

Área temática: ADMINISTRAÇÃO GERAL

Título do artigo: Fatores Determinantes da Folga Orçamentária Associados ao Ciclo de Vida Organizacional

AUTORES

COSMO ROGÉRIO DE OLIVEIRA

Fundação Regional de Blumenau-FURB
cosmo@al.furb.br

CARLOS EDUARDO FACIN LAVARDA

Universidade Regional de Blumenau
clavarda@furb.br

CLAUDECIR PATON

Fundação Universidade Regional de Blumenau - FURB
cpaton@al.furb.br

RESUMO

Versa este artigo sobre a existência de folga orçamentária e a sua relação com os estágios do ciclo de vida organizacional e os fatores comportamentais, tais como valores sociais e coletivos e valores morais e éticos. O objetivo principal é identificar potenciais fatores culturais favoráveis à criação da reserva orçamentária nas organizações, associados ao ciclo de vida organizacional. A questão fundamental que norteia e direciona esta pesquisa é: – quais os fatores comportamentais, associados ao ciclo de vida organizacional, determinantes da criação da folga orçamentária presente no planejamento e controle orçamentário? A justificativa para o estudo está na percepção de que o desenvolvimento da criação da folga orçamentária permeia o processo de planejamento e que depende de fatores comportamentais relacionados à ética e do estágio do ciclo de vida organizacional no qual a organização está inserida. A conclusão da pesquisa é que a resposta dos gestores dos departamentos que apresentaram folga orçamentária, evidenciaram perfis destoantes dos demais respondentes, demonstrando menor predisposição à obediência aos valores e orientação ética. Pode-se dizer que os valores e a orientação ética são potencialmente fatores determinantes da existência de folga orçamentária nas empresas.

Palavras-chave: Folga orçamentária, Ciclo de vida organizacional, Valores sociais e coletivos.

ABSTRACT

This paper has investigated the source of budgetary slack and their relationship with the organizational cycle of life, as well as, all those behavior factors, such social and collective values and moral and ethical values. The main objective is to identify potentials favorable cultural factors to the creation of the budgetary slack. The fundamental question that drives this research is: – Which are the behavior factors, associated to the cycle of life, decisive of the creation of the budgetary slack into the planning and budget control? The concern of this study is in the perception that the budgetary slack source permeates the planning process and depends of the behaviors factors related to the ethics and of the organizational cycle of life

that the firms is grounded. The conclusion of the research is that the managers' of the departments answer that they presented budgetary slack, evidenced profiles different of the others, showing smaller predisposition to the obedience at the ethical values. It possible to say that the values and the orientation ethics are the main and potentially decisive factors of the existence of budget rest in the companies.

1 INTRODUÇÃO

Considerando que as empresas são sistemas abertos, permanentemente sendo influenciada pela dinâmica dos ambientes externo e interno, é possível pensar nas organizações de forma análoga aos seres vivos, como organismos dinâmicos, complexos e em constante evolução; assim, como seres biológicos crescem, mudam de forma e de tamanho, envelhecem, podem morrer ou rejuvenescer. Segundo Borinelli (1998):

Bem se sabe que, assim como os seres humanos, as organizações existem como organismos vivos para satisfazer as necessidades das pessoas que as compõem, as quais uma vez traduzidas constituem-se nos desejos das organizações. A partir disto, e de forma bastante simples, pode-se concluir que, satisfeita determinada necessidade, a mesma torna-se obsoleta. BORINELLI (1998, p. 22)

Para Miller e Friesen (1984), segundo a literatura, os estágios do ciclo de vida organizacional são caracterizados pelas variáveis ambiente, estratégia, estrutura, método de tomada de decisão e o crescimento organizacional faz com que cada estágio exiba certas diferenças significativas dos outros estágios, com relação a estas variáveis (MILLER; FRIESEN, 1984, p. 1161).

