,799						
10	,550	1,896	81,695						
11	,513	1,768	83,463						
12	,477	1,645	85,108						
13	,438	1,512	86,620						
14	,420	1,447	88,067						
15	,358	1,234	89,301						
16	,337	1,163	90,465						
17	,317	1,094	91,559						
18	,289	,995	92,554						
19	,280	,965	93,520						
20	,254	,874	94,394						
21	,241	,831	95,225						
22	,226	,779	96,004						
23	,220	,758	96,762						
24	,189	,651	97,413						
25	,175	,604	98,016						
26	,160	,550	98,567						
27	,151	,520	99,087						
28	,135	,467	99,553						
29	,130	,447	100,000						

Método de Extração: Análise de Componente Principal.

Fonte: Dados da pesquisa.

Contudo, finaliza-se a etapa de validação dos constructos de mensuração, sendo possível realizar o teste de modelagem estrutural das relações investigadas.

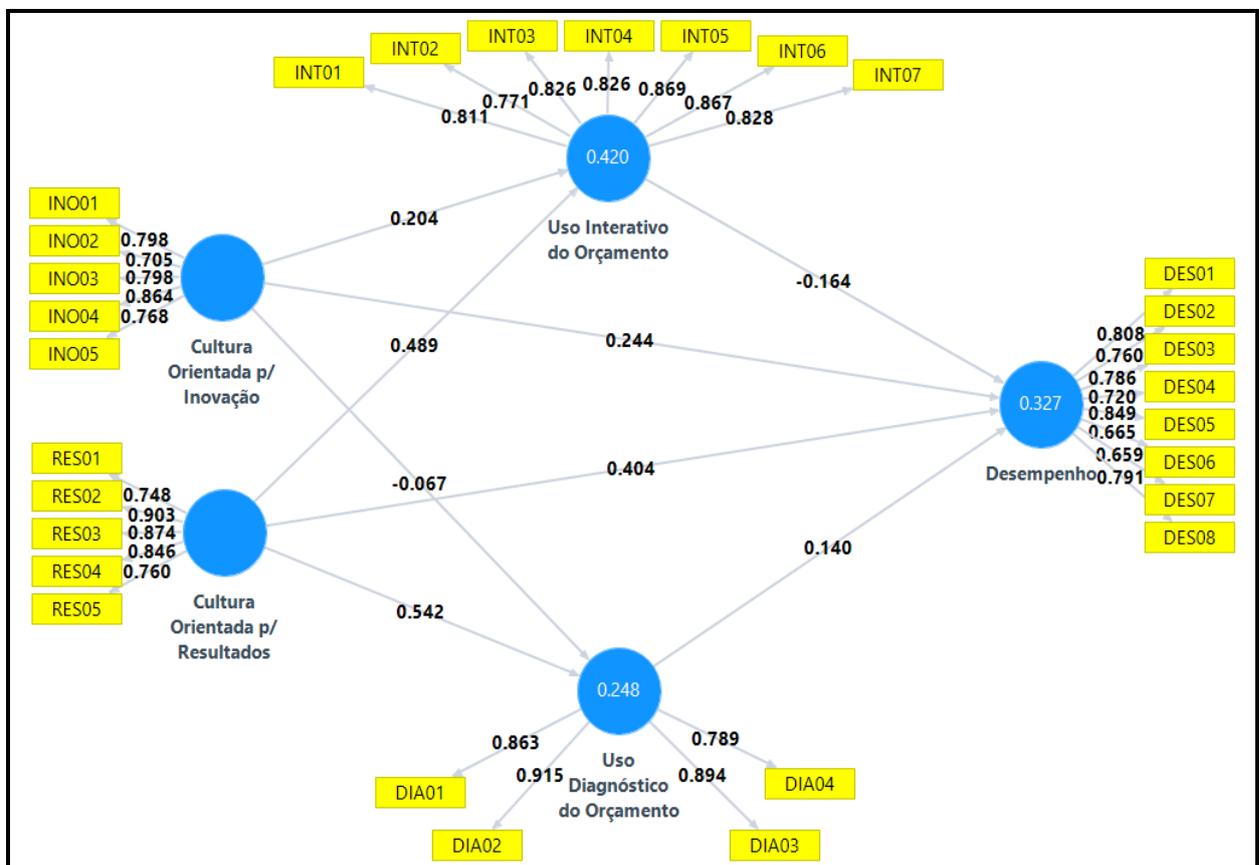
4.4 MODELAGEM ESTRUTURAL DAS RELAÇÕES INVESTIGADAS

Esta seção apresenta a análise das relações teóricas propostas na pesquisa, testadas por meio da modelagem de equações estruturais. Por conseguinte, testar as hipóteses propostas no modelo teórico de análise, com o propósito de atingir os objetivos específicos e objetivo geral do estudo e responder à questão problema.

4.4.1 Influência da cultura corporativa nos estilos de uso do orçamento e no desempenho

A Figura 2 apresenta os resultados das relações investigadas no primeiro modelo testado, com a estimativa de caminhos das relações diretas da cultura corporativa nos estilos de uso do orçamento, após a estimativa de caminhos das relações diretas da cultura corporativa no desempenho organizacional e por fim, a estimativa de caminhos das relações diretas dos estilos de uso do orçamento no desempenho organizacional. É possível também, verificar as relações indiretas das variáveis investigadas.

Figura 2 - Estimativas de caminhos do primeiro modelo de mensuração



Fonte: Dados da pesquisa.

A Tabela 7 exibe os coeficientes de caminhos das relações investigadas no primeiro modelo estrutural.

Tabela 7 - Coeficientes de caminhos do primeiro modelo de mensuração

Relações Estruturais	Coef. Padr.	Erro Padrão	t-values	p-values	R ²	VIF
Cultura Or. p/ Inovação → Uso Interativo do Orç.	0,204	0,087	2,340	0,020	0,420	1,954
Cultura Or. p/ Inovação → Uso Diagnóstico do Orç.	-0,067	0,097	0,689	0,491 ^{ns}	0,248	1,954
Cultura Or. p/ Inovação → Desempenho	0,244	0,086	2,850	0,005	0,327	2,094
Cultura Or. p/ Resultados → Uso Diagnóstico do Orç.	0,542	0,097	5,587	0,000	0,248	1,954
Cultura Or. p/ Resultados → Uso Interativo do Orç.	0,489	0,076	6,446	0,000	0,420	1,954
Cultura Or. p/ Resultados → Desempenho	0,404	0,086	4,690	0,000	0,327	2,478
Uso Interativo do Orçamento → Desempenho	-0,164	0,090	1,815	0,070	0,327	2,414
Uso Diagnóstico do Orçamento → Desempenho	0,140	0,075	1,858	0,064	0,327	1,862

Fonte: Dados da pesquisa.

O coeficiente de R² pode variar de 0 a 1, sendo que quanto maior o valor de R², maior é o poder de explicação do modelo (HAIR et al., 2009). Observa-se, na Tabela 8, que todas as relações investigadas têm poder explicativo, o coeficiente de determinação R² apresenta valores entre 24,8% e 42,0%. Além disso, os resultados apontados retratam que o primeiro modelo estrutural não apresenta problemas de multicolinearidade (VIF).

A primeira hipótese testada na pesquisa analisa a influência da cultura corporativa orientada para inovação no uso interativo do orçamento. As evidências encontradas para essa relação revelam que a cultura corporativa orientada para inovação exerce uma influência positiva e estatisticamente significativa no uso interativo do orçamento (Coeficiente Padronizado = 0,204; $p < 0,05$). O resultado permite suportar a hipótese **H1: A cultura corporativa orientada para a inovação está positivamente associada com o uso interativo do orçamento.**

A organização com uma cultura orientada para inovação possui normas e valores que norteiam a experimentação de novas ideias (O'REILLY; CHATMAN; CALDWELL, 1991). A inovação nestas organizações está vinculada a aceitação e adaptação das mudanças, mesmo que o risco esteja presente (BAIRD; HARRISON; REEVE, 2004; BAIRD; HARRISON; REEVE, 2007; BAIRD; SU; TUNG, 2018). O orçamento pode ser utilizado em formato alternativo, por meio do estilo de uso interativo, como uma ferramenta de diálogo entre a alta administração com os subordinados, promovendo a aprendizagem por meio da troca contínua de ideias (ABERNETHY; BROWNELL, 1999).

Nas empresas, a dimensão cultural orientada para inovação reflete na aceitação de novas ideias ou práticas com menos resistência, do que em organizações que não possuem valores voltados a inovação (BAIRD; HARRISON; REEVE, 2004). Pelo uso interativo, o orçamento possui maior flexibilidade (SIMONS, 1995) e pode impulsionar a inovação organizacional e de processos (LOPEZ-VALEIRAS; GONZALEZ-SANCHEZ; GOMEZ-CONDE, 2016). Por essa razão, a confirmação da Hipótese 1 sugere que as organizações que possuem uma cultura corporativa voltada para inovação são mais propensas ao estilo de uso interativo do orçamento.

Sabendo que, o uso interativo é uma forma alternativa de utilização do orçamento, pode ocorrer resistências na aceitação desse formato de uso, pois exigirá maior nível de envolvimento dos usuários, através de diálogos, reuniões e *feedbacks*. Se a organização pretende adequar-se ao estilo de uso interativo do orçamento e usufruir dos resultados oriundos desta escolha, concomitantemente deve estar disposta a adaptar-se a mudança. Nesse sentido, a cultura corporativa também deve estar alinhada com os propósitos da organização, sendo que os valores culturais orientados a inovação são congruentes com o estilo de uso interativo do orçamento.

A análise da segunda hipótese da pesquisa testada revela que a cultura corporativa orientada para resultados exerce influência positiva e significativa no estilo de uso diagnóstico do orçamento (Coeficiente Padronizado = 0,542; $p < 0,01$). Desse modo, é possível aceitar a **H2: A cultura corporativa orientada para resultados está positivamente associada com o uso diagnóstico do orçamento.**

O orçamento utilizado em formato diagnóstico tem função de acompanhamento do progresso em direção as metas e monitoramento dos resultados da equipe (CHONG; MAHAMA, 2014), alinhado a uma visão direcionada aos resultados organizacionais. Em um formato de funcionamento tradicional de controle, no decorrer do uso diagnóstico do orçamento, é fornecido *feedbacks* para corrigir os desvios, revisado os fatores críticos e ajustado o processo para alcançar os padrões pré-estabelecidos (HENRI, 2006).