Se aceita neste estudo a assertiva de Borinelli (1998) de que o conhecimento sobre a fase do ciclo de vida organizacional poderá fazer com que a organização passe por cada período empregando melhor a sua habilidade e entre em um novo estágio de forma fortalecida e amadurecida e; também com Kaufmann (1990) que em cada estágio de desenvolvimento da empresa, prevalece um perfil dominante no processo gerencial, como por exemplo, estrutura organizacional, estilo de liderança, nível de burocracia e modelo de autoridade.

Assumindo, também, que as organizações são ambientes onde se comungam um vasto conjunto de crenças e valores, o grande desafio contabilidade moderna, enquanto sua função de fornecera de informações úteis para a tomada de decisão é tornar-se tão dinâmica quanto à necessidade dos gestores. Além disso, o senso crítico oriundo dos conceitos de ética e moral permeia a tomada de decisão e também todo o processo de elaboração e execução do planejamento. Hofstede (1980) investigou e descreveu o processo pelo qual os valores éticos e morais influenciam a estrutura e funcionamento das organizações; explicou os valores coletivos que levam a normas e regras sociais que conduzem a formação de políticas organizacionais.

O presente estudo tem como objetivo principal identificar fatores comportamentais, relacionados ao caráter ético e cultural, entre gestores da empresa favoráveis à criação da reserva orçamentária nas organizações, associados ao ciclo de vida organizacional. Para fins deste trabalho, a folga orçamentária é entendida como a superavaliação de despesas ou subavaliação de receitas com o objetivo de se criar excedente suprir deficiência de verbas em outras alíneas orçamentárias.

A questão fundamental que norteia e direciona esta pesquisa é: – quais são os potenciais fatores determinantes da criação da folga orçamentárias que estão potencialmente relacionados ao ciclo de vida organizacional?

Neste trabalho, foi utilizada a técnica de pesquisa *survey* com o objetivo de investigar os fatores comportamentais, por meio da aplicação de questionário estruturado em itens Likert¹, compondo individualmente uma afirmação à qual o sujeito pesquisado responderá através de um critério que pode ser objetivo ou subjetivo.

¹ É necessária uma distinção entre a *Escala Likert* e um *item de Likert*. A Escala de Likert refere-se, normalmente, a uma nota atribuída e pressupõe uma escala de grandeza, por exemplo: notas de 0 a 5.

A justificativa para o estudo está na percepção de que o desenvolvimento da criação da folga orçamentária permeia o processo de planejamento e que dentre outras coisas, depende de fatores comportamentais relacionados à ética e do estágio do ciclo de vida organizacional no qual a organização está inserida.

2 REVISÃO BIBLIOGRÁFICA

A revisão de literatura, nesta pesquisa, trata da fundamentação teórica das hipóteses e está organizada em: (a) ciclo de vida das organizações, (b) reserva ou folga orçamentária e, (c) fatores determinantes da folga orçamentária.

2.1 Ciclo de Vida das Organizações

As organizações, segundo diversos autores, tais como: Scott e Bruce (1987), Kaufmann (1990), Mount, Zinger e Forsyth (1993) e Adizes (1993), em diferentes concepções, evoluem quase “biologicamente” da mesma forma que os seres vivos. De forma geral, é possível considerar que as organizações surjam a partir de um nascimento, evoluam até atingirem a maturidade e, em determinado momento comecem a definir até a sua extinção ou ressurgam a partir da decadência. Segundo Borinelli (1998),

Quando se procede ao estudo do ciclo de vida das organizações, dificilmente se encontra um modelo ou referencial-padrão que possa ser aplicado às mesmas sem se correr o risco da especificidade de cada caso; talvez, porém, a afirmação de Marques, que motivou o início deste capítulo possa delinear o objeto deste estudo, qual seja o entendimento do ciclo de vida. BORINELLI (1998, p. 23).

Cada fase da vida de uma organização, segundo a literatura, é composta por uma série de características, como por exemplo: estrutura organizacional, nível de delegação de autoridade, descentralização das atividades, dentre outras. À medida que a organização apresenta características inerentes a uma nova fase, as anteriores tendem a obsolescência. Assim, o ciclo de vida se desenvolve a medida que a organização altera suas características e, é possível perceber que está migrando de fase em seu processo de ciclo de vida. Contudo, nem sempre as fases são marcadas por fronteiras claras, muitas vezes a organização apresenta de forma concomitante, características presentes em mais de uma etapa do ciclo de vida organizacional. Da mesma forma, em cada estágio do CVO a empresa enfrenta novas e diferentes situações. Segundo Marques (1994) *apud* Borinelli (1998), alguns autores

(...) atribuem ao ciclo de vida das organizações a denominação de estágios de desenvolvimento organizacional, isto porque existem dois elementos na vida de uma empresa: o crescimento e o desenvolvimento. O crescimento está, via de regra, ligado à idéia de incrementos quantitativos no volume de atividades e transações de uma organização. Já o desenvolvimento organizacional diz respeito a uma progressão qualitativa na satisfação das necessidades dos clientes. BORINELLI (1998, p. 25)

Se aceita neste trabalho a afirmativa de Marques (1994) *apud* Borinelli (1998, p. 25) e de Fayet (2009, p. 17), “*o processo de desenvolvimento e crescimento das empresas, é resultado das constantes mudanças e adaptações a que são submetidas, decorrentes de fatores externos e internos (...)*”. Portanto, as organizações, seja qual for o seu tamanho, passam por fases de desenvolvimento, as quais são normalmente denominadas de ciclos de vida, não associadas diretamente à idade ou tradição.

Os modelos de ciclo de vida mensuram, por meio das variáveis de estrutura organizacional, desenvolvimento e de comportamento, e permitem a compreensão do crescimento e das mutações físicas, estruturais e comportamentais provocadas nas organizações em cada etapa vivenciada. Os fatores que fundamentam e influenciam no ciclo

de vida, segundo a literatura, são a cultura corporativa, o poder, a autoridade, as mudanças culturais, o planejamento e os recursos humanos.

Para a execução da pesquisa de campo, neste trabalho, utiliza-se o modelo proposto por Kaufmann (1990) para identificação do CVO. O autor compara as empresas aos organismos vivos, os quais passam pelos estágios de (a) nascimento, (b) crescimento, (c) maturação e institucionalização e, (d) renovação em um processo evolutivo denominado “Estágios de desenvolvimento”; observa ainda que na passagem entre os estágios seja possível verificar a existência de crises de crescimento. Kaufmann (1990, p.11) observa que “... a cada passagem de um estágio para outro, enfrenta verdadeiras crises de crescimento ou crises de passagem”. Descrevem-se a seguir as fases do modelo de Kaufmann (1990):

i. Nascimento

Os elementos característicos da fase Nascimento são: (a) a prioridade é exercer a atividade principal em busca da sobrevivência; (b) a comunicação é simplificada e informal, direta e aberta; (c) a estrutura administrativa é enxuta; (d) o proprietário participa diretamente dos negócios e influencia a gestão da empresa, moldando o conjunto de valores ético e moral dominante na empresa; (e) a tomada de decisão centralizada e o grau de delegação é reduzido.

ii. Crescimento

Algumas características em destaque na fase do Crescimento são: (a) elevação do número de empregados e tarefas especializações funcionais; (b) ampliação do organograma com funções e profissionais mais diversificados em termos de formação e experiências; (c) as atividades operacionais e se tornam mais complexas; (d) surge a necessidade de um sistema de informações e, com ele um maior grau organização e de burocratização; (e) necessidade de implantação das ferramentas de planejamento para orientar a organização; (f) o processo de comunicação torna-se formal criando-se a delegação de autoridade; e (f) o empreendedor se esforça na preservação da cultura da empresa para a transmissão aos novos funcionários do conjunto de valores que formaram a organização da etapa do Nascimento.

iii. Maturação e Institucionalização

Os elementos mais aparentes são: (a) acentua-se a estrutura organizacional com forma e hierarquia mais definidas; (b) o aumento do volume de atividade e de vendas desperta a “falsa” necessidade de aumento proporcional de estrutura; (c) descentralização de responsabilidade através da criação de unidades, divisões ou centros de resultado, com tendências para o surgimento de cargos de *staff* e assessorias; (d) processo de comunicação altamente burocrática; (e) sistema de informações estruturado e formal. Exigência de maior dinamismo e rapidez na geração das informações para a tomada de decisão; (f) as decisões passam a ser mais lentas em função do crescimento hierárquico e da burocracia; e (g) o controle do orçamento exerce pressão sobre o desempenho.