A organização com uma cultura orientada para resultados possui normas e valores que enfatizam ações, implementação de rotinas que acentuem os resultados e auxiliem na obtenção de estratégias pré-determinadas (O'REILLY; CHATMAN; CALDWELL, 1991). Nestas organizações, as atividades são operadas de modo que os resultados pretendidos sejam atingidos com sucesso, ocasionando o desempenho e a competitividade (BAIRD; HARRISON; REEVE, 2007).

Com a confirmação da Hipótese 2, infere-se que as organizações que possuem uma cultura corporativa voltada para resultados são mais propensas ao estilo de uso diagnóstico do orçamento. Isso porque o orçamento quando utilizado de modo restrito, com esforços

direcionados ao monitoramento, está mais relacionado ao estilo de uso diagnóstico (SIMONS, 1995). Da mesma forma, as organizações que possuem valores culturais com maior ligação a resultados, estão em busca do cumprimento das metas pré-estabelecidas. Então, a utilização do uso diagnóstico do orçamento se torna mais propício para estas empresas, que visam utilizar a ferramenta a fim de acompanhar, monitorar e garantir os resultados.

Percebe-se a relação positiva e significativa da cultura corporativa orientada para resultados no estilo de uso interativo do orçamento (Coeficiente Padronizado = 0,489; $p < 0,01$). Dessa maneira, é possível verificar a influência direta da dimensão cultural orientada a resultados no uso interativo do orçamento na amostra analisada e aceitar a **H3: A cultura corporativa orientada para resultados está positivamente associada com o uso interativo do orçamento**. No entanto, a hipótese de que **H4: A cultura corporativa orientada para inovação está positivamente associada com o uso diagnóstico do orçamento** não foi confirmada (Coeficiente Padronizado = -0,067; $p = 0,491$).

O orçamento pode ser utilizado através do estilo de uso interativo quando há busca por novas estratégias ou desenvolvimento de estratégias emergentes (HENRI, 2006; DIEHL, 2006; WIDENER, 2007). Sob o enfoque do uso diagnóstico do orçamento está fortemente atrelado ao controle e a eficiência, envolvendo rigor no confronto entre metas determinadas e resultados alcançados, através de medição dos resultados (SIMONS, 1995). Paralelo a isso, a dimensão cultural orientada para resultados vincula as organizações à operacionalização e ao gerenciamento das atividades da empresa, para que possam alcançar os resultados pretendidos (BAIRD; HARRISON; REEVE, 2004; BAIRD; HARRISON; REEVE, 2007).

Diante da confirmação das hipóteses 2 e 3, infere-se que as empresas da amostra analisada que possuem traços culturais voltados a resultados utilizam a ferramenta orçamentária, no estilo de uso interativo ou diagnóstico, como uma forma de gerenciar as operações da empresa e garantir o sucesso das operações, seja por meio do desdobramento de estratégias emergentes ou através de metas pré determinadas. Os resultados encontrados para a Hipótese 4, não fornecem evidências para afirmar a relação entre a cultura orientada para inovação e o uso diagnóstico do orçamento.

O resultado encontrado para a influência da cultura corporativa orientada para inovação no desempenho organizacional apresenta-se significativamente positiva (Coeficiente Padronizado = 0,244; $p < 0,01$), confirmando a hipótese **H5: A cultura orientada para inovação está associada positivamente ao desempenho organizacional**. Da mesma forma, foi testado a relação da dimensão cultural orientada para resultados no desempenho organizacional. Os resultados revelam a influência positiva e significativa da cultura

corporativa orientada a resultados no desempenho organizacional (Coeficiente Padronizado = 0,404; $p < 0,01$). Sendo assim, é possível aceitar a **H6: A cultura orientada para resultados está associada positivamente ao desempenho organizacional.**

Sob o argumento que a cultura corporativa afeta o sucesso das práticas de negócios em geral (BAIRD; HARRISON; REEVE, 2007), a literatura traz evidências que a cultura corporativa desempenha influência positiva no desempenho organizacional (SANTOS, 1998; FLAMHOLTZ; KANNAN-NARASIMHAN, 2005; TSENG, 2010; SANTOS et al., 2014). A confirmação das hipóteses 5 e 6 reforçam esses resultados. Os resultados encontrados nas hipóteses 5 e 6 são conflitantes com Pothukuchi et al. (2002) e Yesil e Kaya (2013) que afirmam a influência negativa da cultura corporativa no desempenho organizacional. No entanto, o estudo de Pothukuchi et al. (2002) limita-se a uma *joint venture* entre a Índia e outros países e a pesquisa de Yesil e Kaya (2013) considera somente a variável de desempenho financeiro no teste da relação com a cultura corporativa. Dessa forma, os achados divergentes encontrados são justificáveis.

Sob outra perspectiva, os achados de Ogbonna e Harris (2000) e Parente et al. (2018) constatarem que tipos culturais diferentes têm impactos distintos no desempenho. Porém, ambos estudos não utilizaram o constructo de O'Reilly, Chatman e Caldwell (1991) para mensuração da cultura corporativa e o desempenho não financeiro não foi considerado na pesquisa de Parente et al. (2018), que explica os resultados discrepantes.

Verifica-se que a influência dos estilos de uso do orçamento no desempenho organizacional apresenta resultados conflitantes. O estilo de uso interativo exerce influência negativa e significativa no desempenho organizacional (Coeficiente Padronizado = -0,164; $p < 0,10$), sendo necessário rejeitar a **H7: O uso interativo do orçamento está associado positivamente ao desempenho organizacional.** Em contrapartida, o teste da relação do estilo de uso diagnóstico no desempenho organizacional constatou a relação positiva e significativa (Coeficiente Padronizado = 0,140; $p < 0,10$), possibilitando a confirmação da **H8: O uso diagnóstico do orçamento está associado positivamente ao desempenho organizacional.**

Os achados indicam que as empresas que adotam o uso diagnóstico possuem desempenho financeiro e não financeiro elevado. Em contraponto, as empresas que adotam o uso interativo do orçamento têm desempenho financeiro e não financeiro inferior. Esses resultados estão alinhados com Hofmann, Wald e Gleich (2012). Os autores investigaram o uso diagnóstico e interativo do orçamento e os achados apontam que o uso diagnóstico do orçamento apresentou impacto positivo no desempenho organizacional. Por outro lado, o uso

interativo do orçamento apresentou impacto negativo no desempenho organizacional, devido à exigência de maior consumo de recursos da empresa.

Em síntese, diante dos resultados encontrados, pode-se verificar que a cultura orientada à inovação exerce influência positiva no uso interativo do orçamento, porém no uso diagnóstico do orçamento não foi constatado influência significativa. A cultura orientada a resultados exerce influência positiva tanto no uso interativo, quanto no uso diagnóstico do orçamento. Ambas dimensões culturais exercem influência direta e positiva no desempenho organizacional. O uso interativo do orçamento exerce influência negativa e significativa no desempenho organizacional, enquanto que o uso diagnóstico apresenta influência positiva e significativa no desempenho organizacional.

Os achados desta pesquisa demonstram que a cultura orientada à inovação exerce influência direta no uso interativo do orçamento das empresas analisadas. Da mesma maneira, o uso interativo do orçamento influencia negativamente e significativamente o desempenho organizacional. Sendo assim, a cultura orientada a inovação influencia de maneira indireta o desempenho organizacional, a partir dos efeitos que exerce sobre o uso interativo do orçamento.

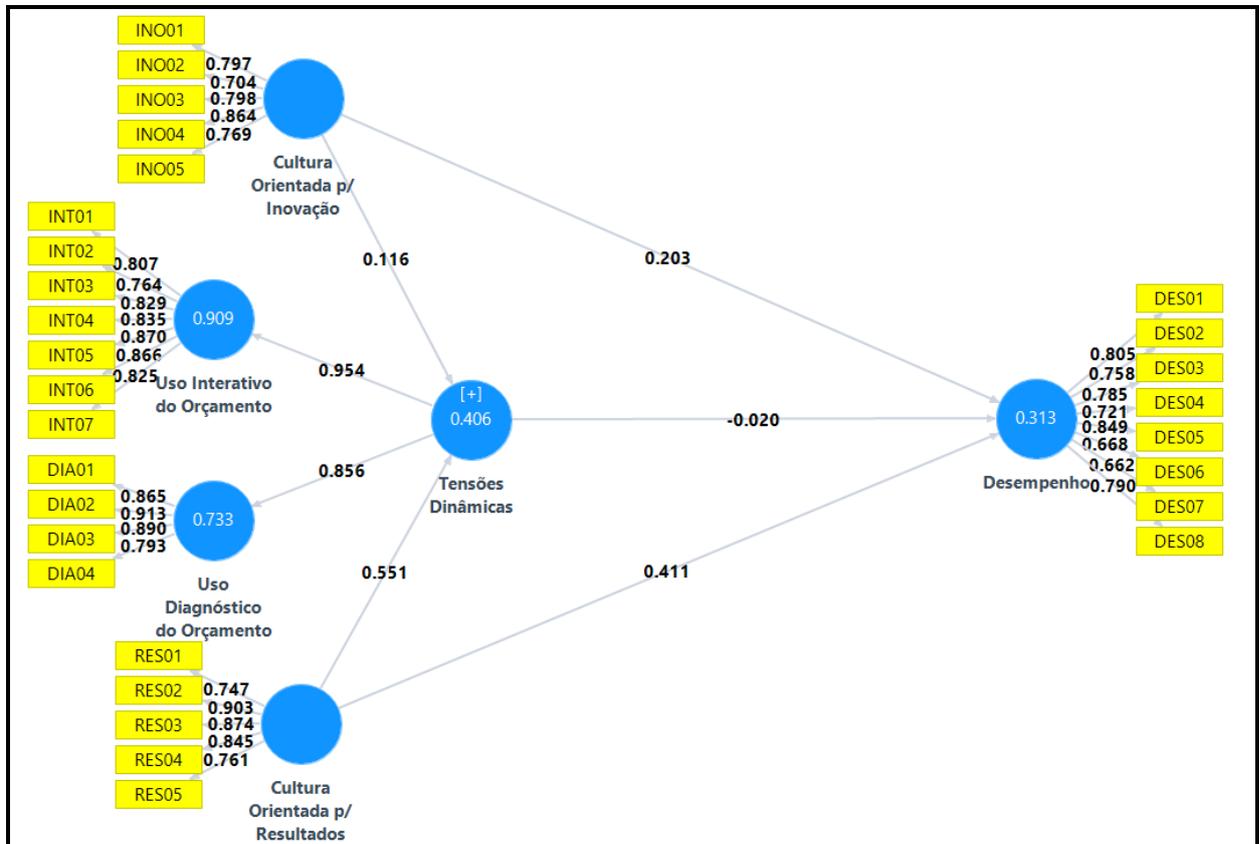
Além disso, os resultados também revelam que a cultura orientada a resultados exerce influência direta no uso interativo do orçamento das empresas analisadas. Em complemento, o uso interativo do orçamento influencia negativamente e significativamente o desempenho organizacional. Por fim, a cultura orientada a resultados influencia de maneira indireta o desempenho organizacional, a partir dos efeitos que exerce sobre o uso do orçamento.