Na passagem do Crescimento para a Maturação, torna-se latente a necessidade de se resgatar e preservar os valores culturais, tornar a estrutura forte e eficiente. Na etapa seguinte a idéia dominante é a simplificação, fazer mais com o menor uso de recursos.

iv. Renovação

Do estágio da Maturação/Institucionalização a empresa passará para o estágio da Renovação. Esta fase se constitui em um recomeço onde são retomados os valores e objetivos que nortearam o negócio e a sua missão. Por vezes, a Renovação implica em reengenharia ou mudança de rumo, como por exemplo: certa empresa percebendo a extinção de seu mercado, em função de mudança tecnológica, inicia um novo ramo de atividade.

Como características da etapa Renovação podem ser descritas: (a) busca pela adequação da estrutura e redução de custos estruturais; (b) simplificação do modelo de gestão; (c) redução da burocracia e busca da agilidade de decisão; (d) resgate do foco nos negócios; (e) eliminação de custos de *aging* de estoques; (f) maior responsabilidade do grupo e menor individual; (g) ajuste de quadro funcional e redução funções ou setores inteiros; (h) revisão da logística da cadeia de suprimentos; (i) atenção voltada para clientes e aplicação de ferramentas de negociação; (j) a prioridade é ampliar o volume de negócios. Na figura 1, é possível se avaliar o estágio de desenvolvimento do CVO por meio do modelo de Kaufmann(1990).

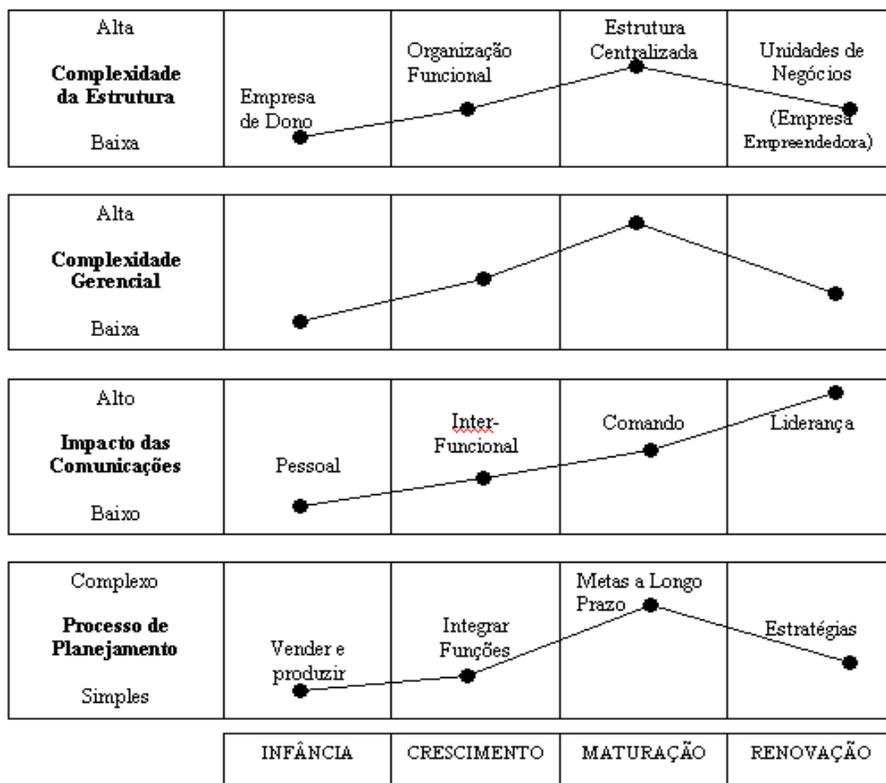


Figura 1 – Ciclo de Vida Organizacional de Kaufmann (1990)
Fonte: Kaufmann(1990, p.27)

Para alguns autores, defensores do modelo funcional, como: Scott e Bruce (1987), Churchill e Lewis (1983) e Greiner (1998) as etapas do CVO se encerram com a fase da Maturidade. Entretanto, entende-se nesta pesquisa que as firmas passam por um momento de renovação ou rejuvenescimento em movimentos cíclicos. Neste ponto, o ciclo de vida biológico se distingue do organizacional, pois a renovação pressupõe se reestruturar e volte a crescer novamente.

Os fatores, em geral citados na literatura e que, conduzem a trajetória da empresa durante o ciclo de vida são a cultura corporativa, o poder, a autoridade, as mudanças culturais. Com vistas a formar entendimento sobre os fatores determinantes da folga orçamentária, discutem-se a seguir algumas das variáveis potencialmente correlacionadas, tais como: (a) valores sociais, (b) valores morais e éticos, e (c) conflitos ideológicos.

2.2 Folga Orçamentária (FO)

O conceito de folga orçamentária (*budgetary slack*) em contabilidade gerencial é relativamente simples, pois se refere a superestimação dos valores de despesas fixadas e/ou

subavaliação dos valores de receitas estimados no planejamento orçamentário. Segundo Walther (2009)²,

O problema da folga orçamentária está particularmente percebido quando valores históricos são utilizados como base para a preparação do orçamento corrente. Isto é conhecido como orçamento incremental, presume-se que os valores realizados no período anterior sejam aceitáveis como ponto de partida para o orçamento atual e que as alterações sejam fundamentadas em novas informações. (livre tradução)

Pode-se dizer que a FO, por vezes, surge de forma natural quando os valores estimados em orçamento não recebem a devida reflexão, como a simples utilização de registros anteriores. Neste sentido, o autor argumenta que o uso de valores históricos como base do orçamento provoca o inchaço das cifras, então sugere a elaboração do orçamento partindo-se de uma base zero. A folga pesquisada neste estudo é aquela que se forma com o objetivo de criar gordura, conhecida como *cushion*, empregada como reserva de recursos para alíneas com saldo insuficiente no orçamento. Tem-se que essa conduta afeta negativamente os processos de planejamento orçamentário mediante a alocação de recursos não consonantes com as necessidades da organização.

Para Forsyth (1980), sob a perspectiva ética existem quatro perfis de respondentes: (a) situacionais – são aqueles indivíduos que defendem uma análise contextual dos atos moralmente questionáveis; (b) absolutistas – aplicam princípios morais universais invioláveis para formular os seus julgamentos de ordem moral; (c) subjetivistas – são aqueles os quais argumentam que julgamentos de ordem moral dependem, primeiramente, de seus próprios valores pessoais; e (d) excepcionistas – admitem que as exceções devam ser aceitas, ao invés de princípios morais absolutos. FORSYTH (1980, p.174 – livre tradução). A forma como cada indivíduo encara estes fatores influenciará os seus julgamentos e suas decisões, dentro de um contexto ético, conforme é demonstrado no quadro 1.

	Alto Relativismo	Baixo Relativismo
Alto Idealismo	<p>Situacionistas: Rejeitam regras morais. Questionam se um ato rende o melhor resultado possível, em determinada situação.</p>	<p>Absolutistas: Sentem que as ações são éticas ou morais desde que apresentem conseqüências positivas, em conformidade com as regras morais.</p>
Baixo Idealismo	<p>Subjetivistas: Rejeitam regras morais e baseiam seu julgamento no seu feeling sobre a ação e o contexto.</p>	<p>Excepcionistas: Sentem que a conformidade as regras morais é desejável, mas as exceções as regras são permissíveis.</p>

Quadro 1 – Taxonomia das ideologias éticas de Forsyth

Fonte: Douglas e Wier (2005, p. 7)