No melhor cenário, os resultados demonstram que a cultura orientada para resultados influencia positivamente o uso diagnóstico do orçamento e essa influencia positivamente seu desempenho organizacional. Esses achados revelam que, quanto maior o nível cultural voltado para resultados, maior a tendência ao uso diagnóstico do orçamento, sendo melhor o desempenho financeiro e não financeiro nas empresas analisadas.

4.4.2 Análise complementar

A Figura 3 exibe os resultados encontrados em um segundo modelo de mensuração, testado como análise complementar ao estudo. Este é suportado pela existência de tensões dinâmicas, criadas a partir da percepção da coexistência de forças dinâmicas e opostas (HENRI, 2006). Em particular, o uso de controles diagnóstico e interativo podem coexistir e trabalhar concomitantemente, orientados para diferentes propósitos, mantendo um equilíbrio em comum (WIDENER, 2007).

Figura 3 - Estimativas de caminhos do segundo modelo de mensuração



Fonte: Dados da pesquisa.

A Tabela 8 exibe os coeficientes de caminhos das relações investigadas no segundo modelo estrutural.

Tabela 8 - Coeficientes de caminhos do segundo modelo de mensuração

Relações Estruturais	Coef. Padr.	Erro Padrão	<i>t-values</i>	<i>p-values</i>	R ²	VIF
Cultura Or. p/ Inovação → Tensões Dinâmicas	0.116	0.088	1.326	0.185 ^{ns}	0.406	1.956
Cultura Or. p/ Inovação → Desempenho	0.203	0.086	2.377	0.018	0.313	1.979
Cultura Or. p/ Resultados → Tensões Dinâmicas	0.551	0.081	6.785	0.000	0.406	1.956
Cultura Or. p/ Resultados → Desempenho	0.411	0.087	4.744	0.000	0.313	2.467
Tensões Dinâmicas → Desempenho	-0.020	0.071	0.288	0.774 ^{ns}	0.313	1.685

Fonte: Dados da pesquisa.

Verifica-se que o coeficiente de determinação R² apresenta valores entre 31,3% e 40,6%. Ademais, os resultados apontados retratam que o segundo modelo estrutural não apresenta problemas de multicolinearidade (VIF).

F realizada a estimativa de caminhos das relações diretas da cultura corporativa nas tensões dinâmicas das alavancas de controle interativo e diagnóstico do orçamento, após a estimativa de caminhos das relações diretas da cultura corporativa no desempenho organizacional e por fim, a estimativa de caminhos das relações diretas das tensões dinâmicas das alavancas de controle interativo e diagnóstico do orçamento no desempenho organizacional.

No segundo modelo de mensuração foram analisados o uso interativo e o uso diagnóstico no formato de tensões dinâmicas. Quando utilizados conjuntamente, tensões são criadas a partir da percepção da coexistência de forças dinâmicas e opostas, exercendo complementariedade (HENRI, 2006). Neste sentido, verifica-se que a cultura orientada para inovação não apresenta influência positiva e significativa nas tensões dinâmicas (Coeficiente Padronizado = 0,116; $p = 0,185$), por outro lado, a cultura orientada para resultados exerce influência positiva e significativa nas tensões dinâmicas (Coeficiente Padronizado = 0,551; $p < 0,01$).

A relação das dimensões culturais e o desempenho organizacional apresentam resultados iguais ao primeiro modelo de mensuração. A associação da dimensão cultural orientada para inovação indica relação positiva e significativa no desempenho organizacional (Coeficiente Padronizado = 0,203; $p < 0,05$). A cultura orientada para resultados também manifesta relação positiva e significativa no desempenho organizacional (Coeficiente Padronizado = 0,411; $p < 0,01$).

Foi verificada também a relação das tensões dinâmicas das alavancas de controle interativo e diagnóstico do orçamento no desempenho organizacional. O resultado desta relação indica que as tensões dinâmicas não exercem influência positiva e significativa no desempenho organizacional (Coeficiente Padronizado = -0,020; $p = 0,774$). Assim, em comparação ao primeiro modelo, os resultados revelam que a atenção individual entre os usos diagnóstico e interativo permite identificar efeitos distintos no desempenho, enquanto as tensões dinâmicas, criadas a partir do uso conjunto, podem não demonstrar tais impactos.

Os resultados são conflitantes com Henri (2006) que constatou que juntas, as alavancas diagnósticas e interativas, resultam em tensão dinâmica positivamente associada ao desempenho. Porém, na pesquisa de Henri (2006) o desempenho é medido usando um instrumento subjetivo que afeta apenas a dimensão financeira.

Os resultados do segundo modelo de mensuração apresentam a influência direta da cultura organizacional nas tensões dinâmicas (uso interativo e diagnóstico do orçamento). A relação da cultura corporativa e o desempenho organizacional também apresenta efeitos positivos e significativos. No entanto, as tensões dinâmicas não exercem influência significativa

níveis gerenciais, estimulando o aprendizado, além de demandar bastante tempo da alta administração, com a formulação de novos planos de ação (SIMONS, 1995).

Estas empresas não utilizam o orçamento de modo diagnóstico. O uso diagnóstico, ao contrário do uso interativo, demanda menos tempo da alta administração, porque não trata de estratégias emergentes, mas sim, estratégias planejadas, com as correções de desvio quando necessário (SIMONS, 1995). O estilo de uso diagnóstico é mais propenso à restrição, dada a ênfase no monitoramento das metas pré-estabelecidas (SIMONS, 1995; BEUREN; ANZILAGO; DAL VESCO, 2018).

Os resultados demonstram a congruência entre a dimensão cultural voltada para a inovação e o estilo interativo de uso do orçamento. Visto que, as empresas que são mais adeptas a mudanças e aceitação de riscos, também utilizam a ferramenta orçamentária para promover o diálogo entre a alta direção e níveis inferiores, com o propósito de promover a inovação. As empresas com valores culturais orientados para a inovação não são delimitadas por estratégias definidas, estáticas e previsíveis. E sim, propensas a modificações para melhor ajuste do orçamento em alinhamento com os objetivos organizacionais, contando com o apoio de todos os níveis gerenciais, incluindo a atenção para estratégias emergentes.

As empresas com valores culturais predominantemente orientados para resultados utilizam o orçamento de modo diagnóstico e/ou de modo interativo. Isso porque os traços culturais voltados a resultados também estão ligados ao comprometimento e no empenho da organização em gerar resultados (BAIRD; HARRISON; REEVE, 2004; BAIRD; HARRISON; REEVE, 2007; BAIRD; SU; TUNG, 2018), enquanto que o uso diagnóstico é utilizado para garantir o cumprimento das metas (BEUREN; ANZILAGO; DAL VESCO, 2018) e o uso interativo utilizado para potencializar estratégias emergentes e estimular a busca por aprendizado (DIEHL, 2006). Infere-se que as empresas da amostra com valores voltados para resultados que utilizam com maior ênfase o orçamento em formato tradicional, buscam por meio do uso diagnóstico monitorar as metas pré fixadas, sendo o orçamento um semáforo do processo. Por outro lado, ainda que com os valores culturais orientados para resultados, há empresas que possuem um maior nível de uso do orçamento em formato interativo, para promover o diálogo e aprendizagem da equipe. Tal orientação cultural pode direcioná-las a escolher as estratégias emergentes a partir do potencial impacto no resultado organizacional.

Estes resultados demonstram a importância do direcionamento correto do uso de controles de gestão, como o orçamento. As principais decisões que envolvem o sucesso ou a sobrevivência do negócio, estão condicionadas no desenho e uso dos controles de gestão e a cultura corporativa exerce um papel crucial nestas escolhas (KWARTENG; AVEH, 2018).

Dessa forma, as organizações devem considerar os valores, normas e crenças predominantes na cultura corporativa do ambiente de negócios, antes de implementar ou modificar o estilo de uso do orçamento.

As evidências da pesquisa também refletem os efeitos diretos da cultura corporativa no desempenho organizacional. Neste caso, as empresas analisadas que apresentam uma cultura fortemente voltada para inovação possuem um desempenho financeiro e não financeiro superior. Da mesma forma, as empresas que possuem valores culturais estabelecidos predominantemente na orientação para resultados também apresentam um alto desempenho financeiro e não financeiro. Estes achados convergem com os resultados de Santos (1998) e Santos et al. (2014), porém divergem dos resultados de Bhuiyan, Baird e Munir (2020).

A cultura corporativa deve ser considerada um fator crítico em qualquer que seja o modelo de negócios, por se tratar de um ativo estratégico que direciona o desempenho organizacional e gera vantagem competitiva (FLAMHOLTZ; RANDLE, 2012). Em empresas com uma cultura orientada para resultados, as técnicas e processos utilizados são indiferentes quando se observa o direcionamento estratégico, isso porque elas estão focadas em um desempenho superior, independente dos meios que serão utilizados para o alcance (BHUIYAN; BAIRD; MUNIR, 2020). Não obstante, as organizações com valores culturais fortemente estabelecidos para a inovação, apresentam maior aceitação a mudanças e riscos, ampliando a adoção de práticas que priorizem o desempenho (BAIRD; HARRISON; REEVE, 2004; BAIRD; HARRISON; REEVE, 2007; BAIRD; SU; TUNG, 2018). Nesse contexto, infere-se que as empresas que compõem a amostra analisada possuem valores culturais que priorizam o desempenho organizacional.

Os resultados encontrados demonstram os efeitos diretos dos estilos de uso interativo e diagnóstico do orçamento no desempenho organizacional. Porém, os estilos de uso do orçamento apresentaram diferentes constatações sobre o desempenho organizacional. O uso interativo do orçamento reflete influência negativa no desempenho organizacional, enquanto que o uso diagnóstico do orçamento exerce efeito positivo. Tais constatações são congruentes com os estudos de Hofmann, Wald e Gleich (2012) e Bisbe e Otley (2004). Os achados indicam que as empresas que adotam o uso diagnóstico do orçamento possuem desempenho financeiro e não financeiro elevado. Em contraponto, as empresas que adotam o uso interativo do orçamento têm desempenho financeiro e não financeiro inferior.

Empresas que adotam o uso diagnóstico e possuem objetivos estratégicos transparentes, com a comunicação do progresso para a equipe, propiciam o compromisso mútuo e esforços direcionados aos resultados pretendidos, com a geração de melhor desempenho (WIDENER,

2007) justificando a influência no desempenho organizacional. Enquanto isso, o uso interativo apresenta uma relação negativa com o desempenho, porque pode apresentar dispêndios elevados de recursos, devido a maior atenção por parte da alta administração (HOFMANN; WALD; GLEICH, 2012).

Infere-se que as organizações que compõem a amostra que operam com o uso diagnóstico do orçamento, possuem um sistema de gerenciamento de desempenho mais simples, devido à ênfase dada para o estilo de uso (GUENTHER; HEINICKE, 2018). Paralelo a isso, as organizações que enfatizam o uso interativo do orçamento, tendem a operar com um sistema mais sofisticado (GUENTHER; HEINICKE, 2018). Dessa forma, é importante que a escolha do estilo de uso esteja alinhada com os objetivos estratégicos da organização, porque impactam diretamente o desempenho organizacional.

Os resultados da pesquisa permitem reforçar que a cultura corporativa pode exercer influência direta positiva no desempenho organizacional ou ainda influência indireta positiva e negativa por meio dos estilos de uso do orçamento. A cultura orientada para inovação influencia positivamente o uso interativo do orçamento e indiretamente está negativamente relacionada ao desempenho organizacional. Da mesma forma, a cultura orientada para resultados influencia positivamente o uso interativo do orçamento e indiretamente está negativamente relacionada ao desempenho organizacional.

Contudo, os achados apresentam a dimensão cultural voltada para resultados influencia positivamente o uso diagnóstico do orçamento e indiretamente está positivamente associada ao desempenho organizacional. Diante disso, infere-se que as empresas analisadas com valores, crenças e normas predominantemente orientados para resultados e que utilizam o orçamento como controle de gestão com função diagnóstica, tem um desempenho organizacional superior. E, as empresas que enfatizam os valores culturais orientados para resultados ou orientados para inovação, mas utilizam o orçamento no formato interativo, tem desempenho organizacional inferior.

As evidências encontradas reforçam a importância do alinhamento entre os valores culturais e os estilos de uso do orçamento, visando o desempenho organizacional. Certas culturas organizacionais levam ao desempenho organizacional superior. No entanto, os estilos de uso do orçamento devem ser analisados. É necessário alinhar os objetivos estratégicos do negócio para alcançar o desempenho (KWARTENG; AVEH, 2018), sejam eles no curto ou no longo prazo.

Adicionalmente, na análise complementar constatou-se que a cultura corporativa orientada para inovação não influencia as tensões dinâmicas gerada por meio do uso diagnóstico

e interativo do orçamento para promover o desempenho organizacional. Diferentemente, a cultura orientada para resultados influencia positivamente as tensões dinâmicas. Desse modo, as dimensões culturais influenciam as tensões dinâmicas de modo distinto, enquanto essas não influenciam o desempenho organizacional. A ênfase dada para um tipo de estilo de uso de controle, pode promover os benefícios para o outro estilo de uso, sendo que os recursos dos controles podem ser complementares (WIDENER, 2007). Desse modo, infere-se que as empresas que compõe a amostra não utilizam os estilos de uso do orçamento como controles complementares, mas sim isoladamente para promover o desempenho superior.

Os achados da pesquisa corroboram o entendimento da relação direta da cultura corporativa e o desempenho organizacional, sendo que independentemente da dimensão cultural presente nas organizações, os valores culturais apresentam influência no desempenho financeiro e não financeiro. As constatações refletem que a cultura corporativa influencia de maneira indireta o desempenho organizacional, através dos efeitos que exerce sobre os estilos de uso do orçamento. Esses resultados auxiliam na compreensão da importância do alinhamento entre a cultura corporativa e os estilos de uso do orçamento, para alcance do desempenho organizacional, diferentemente de pesquisas anteriores que trazem apenas as relações entre a cultura corporativa, sistemas de controle gerencial e desempenho testados de forma direta (AGBEJULE, 2011; KWARTENG; AVEH, 2018) e apenas considerando o desempenho financeiro, sem captar informações do desempenho não financeiro.

A associação da cultura corporativa com os estilos de uso do orçamento e o desempenho organizacional, reforça a importância dos valores, normas e crenças do âmbito corporativo apresentar congruência com as práticas de contabilidade gerencial, em particular, com os estilos de uso. O alinhamento da cultura corporativa com o estilo de uso de controles gerenciais é um diferencial na busca pelo cumprimento das metas e objetivos estratégicos, que influenciam no desempenho em geral. Além disso, o orçamento está entre os controles de gestão mais utilizados na prática gerencial (ABERNETHY; BROWNELL, 1999; HANSEN; OTLEY; VAN DER STEDE, 2003; BISBE; OTLEY, 2004; LIBBY; LINDSAY, 2010). Dessa forma, as evidências produzidas nesta pesquisa contribuem para a compreensão de como os gestores podem influenciar o desempenho organizacional através dos estilos de uso. Visto que, para gerar vantagem competitiva, os controles gerenciais devem ser estruturados e utilizados corretamente.

A seguir são apresentadas as considerações finais da pesquisa.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Neste capítulo é apresentado as considerações finais do estudo. Primeiramente, é discutido sobre a conclusão da pesquisa. Na sequência, apresenta-se as recomendações para estudos futuros.

5.1 CONCLUSÃO

Esta pesquisa teve por objetivo analisar a influência da cultura corporativa nos estilos de uso do orçamento e no desempenho organizacional em empresas que atuam no Brasil. Com o propósito de responder o objetivo geral proposto, realizou-se uma pesquisa descritiva, por meio de levantamento, com utilização de questionário e abordagem quantitativa dos dados, mediante utilização da modelagem de equações estruturais. Obteve-se uma amostra não probabilística de 224 empresas com operações no Brasil que utilizam o Orçamento Empresarial.

O primeiro objetivo específico da pesquisa buscou identificar a influência das dimensões da cultura corporativa nos estilos de uso do orçamento. A relação foi confirmada. Constatou-se a influência direta da cultura corporativa nos estilos de uso do orçamento. Os resultados demonstram a congruência entre a dimensão cultural voltada para a inovação e o estilo interativo de uso do orçamento. Empresas com a cultura fortemente voltada a inovação, não utilizam o orçamento de modo diagnóstico. Por outro lado, as empresas com valores culturais, predominantemente, orientados para resultados, utilizam o orçamento de modo diagnóstico ou de modo interativo.

O segundo objetivo específico da pesquisa buscou verificar a influência das dimensões da cultura corporativa no desempenho organizacional. Por meio do teste das hipóteses foi possível constatar as relações teóricas propostas. As evidências desta relação refletem os efeitos diretos da cultura corporativa no desempenho organizacional. Neste caso, as empresas analisadas que apresentam uma cultura fortemente voltada para inovação possuem um desempenho organizacional superior. Da mesma forma, que as empresas que possuem valores culturais estabelecidos predominantemente na orientação para resultados também apresentam um alto desempenho organizacional.

O terceiro e último objetivo específico da pesquisa buscou examinar a influência dos estilos de uso do orçamento no desempenho organizacional. A relação foi confirmada. Porém, os estilos de uso do orçamento apresentaram diferentes constatações sobre o desempenho

organizacional. O uso interativo do orçamento reflete influência negativa no desempenho organizacional, enquanto que o uso diagnóstico do orçamento exerce efeito positivo.

Após todas as constatações apresentadas, é necessário considerar as restrições para entender a interação entre a cultura corporativa e os estilos de uso do orçamento no desempenho organizacional. Em primeira análise, ao considerar especificamente o alinhamento de relações positivas e estatisticamente significativas entre a cultura orientada para resultados, o uso diagnóstico do orçamento e o desempenho organizacional. Assim, as empresas que apresentam tal orientação cultural e buscam utilizar o orçamento como forma de orientação e acompanhamento do desempenho, conseguem obter melhores níveis de resultado organizacional.

Por outro lado, quaisquer das outras interações analisadas rejeitam a interação entre a cultura corporativa e os estilos de uso do orçamento no desempenho organizacional. Os resultados revelam que não há relação entre significativa entre a cultura voltada para inovação e o uso diagnóstico do orçamento. Ainda, foram encontrados efeitos negativos que o uso interativo do orçamento exerce sobre o desempenho organizacional das empresas analisadas. Tanto a cultura voltada para inovação quanto a orientada para resultados, apresentam relações positivas com o uso interativo do orçamento.

Diante disso, é possível responder à questão problema norteadora da pesquisa e o objetivo geral do estudo. Infere-se que a cultura corporativa exerce influência nos estilos de usos do orçamento e no desempenho organizacional em empresas que atuam no Brasil. Ainda que, essas relações apresentem diferentes respostas sob a ótica das dimensões culturais e estilos de uso do orçamento. Com base nos resultados encontrados infere-se que, dentre as empresas analisadas que possuem uma cultura fortemente orientada para resultados e que utilizam o orçamento em formato diagnóstico, apresentam desempenho organizacional superior.

Em contraste, as empresas que enfatizam os valores culturais orientados para resultados ou orientados para inovação, mas utilizam o orçamento no formato interativo, tem desempenho organizacional inferior. Diante disso, recomenda-se que estas empresas realizem uma análise com maior precisão e robustez das necessidades dos negócios, a fim de verificar o formato que está sendo adotado para operacionalizar o orçamento. A utilização do orçamento como controle interativo gera informações que podem ser agregadas nos objetivos organizacionais, sendo monitoradas pelo sistema de controle diagnóstico. Sendo assim, as empresas que intensificam o uso interativo do orçamento e pretendem alcançar o desempenho organizacional, considerando a cultura corporativa como antecessora deste resultado, podem monitorar as estratégias por meio do uso diagnóstico e garantir o alcance do desempenho organizacional.

Com base nos resultados encontrados, sob o ponto de vista teórico, contribui-se para o enriquecimento da literatura e debate a respeito da forma com que as dimensões culturais influenciam os estilos de uso do orçamento. A cultura corporativa deve ser observada separadamente, através das dimensões culturais existentes em cada organização, sendo a dimensão cultural orientada a resultados pode se relacionar com o estilo de uso diagnóstico e/ou interativo, e a dimensão cultural orientada para inovação relaciona-se somente com o uso interativo do orçamento.

Por fim, os resultados encontrados fornecem subsídios para o entendimento dos gestores que utilizam o orçamento empresarial, proporcionando condições para que a ferramenta seja utilizada através do estilo de uso mais adequado à realidade da empresa. É necessário o alinhamento entre a cultura corporativa e os estilos de uso do orçamento, promovendo-se a adequação da ferramenta ou ainda a mudança cultural. Tendo em vista que, para que ocorra o efetivo monitoramento de um controle de gestão, como o orçamento, é necessário uma grande atenção da alta administração, para promover o cumprimento dos objetivos organizacionais e obtenção de desempenho superior.

5.2 RECOMENDAÇÕES PARA ESTUDOS FUTUROS

A pesquisa apresenta limitações por investigar somente um tipo de controle de gestão, o orçamento. Diante disso, recomenda-se para estudos futuros investigar a relação das dimensões culturais com outros tipos de controles de gestão, para verificar a relação do desempenho organizacional diante outras ferramentas gerenciais. É possível também, verificar a relação das tensões dinâmicas, perante outros controles de gestão. Outra possibilidade é a inserção de variáveis moderadoras na relação das dimensões culturais, estilos de uso do orçamento e desempenho organizacional, como por exemplo, as folgas orçamentárias.

Outra limitação está vinculada com a utilização de apenas duas alavancas de controle de Simons (1995), o uso diagnóstico e o uso interativo. Recomenda-se a utilização das demais alavancas de Simons (1995), o sistema de crenças e o sistema de limites, para verificar como é o desenho do orçamento dentro das organizações. Sendo possível também, investigar a influência das dimensões culturais no desenho e uso do orçamento ou outros controles de gestão. Os efeitos das dimensões culturais no desenho e uso de controles de gestão podem ser testados no desempenho organizacional. Recomenda-se o teste da relação das dimensões culturais no desenho e uso de controles de gestão no desempenho financeiro e no desempenho não financeiro, com observância do desempenho organizacional sob diferentes ângulos.

O questionário foi respondido por apenas 01 respondente por empresa. Observa-se que, principalmente, nas respostas vinculadas aos indicadores de desempenho organizacional pode ocorrer uma vinculação com o curto prazo, ou seja, o desempenho da empresa nos exercícios recentes. Dessa forma, recomenda-se que estudos futuros realizem a coleta dos dados com a captação do desempenho organizacional longitudinal. Visto que, o estilo de uso interativo do orçamento pode demandar maior tempo para implementação e geração de reflexos no desempenho da empresa.

Por fim, a pesquisa apresenta restrições quanto ao período de coleta de dados, em observância da instabilidade do mundo dos negócios devido a pandemia mundial da COVID-19. Determinados setores que participaram desta pesquisa foram mais favorecidos que outros. Por isso, recomenda-se que pesquisas futuras investiguem as relações da cultura corporativa, estilos de uso do orçamento e desempenho organizacional novamente, para comparar com os resultados encontrados aqui encontrados.

REFERÊNCIAS

- ABERNETHY, M. A.; BROWNELL, P. The role of budgets in organizations facing strategic change: an exploratory study. **Accounting, Organizations and Society**, v. 24, n. 3, p. 189-204, 1999.
- AGBEJULE, A. Organizational culture and performance: the role of management accounting system. **Journal of Applied Accounting Research**, v. 12, n. 1, p. 74-89, 2011.
- ALVESSON, M. Concepts of organizational culture and presumed links to efficiency. **Omega**, v. 17, n. 4, p. 323-333, 1989.
- ARIAS-SÁNCHEZ, S. A Theoretical and Methodological Review on the Study of Culture in Labor Organizations. **Revista Universidad y Empresa**, v. 21, n. 37, p. 263-291, 2019.
- AX, C.; GREVE, J. Adoption of management accounting innovations: Organizational culture compatibility and perceived outcomes. **Management Accounting Research**, v. 34, p. 59-74, 2017.
- BAIRD, K.; SU, S.; MUNIR, R. Levers of control, management innovation and organisational performance. **Pacific Accounting Review**, v. 31, n. 3, p. 358-375, 2019.
- BAIRD, K.; SU, S.; TUNG, A. Organizational culture and environmental activity management. **Business Strategy and the Environment**, v. 27, n. 3, p. 403-414, 2018.
- BAIRD, K.; HARRISON, G. L.; REEVE, R. Adoption of activity management practices: a note on the extent of adoption and the influence of organizational and cultural factors. **Management Accounting Research**, v. 15, n. 4, p. 383-399, 2004.
- BAIRD, K.; HARRISON, G.; REEVE, R. Success of activity management practices: the influence of organizational and cultural factors. **Accounting & Finance**, v. 47, n. 1, p. 47-67, 2007.
- BARROS, E. O. J; WANDERLEY, C. A. Adaptação do Balanced Scorecard: Estudo de Caso em uma Empresa Distribuidora de Combustível. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 27, n. 72, p. 320-333, 2016.
- BEUREN, I. M.; ANZILAGO, M.; DAL VESCO, D. G. Efeitos do uso diagnóstico e interativo de medidas de avaliação de desempenho na ambiguidade de papéis e no empoderamento psicológico. **Cuadernos de Administración**, v. 31, n. 56, p. 55-80, 2018.
- BEUREN, I. M.; ORO, I. M. Relação entre estratégia de diferenciação e inovação, e sistemas de controle gerencial. **Revista de Administração Contemporânea**, v. 18, n. 3, p. 285-310, 2014.

BHUIYAN, F.; BAIRD, K.; MUNIR, R. The association between organisational culture, CSR practices and organisational performance in an emerging economy. **Meditari Accountancy Research**, v. 28, n. 6, p. 977-1011, 2020.

BIDO, D. S.; MANTOVANI, D. M. N.; COHEN, E. D. Destruição de escalas de mensuração por meio da análise fatorial exploratória nas pesquisas da área de produção e operações. **Gestão & Produção**, v. 25, n. 2, p. 384-397, 2017.

BISBE, J.; OTLEY, D. The effects of the interactive use of management control systems on product innovation. **Accounting, Organizations and Society**, v. 29, n. 8, p. 709-737, 2004.

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

BRAMBILLA, F. R. Modelagem de equações estruturais: exemplo comentado da aplicação mediante a utilização do software AMOS. **INGEPRO–Inovação, Gestão e Produção**, v. 3, n. 4, p. 1-12, 2011.

BREI, V. A.; LIBERALI NETO, G. O uso da técnica de modelagem em equações estruturais na área de marketing: um estudo comparativo entre publicações no Brasil e no exterior. **Revista de Administração Contemporânea**, v. 10, n. 4, p. 131-151, 2006.

BROMWICH, M.; SCAPENS, R. W. Management Accounting Research: 25 Years On. **Management Accounting Research**, v. 31, p. 1-11, 2016.

CAMERON, K.; QUINN, R. **Diagnosing and Changing Organizational Culture Based on the Competing Values Framework**. 2. ed. São Francisco: Jossey Bass, 2006.

CERVO, A. L.; BERVIAN, P. A. **Metodologia Científica**. 5. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2002.

CHAPMAN, C. S.; KIHN, L. A. Information system integration, enabling control and performance. **Accounting, Organizations and Society**, v. 34, n. 2, p. 151-169, 2009.

CHENHALL, R. Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future. **Accounting, Organizations and Society**, v. 28, n. 2-3, p. 127-168, 2003.

CHONG, K. M.; MAHAMA, H. The impact of interactive and diagnostic uses of budgets on team effectiveness. **Management Accounting Research**, v. 25, n. 3, p. 206-222, 2014.

COVALESKI, M.; EVANS, J. H.; LUFT, J.; SHIELDS, M. D. Budgeting research: three theoretical perspectives and criteria for selective integration. **Handbooks of Management Accounting Research**, v. 2, p. 587-624, 2006.

CRESWELL, J. W.; CLARK, V. L. P. **Designing and conducting mixed methods research**. Thousand Oaks (CA): Sage, 2007.

- DAL MAGRO, C. B.; LAVARDA, C. E. F. Evidências sobre a caracterização e utilidade do orçamento empresarial nas indústrias de Santa Catarina. **Advances in Scientific and Applied Accounting**, v. 8, n. 1, p. 39-62, 2015.
- DAVILA, A.; FOSTER, G.; OYON, D. Accounting and control, entrepreneurship and innovation: Venturing into new research opportunities. **European Accounting Review**, v. 18, n. 2, p. 281–311, 2009.
- DENISON, D. R. **Corporate Culture and Organizational Effectiveness**. New York, NY: Wiley, 1990.
- DIEHL, C. A. Gestão estratégica de custos: identificando o alinhamento estratégico em uma empresa de segurança. **Contabilidade Vista & Revista**, v. 17, n. 1, p. 69-97, 2006.
- DOBNI, C. B. Measuring innovation culture in organizations: the development of a generalized innovation culture construct using exploratory factor analysis. **European Journal of Innovation Management**, v. 11, n. 4, p. 539-559, 2008.
- DOUGLAS, P. C.; WIER, B. Cultural and ethical effects in budgeting systems: a comparison of US and chinese managers. **Journal of Business Ethics**. v. 60, n. 2, p. 159-174, 2005.
- DURÉNDEZ, A.; RUÍZ-PALOMO, D.; GARCÍA-PÉREZ-DE-LEMA, D.; DIÉGUEZ-SOTO, J. Management control systems and performance in small and medium family firms. **European Journal of Family Business**, v. 6, n. 1, p. 10-20, 2016.
- ETEMADI, H.; DILAMI, Z. D.; BAZAZ, M. S.; PARAMESWARAN, R. Culture, management accounting and managerial performance: Focus Iran. **Advances in Accounting**, v. 25, n. 2, p. 216-225, 2009.
- FERREIRA, A.; OTLEY, D. **Exploring inter and intra-relationships between the design and use of management control systems** [Working Paper]. Monash University, Australia, 2006.
- FERREIRA, A.; OTLEY, D. The design and use of performance management systems: An extended framework for analysis. **Management Accounting Research**, v. 20, n. 4, p. 263-282, 2009.
- FERREIRA, F. B.; DIEHL, C. A. Orçamento empresarial e suas relações com o planejamento estratégico. **Pensar Contábil**, v. 14, n. 54, p. 48-57, 2012.
- FLAMHOLTZ, E. G.; RANDLE, Y. Corporate culture, business models, competitive advantage, strategic assets and the bottom line: theoretical and measurement issues. **Journal of Human Resource Costing & Accounting**, v. 16, n. 2, p. 76-94, 2012.
- FLAMHOLTZ, E. G.; RANDLE, Y. **Growing Pains: Transitioning from and Entrepreneurship to a Professionally Managed Firm**. San Francisco: Jossey-Bass, 2000.
- FLAMHOLTZ, E.; KANNAN-NARASIMHAN, R. Differential impact of cultural elements on financial performance. **European Management Journal**, v. 23, n. 1, p. 50-642, 2005.

FORNELL, C.; LARCKER, D. F. Structural equation models with unobservable variables and measurement error: Algebra and statistics. **Journal of Marketing Research**, v.18, n. 3, p. 382-388, 1981.

FREZATTI, F.; RELVAS, T. R. S.; NASCIMENTO, A. R.; JUNQUEIRA, E. R.; BIDO, D. S. Perfil de planejamento e ciclo de vida organizacional nas empresas brasileiras. **Revista de Administração**, v. 45, n. 4, p. 383-399, 2010.

FRUCOT, V.; SHEARON, W. Budgetary participation, locus of control, and Mexican managerial performance and job satisfaction. **The Accounting Review**, v. 66, n 1, p. 80-99, 1991.

GIL, A. C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2019.

GODDARD, A. Organizational culture and budgetary control in a UK local government organization. **Accounting and Business Research**, v. 27, n. 2, p. 111-123, 1997.

GOVINDARAJAN, V. Appropriateness of accounting data in performance evaluation: an empirical examination of environmental uncertainty as an intervening variable. **Accounting, Organizations and Society**, v. 9, n. 2, p. 125-135, 1984.

GUENTHER, T. W.; HEINICKE, A. Relationships among types of use, levels of sophistication, and organizational outcomes of performance measurement systems: The crucial role of design choices. **Management Accounting Research**, v. 42, p. 1-25, 2018.

GUERREIRO, R.; FREZATTI, F.; LOPES, A. B.; PEREIRA, C. A. O entendimento da contabilidade gerencial sob a ótica da teoria institucional. **Revista Organizações & Sociedade**, v. 12, n. 35, p. 91-106, 2005.

HADID, W.; AL-SAYED, M. Management accountants and strategic management accounting: The role of organizational culture and information systems. **Management Accounting Research**, v. 50, p. 100-725, 2021.

HAIR JR, J. F.; GABRIEL, M. L.D.S; PATEL, V. K. Modelagem de Equações Estruturais Baseada em Covariância (CB-SEM) com o AMOS: Orientações sobre a sua aplicação como uma Ferramenta de Pesquisa de Marketing. **Revista Brasileira de Marketing**, v. 13, n. 2, p. 44-55, 2014.

HAIR, J. F.; BLACK, W. C.; BABIN, B. J.; ANDERSON, R. E.; TATHAM, R. L. **Análise multivariada de dados**. Porto Alegre: Bookman, 2009.

HANSEN, S. C.; OTLEY, D. T.; VAN DER STEDE, W. A. Practice developments in budgeting: an overview and research perspective. **Journal of Management Accounting Research**, v. 15, n. 1, p. 95-116, 2003.

HEINICKE, A.; GUENTHER, T. W.; WIDENER, S. K. An examination of the relationship between the extent of a flexible culture and the levers of control system: The key role of beliefs control. **Management Accounting Research**, v. 33, p. 25-41, 2016.

HEINZMANN, L. M.; LAVARDA, C. E. F. Cultura organizacional e o processo de planejamento e controle orçamentário. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 5, n. 13, p. 4-19, 2011.

HENRI, J. F. Management control systems and strategy: a resource-based perspective. **Accounting, Organizations and Society**, v. 31, n. 6, p. 529-558, 2006.

HENSELER, J.; RINGLE, C. M.; SARSTEDT, M. A new criterion for assessing discriminant validity in variance-based structural equation modeling. **Journal of the Academy of Marketing Science**, v. 43, n. 1, p. 115-135, 2015.

HOFMANN, S.; WALD, A.; GLEICH, R. Determinants and effects of the diagnostic and interactive use of control systems: an empirical analysis on the use of budgets. **Journal of Management Control**, v. 23, n. 3, p. 153-182, 2012.

HOFSTEDE, G. Culture and Organizations. **International Studies of Management and Organizations**, v. 10, n. 4, p. 15-41, 1980.

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.

JARNAGIN, C.; SLOCUM, J. Creating corporate cultures through mythopoetic leadership. **SMU cox School of Business Research paper series**, v. 36, n. 3, p. 288-302, 2007.

JUNQUEIRA, E.; CALIMAN, D. R.; FREZATTI, F.; GONZAGA, R.P. Fatores inibidores da institucionalização do processo orçamentário em uma instituição federal de ensino superior. **BASE-Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos**, v. 15, n. 3, p. 178-192, 2018.

KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. **A estratégia em ação: balanced scorecard**. Gulf Professional Publishing, 1997.

KAVESKI, I. D. S.; BEUREN, I. M.; GOMES, T.; LAVARDA, C. E. F. Influência do Uso Diagnóstico e Interativo do Orçamento no Desempenho Gerencial Mediado pelo Comprometimento Organizacional. **BBR. Brazilian Business Review**, v. 18, n. 1, p. 82-100, 2021.

KLANN, R. C.; MACHADO, D. D. P. N. Impacto da cultura organizacional no uso dos controles gerenciais de empresas metalúrgicas. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 5, n. 12, p. 90-108, 2011.

KREUZBERG, F.; BECK, F.; LAVARDA, C. E. F. Orçamento base zero: um estudo de caso sob a perspectiva da teoria institucional. **Contabilidade Vista & Revista**, v. 27, n. 3, p. 32-60, 2016.

KWARTENG, A.; AVEH, F. Empirical examination of organizational culture on accounting information system and corporate performance: Evidence from a developing country perspective. **Meditari Accountancy Research**, v. 26, n. 4, p. 675-698, 2018.

LAU, C. M.; LOW, L. C.; EGGLETON, I. R. C. The impact of reliance on accounting performance measures on job related tension and managerial performance: additional evidence. **Accounting, Organizations and Society**, v. 20, n. 5, p. 359-381, 1995.

LAU, C. M.; LOW, L. C.; EGGLETON, I. R. C. The interactive effect of budget emphasis, participation and task difficulty on managerial performance: a cross-cultural study. **Accounting, Auditing and Accountability Journal**, v. 10, n. 2, p. 175-197, 1997.

LEACH-LOPEZ, M. A. L.; STAMMERJOHAN, W.; LEE, K. S. Budget participation and job performance of South Korean managers mediated by job satisfaction and job relevant information. **Management Research News**, v. 32, n. 3, p. 220-238, 2009.

LEITE, R. M.; CHEROBIM, A. P. M. S.; SILVA, H. D. F. N.; BUFREM, L. S. Orçamento empresarial: levantamento da produção científica no período de 1995 a 2006. **Revista Contabilidade Finanças**, v. 19, n. 47, p. 56-72, 2008.

LIBBY, T; LINDSAY, R. Beyond budgeting or budgeting reconsidered? A survey of North-American budgeting practice. **Management Accounting Research**, v. 21, n. 1, p. 56-75, 2010.

LINNENLUECKE, M. K.; GRIFFITHS, A. Corporate sustainability and organizational culture. **Journal of World Business**, v. 45, n. 4, p. 357-366, 2010.

LIU, G.; TSUI, E.; KIAN TO, A. Knowledge-friendly organizational culture and performance: A meta-analysis. **Journal of Business Research**, v. 134, n. 134, p. 738-753, 2021.

LO, M. C.; WANG, Y. C.; WAH, C. R. J.; RAMAYAH, T. Fatores críticos de sucesso para o desempenho organizacional de PMEs na Malásia: uma abordagem parcial de mínimos quadrados. **Revista Brasileira de Gestão de Negócios**, v. 18, n. 61, p. 370-391, 2016.

LOPEZ-VALEIRAS, E.; GONZALEZ-SANCHEZ, M. B.; GOMEZ-CONDE, J. The effects of the interactive use of management control systems on process and organizational innovation. **Review of Managerial Science**, v. 10, n. 3, p. 487-510, 2016.

LOWRY, P. B.; GASKIN, J. Partial least squares (PLS) structural equation modeling (SEM) for building and testing behavioral causal theory: When to choose it and how to use it. **IEEE Transactions on Professional Communication**, v. 57, n. 2, p. 123-146, 2014.

MACHADO, F. T.; THEISS, V.; LAVARDA, C. E. F. Relação da cultura organizacional com as práticas de controle gerencial em empresas de gestão familiar. **Revista do Mestrado em Administração e Desenvolvimento Empresarial Universidade Estácio de Sá**, v. 24, n. 3, p. 34-54, 2021.

MALMI, T.; BROWN, D. A. Management control systems as a package—Opportunities, challenges and research directions. **Management Accounting Research**, v. 19, n. 4, p. 287-300, 2008.

MARCELINO, C. V. **Sistema de controle gerencial: o papel das alavancas de controle no capital psicológico e seus impactos na satisfação no trabalho e no comprometimento**

organizacional. 156 f. 2019. Tese (Doutorado em Ciências) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2019.

MARCONI, M. A.; LAKATOS, E. M. **Fundamentos de metodologia científica**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2019.

MARQUEZAN, L. H. F.; DIEHL, C. A.; ALBERTON, J. R. Indicadores não financeiros de avaliação de desempenho: análise de conteúdo em relatórios anuais digitais. **Contabilidade, Gestão e Governança**, v. 16, n. 2, p. 46-61, 2013.

MARTIN, N. C. Da contabilidade à controladoria: a evolução necessária. **Revista Contabilidade Finanças**, v. 13, n. 28, p. 7-28, 2002.

MATIAS-PEREIRA, J. **Manual de metodologia da pesquisa científica**. São Paulo: Atlas, 2010.

MEDEIROS, J. B. **Redação Científica**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

MERCHANT, K. A.; OTLEY, D. T. A review of the literature on control and accountability. **Handbook of Management Accounting Research**, v. 2, n. 1, p. 785-804, 2007.

MERCHANT, K. A. **Control in Business Organizations**. Londres: Pitman, 1985.

MUCCI, D. M.; BECK, F.; FREZATTI, F. Configurações do processo orçamentário: análise de empresas que atuam no Brasil. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**, v. 15, n. 1, p. 89-109, 2021.

MUCCI, D. M.; FREZATTI, F. De que forma os gestores os percebem as críticas ao orçamento empresarial? **Revista Universo Contábil**, v. 13, n. 4, p. 127-154, 2017.

MUCCI, D. M.; FREZATTI, F.; DIENG, M. As múltiplas funções do orçamento empresarial. **Revista de Administração Contemporânea**, v. 20, n. 3, p. 283-304, 2016.

MUNDY, J. Creating dynamic tensions through a balanced use of management control systems. **Accounting, Organizations and Society**, v. 35, n. 5, p. 499-523, 2010.

NAZARIAN, A.; ATKINSON, P.; FOROUDI, P. Influence of national culture and balanced organizational culture on the hotel industry's performance. **International Journal of Hospitality Management**, v. 63, p. 22-32, 2017.

NISYAMA, E. K. **Uso dos sistemas de controle gerencial, técnicas de gestão e o desempenho de empresas do setor de autopeças**. 72 f. 2012. Dissertação (Mestrado em Controladoria) – Universidade Presbiteriana Mackenzie, São Paulo, 2012.

NISYAMA, E. K.; OYADOMARI, J. C. T.; YEN-TSANG, C.; AGUIAR, A. B. O uso dos sistemas de controle gerencial e técnicas de gestão operacional. **Brazilian Business Review**, v. 13, n. 2, p. 57-83, 2016.

O'CONNOR, N. G. The influence of organizational culture on the usefulness of budget participation by Singaporean-Chinese managers. **Accounting, Organizations and Society**, v. 20, n. 5, p. 383-403, 1995.

OGBONNA, E.; HARRIS, L. C. Leadership style, organizational culture and performance: empirical evidence from UK companies. **International Journal of Human Resource Management**, v. 11, n. 4, p. 766-788, 2000.

O'REILLY, C. A.; CHATMAN, J.; CALDWELL, D. F. People and organizational culture: A profile comparison approach to assessing person-organization fit. **Academy of Management Journal**, v. 34, n. 3, p. 487-516, 1991.

OYADOMARI, J. C. T. **Uso do sistema de controle gerencial e desempenho**: um estudo em empresas brasileiras sob a ótica da VBR (Visão Baseada em Recursos). 142 f. 2008. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2008.

OYADOMARI, J. C. T.; FREZATTI, F.; CARDOSO, R. L.; AGUIAR, A. B. Análise dos trabalhos que usaram o Modelo Level of Control de Simons na literatura internacional no período de 1995 a 2007. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 3, n. 7, p. 25-42, 2009.

PADOVEZE, C. L.; BENEDICTO, G. C. de. Cultura organizacional: análise e impactos dos instrumentos no processo de gestão. **REAd-Revista Eletrônica de Administração**, v. 11, n. 2, p. 1-24, 2005.

PALOMINO, M. N.; FREZATTI, F. Conflito, ambiguidade de função e satisfação no trabalho: percepções dos controllers brasileiros. **Revista de Administração**, v. 51, n. 2, p. 165-181, 2016.

PARENTE, P. H. N.; LUCA, M. M. M.; LIMA, G. A. S. F.; VASCONCELOS, A. C. Cultura organizacional e desempenho nas empresas estrangeiras listadas na NYSE. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 12, p. 1-21, 2018.

PETERS, M. D.; GUDERGAN, S.; BOOTH, P. Interactive profit-planning systems and market turbulence: A dynamic capabilities perspective. **Long Range Planning**, v. 52, n. 3, p. 386-405, 2019.

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

PETTY, M. B.; CHAPMAN, D. F.; LOWERY, C. M.; CONNELL, D. W. Organizational culture release relationships and organizational performance. **Psychological Reports**, v. 76, n. 2, p. 483, 1995.

POTHUKUCHI, V.; DAMANPOUR, F.; CHOI, J.; CHEN, C. C.; HOPARK, S. National and organizational culture differences and international joint venture performance. **Journal of International Business Studies**, v. 33, n. 2, p. 243-265, 2002.

RATHNASEKARA, K.; GOONERATNE, T. Levers of control, complementariness, tensions and budget use: a case study. **Measuring Business Excellence**, v. 24, n. 3, p. 401-416, 2020.

RAUPP, F. M.; BEUREN, I. M. Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. In: BEUREN, I. M. (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**, São Paulo: Atlas, 2013. p. 76-97.

REGINATO, L. **Um estudo setorial sobre as relações entre variáveis ambientais externas, modelos de gestão, controles gerenciais e desempenhos das empresas**. 383 f. 2010. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010.

REGINATO, L.; GUERREIRO, R. Relationships between environment, culture, and management control systems. **International Journal of Organizational Analysis**, v. 21, n. 2, p. 219-240, 2013.

RIBEIRO, M. G. C.; MACEDO, M. A. S.; MARQUES, J. A. V. C. Análise da relevância de indicadores financeiros e não financeiros na avaliação de desempenho organizacional: um estudo exploratório no setor brasileiro de distribuição de energia elétrica. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 6, n. 15, p. 60-79, 2012.

RICHARDSON, R. J. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

RICHARDSON, R. J. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

RINGLE, C. M.; SILVA, D.; BIDO, D. S. Modelagem de equações estruturais com utilização do SmartPLS. **Revista Brasileira de Marketing**, v. 13, n. 2, p. 56-73, 2014.

RITTA, C. O.; LAVARDA, C. E. F. Aspectos da Produção Científica sobre Controle Gerencial. **Revista de Administração FACES Journal**, v. 16, n. 3, p. 106-124, 2017.

SAMPIERI, R. H.; COLLADO, C. F. LUCIO, M. del P. B. **Metodologia de Pesquisa**. Porto Alegre: Penso, 2013.

SANTOS, M.; BRONZO, M.; OLIVEIRA, M. P. V.; RESENDE, P. T. V. Cultura organizacional, estrutura organizacional e gestão de pessoas como bases para uma gestão orientada por processos e seus impactos no desempenho organizacional. **BBR-Brazilian Business Review**, v. 11, n. 3, p. 106-129, 2014.

SANTOS, N. M. B. F. D. Cultura e desempenho organizacional: um estudo empírico em empresas brasileiras do setor têxtil. **Revista de Administração Contemporânea**, v. 2, n. 1, p. 47-76, 1998.

SANTOS, V.; BEUREN, I.M.; MARQUES, L. Desenho e uso justos do processo orçamentário e desempenho gerencial. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 32, n. 85, p. 29-45, 2020.

SCHEIN, E. H. **Organizational culture and leadership**. San Francisco: Jossey-Bass Inc, 1992.

SCHWARTZ, H.; DAVIS, S. M. Matching corporate culture and business strategy. **Organizational Dynamics**, v. 10, n. 1, p. 30-48, 1981.

SILVA, A.; BEUREN, I. M. Efeitos dos sistemas de controle gerencial e do compartilhamento de informações no risco interorganizacional de uma rede de franquias. **Advances in Scientific & Applied Accounting**, v. 13, n. 1, p. 3-22, 2020.

SIMONS, R. **Levers of control**: how managers use innovative control systems to drive strategic renewal. Boston, Mass: Harvard Business School, 1995.

SIMONS, R. **Performance measurement control systems for implementing strategy**. Upper Saddle River, N.J: Prentice Hall, 2000.

SIMONS, R. Strategic orientation and top management attention to control systems. **Strategic Management Journal**, v. 12, n. 1, p. 49-62, 1991.

SIMONS, R. The role of management control systems in creating competitive advantage: new perspectives. **Accounting, Organizations and Society**, v. 15, n. 1, p. 127-143, 1990.

SIQUEIRA, J. R. M. D.; SOLTELINHO, W. O profissional de controladoria no mercado brasileiro: do surgimento da profissão aos dias atuais. **Revista Contabilidade Finanças**, v. 12, n. 27, p. 66-77, 2001.

SOEIRO, T. M.; WANDERLEY, C. A. A teoria institucional na pesquisa em contabilidade: uma revisão. **Revista Organizações & Sociedade**, v. 26, n. 89, p. 291-316, 2019.

SPONEM, S.; LAMBERT, C. Exploring differences in budget characteristics, roles and satisfaction: A configurational approach. **Management Accounting Research**, v. 30, p. 47-61, 2016.

SU, S.; BAIRD, K.; SCHOCH, H. Management control systems: The role of interactive and diagnostic approaches to using controls from an organizational life cycle perspective. **Journal of Accounting Organizational Change**, v. 13, n. 1, p. 2-24, 2017.

SUÁREZ-CAMPAS, M. S.; ÁLVAREZ-MEDINA, M. T.; VÁSQUEZ-TORRES, M. D.C. Organizational Culture through organizational theories: birth, growth and maturity. **Revista San Gregorio**, v. 40, p. 145-156, 2020.

TAMAYO, A.; MENDES, A. M.; PAZ, M. D. G. T. D. Inventário de valores organizacionais. **Estudos de Psicologia**, v. 5, n. 2, p. 289-315, 2000.

TAN, B. S. In search of the link between organizational culture and performance: A review from the conclusion validity perspective. **Leadership Organization Development Journal**, v. 40, n. 3, p. 356-368, 2019.

TARIFA, M. R.; ALMEIDA, L. B. Cultura organizacional e práticas de contabilidade gerencial no agronegócio cooperativo. **Revista Universo Contábil**, v. 14, n. 1, p. 93-114, 2018.

TRICE, H. M.; BEYER, J. M. Studying organizational cultures through rites and ceremonials. **Academy of Management Review**, v. 9, n. 4, p. 653-669, 1984.

- TSENG, S. The correlation between organizational culture and knowledge conversion on corporate performance. **Journal of Knowledge Management**, v. 14, n. 2, p. 269-284, 2010.
- UENO, S.; SEKARAN, U. 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.
- VARGAS, A. J. D.; BEUREN, I. M. O envolvimento do controller no processo de gestão: um estudo em Empresas brasileiras. **Advances in Scientific and Applied Accounting**, v. 5, n. 3, p. 405-426, 2013.
- WEBSTER, C.; WHITE, A. Exploring the national and organizational culture mix in service firms. **Journal of the Academy of Marketing Science**, v. 38, n. 6, p. 691-703, 2010.
- WIDENER, S. K. An empirical analysis of the levers of control framework. **Accounting, Organizations and Society**, v. 32, n. 7-8, p. 757-788, 2007.
- 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**, v. 11, n. 3, p. 1-19, 2016.
- YESIL, S.; KAYA, A. The Effect of Organizational Culture on Firm Financial Performance: Evidence from a Developing Country. **Procedia - Social and Behavioral Sciences**, v. 81, p. 428-437, 2013.
- ZHANG, Y. F.; HOQUE, Z.; ISA, C. R. The effects of organizational culture and structure on the success of activity-based costing implementation. **Advances in Management Accounting**, v. 25, p. 229-257, 2015.
- ZONATTO, V.C.S.; LUNARDI, M.A.; DEGENHART, L. Antecedentes que influenciam a configuração orçamentária participativa e seus efeitos no compartilhamento vertical de informações e no desempenho gerencial. **Advances in Scientific and Applied Accounting**, v. 12, n. 1, p. 03-34, 2019.

APÊNDICES

APÊNDICE I – TERMO DE CONSENTIMENTO LIVRE E ESCLARECIDO

Título do projeto: Usos e efeitos das ferramentas técnicas e ações dos sistemas de controle de gestão para as organizações

Dissertação: O impacto da cultura organizacional no uso do orçamento empresarial e no desempenho

Pesquisador responsável: Luiz Henrique Figueira Marquezan (luiz.marquezan@ufsm.br)

Pesquisadora: Letícia Christmann (leticiaachristmann@gmail.com)

Instituição/Departamento: Universidade Federal de Santa Maria – UFSM / Departamento de Ciências Contábeis. (55) 3220-9298. Avenida Roraima, 1000, prédio 74-C, sala 4442, 97105-970 - Santa Maria - RS.

Local da coleta de dados: Redes Sociais Digitais

Eu, Luiz Henrique Figueira Marquezan, responsável pela pesquisa Usos e efeitos das ferramentas técnicas e ações dos sistemas de controle de gestão para as organizações, e a mestrandia Letícia Christmann, o convidamos a participar como voluntário deste nosso estudo. Por meio desta pesquisa pretende-se analisar a relação entre cultura organizacional e o uso do orçamento empresarial, como ferramenta do sistema de controle gerencial. Acreditamos que ela seja importante porque uma melhor adequação do uso de ferramentas poderá contribuir para o desempenho organizacional. Para o desenvolvimento deste estudo será feito o seguinte: coleta de dados com questionários para gestores ligados à Contabilidade e/ou Controladoria, com dados analisados estatisticamente. Sua participação constará em responder ao questionário da pesquisa, considerando a organização em que você trabalha atualmente, sem necessidade de identificação de ambos.

Sendo sua participação voluntária, você não receberá benefício financeiro. Os gastos necessários para a sua participação na pesquisa serão assumidos pelos pesquisadores. Apesar de não serem identificados riscos ou danos potenciais, é possível que aconteçam desconfortos pelo cansaço ao preencher o questionário. Desta forma, caso ocorra algum problema decorrente de sua participação na pesquisa, você poderá não preferir responder a algumas questões, mesmo que constem com caráter obrigatório no questionário, desistir de participar a qualquer momento ou entrar em contato com os pesquisadores. Você tem garantida a possibilidade de não aceitar participar ou de retirar sua permissão a qualquer momento, sem nenhum tipo de prejuízo pela sua decisão.

Os benefícios que esperamos com o estudo envolvem um melhor entendimento sobre como a cultura organizacional pode influenciar o uso do orçamento nas organizações, promovendo melhor ajuste entre cultura e os sistemas de controle gerencial.

Durante todo o período da pesquisa você terá a possibilidade de tirar qualquer dúvida ou pedir qualquer outro esclarecimento. Para isso, entre em contato com algum dos pesquisadores ou com o Comitê de Ética em Pesquisa com Seres Humanos. As informações desta pesquisa serão confidenciais e poderão divulgadas em eventos ou publicações, sem a identificação dos voluntários, a não ser entre os responsáveis pelo estudo, sendo assegurado o sigilo sobre sua

participação. Os resultados poderão ser obtidos sob demanda aos pesquisadores. Ainda, julgamos importante que você mantenha uma cópia deste documento eletrônico.

Autorização

Eu, _____, após a leitura ou a escuta da leitura deste documento e ter tido a oportunidade de conversar com o pesquisador responsável, para esclarecer todas as minhas dúvidas, estou suficientemente informado, ficando claro para que minha participação é voluntária e que posso retirar este consentimento a qualquer momento sem penalidades ou perda de qualquer benefício. Estou ciente também dos objetivos da pesquisa, dos procedimentos aos quais serei submetido, dos possíveis danos ou riscos deles provenientes e da garantia de confidencialidade. Diante do exposto e de espontânea vontade, expresso minha concordância em participar deste estudo e assino este termo em duas vias, uma das quais foi-me entregue.

Assinatura do voluntário



Prof. Luiz Henrique Figueira Marquezan
Departamento de Ciências Contábeis
STAPE 2613899 – CESH/UFSC

Pesquisador Responsável

Local e data

=====

APÊNDICE II – TERMO DE CONFIDENCIALIDADE

Título do projeto: Usos e efeitos das ferramentas técnicas e ações dos sistemas de controle de gestão para as organizações

Dissertação: O impacto da cultura organizacional no uso do orçamento empresarial e no desempenho

Pesquisador responsável: Luiz Henrique Figueira Marquezan

Pesquisadora: Letícia Christmann

Instituição: Universidade Federal de Santa Maria – UFSM

Telefone para contato: (55) 99644.7001

Local da coleta de dados: Redes Sociais Digitais, em especial o *LinkedIn*®

Os responsáveis pelo presente projeto se comprometem a preservar a confidencialidade dos dados dos participantes envolvidos no trabalho, que serão coletados por meio de questionários eletrônicos, com busca de respondentes por Redes Sociais Digitais, em especial o *LinkedIn*®, durante o primeiro semestre de 2022.

Informam, ainda, que estas informações serão utilizadas, única e exclusivamente, no decorrer da execução do presente projeto e que as mesmas somente serão divulgadas de forma anônima, bem como serão mantidas no seguinte local: UFSM, Avenida Roraima, 1000, prédio 74-C, Departamento de Ciências Contábeis, sala 4442, 97105-900 - Santa Maria - RS, por um período de cinco anos, sob a responsabilidade de Luiz Henrique Figueira Marquezan. Após este período os dados serão destruídos.

Este projeto de pesquisa foi revisado e aprovado pelo Comitê de Ética em Pesquisa com Seres Humanos da UFSM em/...../....., com o número de registro Caae

Santa Maria, de de 20.....



Prof. Luiz Henrique Figueira Marquezan
Departamento de Ciências Contábeis
SIAPE 2613899 – CASH/UFSM

Luiz Henrique Figueira Marquezan

APÊNDICE III – AUTORIZAÇÃO INSTITUCIONAL

AUTORIZAÇÃO INSTITUCIONAL

Título do projeto: Usos e efeitos das ferramentas técnicas e ações dos sistemas de controle de gestão para as organizações
 Dissertação: O impacto da cultura organizacional no uso do orçamento empresarial e no desempenho
 Pesquisador responsável: Luiz Henrique Figueira Marquezan (luiz.marquezan@ufsm.br)
 Pesquisadora: Letícia Christmann (leticiaachristmann@gmail.com)
 Instituição/Departamento: Universidade Federal de Santa Maria – UFSM / Departamento de Ciências Contábeis
 Telefone e endereço: (55) 3220-9298. Avenida Roraima, 1000, prédio 74-C, sala 4442, 97105-970 - Santa Maria - RS.
 Local da coleta de dados: Redes Sociais Digitais

Em virtude da natureza do projeto em questão e da forma como ocorrerá a coleta de dados via questionário, entendemos que não seja viável e necessário obter autorização institucional para coleta de dados.

A pesquisa será realizada com gestores de empresas que possuam responsabilidade orçamentária, em diferentes instituições no Brasil, com questionários coletados via rede social *LinkedIn*®, não incorrendo em um local específico para os procedimentos de coleta.

Quanto à operacionalização da coleta de dados, será enviado um convite pela rede de negócios *LinkedIn*® aos profissionais que compõe a população em estudo. Após o aceite do convite pelo profissional, será realizada a segunda fase da coleta de dados, que constitui o envio do link do questionário elaborado no *Google Forms*®. Destaca-se que este procedimento vem sendo utilizado na pesquisa em Contabilidade no Brasil, a exemplo de Santos et al. (2021)¹.

Atenciosamente,



Prof. Luiz Henrique Figueira Marquezan
 Departamento de Ciências Contábeis
 SIAPE 2613899 – CESH/UFSM

Pesquisador Responsável

¹ SANTOS, V. dos; BEUREN, I. M.; THEIS, V.; GOMES, T. Influência do desenho dos sistemas de controle gerencial no desempenho de tarefas mediado pela aprendizagem organizacional. **Contabilidade Vista & Revista**, v. 32, n. 1, p. 132-159, 2021.

APÊNDICE IV - ESTRUTURA DO QUESTIONÁRIO

Variáveis	Afirmativas	Fontes
Cultura Organizacional orientada a inovação	1. A vontade de experimentar	O'Reilly, Chatman e Caldwell (1991) na versão adaptada de Hadid e Al-Sayed (2021)
	2. Não ser limitado por muitas regras	
	3. Ser rápido para aproveitar as oportunidades	
	4. Ser inovador	
	5. Assumir riscos	
Cultura Organizacional orientada a resultados	6. Ser competitivo	
	7. Sendo orientado para a realização	
	8. Ter grandes expectativas de desempenho	
	9. Ser orientado para resultados	
Uso diagnóstico do orçamento	10. Ser orientado para a ação	
	11. Acompanhar o progresso da equipe em direção às metas	Chong e Mahama (2014)
	12. Monitorar os resultados da equipe	
	13. Comparar os resultados da equipe com as expectativas	
14. Avaliar a competência da equipe para desenvolver as atividades/tarefas previstas		
Uso interativo do orçamento	15. Promover discussões em reuniões entre superiores, subordinados e pares	
	16. Estimular o contínuo desafio e debate de premissas orçamentárias, pressupostos e planos de ação	
	17. Fornecer uma visão comum da sua equipe	
	18. Unir a(s) equipe(s)	
	19. Estimular a equipe a se concentrar em questões comuns	
	20. Estimular a concentração da equipe sobre os fatores críticos de sucesso	
Desempenho financeiro e não financeiro	21. Desenvolver um vocabulário comum entre a equipe	Govindarajan (1984) e Bisbe e Otley (2004)
	22. Taxa de crescimento das vendas	
	23. Taxa de crescimento do lucro	
	24. Retorno do investimento	
	25. Relação do lucro / vendas	
	26. Aumento na participação de mercado	
	27. Satisfação do cliente	
	28. Fidelização de clientes	
	29. Aquisição de novos clientes	

Perfil do respondente e da empresa

Idade: _____

Cargo: _____

Tempo no cargo: _____

Tempo na empresa: _____

Maior Titulação:

Graduação

Especialização/MBA

Mestrado

Doutorado

Área da Graduação: _____

Setor de atuação da empresa: _____

Ano de fundação da empresa: _____

Empresa: Nacional () Multinacional ()

Capital: Aberto () Fechado () Sociedade Limitada ()

Controle: Familiar () Não familiar ()

Faturamento anual no último ano: _____