Classifica Forsyth (1980) os perfis dos respondentes entre: (a) relativistas – aqueles que acreditam que existem muitas formas de se olhar para assuntos de ordem moral e são céticos a com relação a certos princípios éticos; e (b) idealistas – indivíduos que assumem que os resultados obtidos sempre podem ser os melhores, ao invés de admitir que estes sejam, freqüentemente, uma mistura de resultados bons e ruins. Discutiu o autor, ainda, o grau de aceitação ou rejeição de valores éticos e morais em pesquisa com 241 estudantes universitários, sob estas quatro perspectivas éticas.

Segundo Douglas e Wier (2005), a taxonomia de Forsyth tem provado ser útil para explicar as diferenças de julgamentos de ordem moral e a sensibilidade individual com relação à abordagem de assuntos éticos. Diferentemente dos modelos estruturais de tomada de decisão ética, os quais podem explicar o porquê dos indivíduos agirem de certa maneira, a

² Texto do Larry Walther, Dr publicado no site <http://www.principlesofaccounting.com/chapter2021.htm> do Instituto Principles of Accounting.

taxonomia de Forsyth procura descrever as crenças dos indivíduos. Para Douglas e Wier (2005), *sua taxonomia das ideologias éticas é mais específica para valores éticos do que a de Rokeach (1972) e, talvez, mais pesquisados*. DOUGLAS e WIER (2005, p. 160): livre tradução.

2.3 Fatores Determinantes – Hipóteses da Pesquisa

De acordo com Harrel and Harrison (1994) *apud* Douglas e Wier (2005), a oportunidade é uma condição necessária, porém insuficiente para a criação da folga orçamentária. Para fins deste estudo, admite-se que, uma vez existindo a oportunidade e os incentivos necessários, os julgamentos pessoais irão promover a criação da folga.

2.3.1 Valores sociais e coletivos

Pode-se dizer que toda e qualquer organização, em alguma etapa do CVO, tenha transmitido suas crenças e valores e que, seja suficiente para o exercício pleno de suas funções, isento de conflitos de julgamentos. Também é esperado que a empresa transmita aos seus colaboradores participantes da elaboração do planejamento orçamentário, níveis de estabilidade e confiança com relação a as incertezas e ameaças do futuro, e que importante que todos os gestores possuam visão clara sobre os resultados futuros e as metas são conhecidas.

Hipótese 1a – a folga orçamentária será maior entre os departamentos, cujos gestores demonstrem menor grau de conhecimento das crenças e valores da organização;

Douglas e Wier (2005, p. 161) comentam o trabalho de Hofstede (1980, p. 373) o qual afirma que os valores sociais são pelo menos parcialmente, frutos da cultura social e que esclarece que os valores coletivos conduzem a regras e normas gerais as quais irão formar as normas e políticas internas da estrutura organizacional. Todavia, a aceitação ou rejeição das normas dependerá do conjunto de valores individuais. Hofstede (1980) discute quatro dimensões dos valores sociais ou coletivos, (a) grau de incerteza do futuro, (b) individualismo versus coletivismo, (c) hierarquia e autoridade, e (d) valores sociais masculinos versus femininos. Assim, os fatores relacionados aos valores sociais ou coletivos, são potencialmente determinantes da criação da folga orçamentária.

Hipótese 1b – a folga orçamentária será maior entre os departamentos, cujos gestores apresentem menor grau de segurança com relação às incertezas e ameaças futuras;

Hipótese 1c – a folga orçamentária será maior entre os departamentos, cujos gerentes apresentem maior independência de gestão;

Hipótese 1d – a folga orçamentária será maior entre os departamentos, cujos gerentes apresentem menor aceitação de autoridade e hierarquia.

2.3.2 Valores morais e orientação ética

Espera-se que a criação intencional da folga orçamentária possa ser explicada por fatores comportamentais e que, valores éticos e morais indiquem uma predisposição dos gestores em fazer uso deste artifício para dilatar a alocação de recursos em seus departamentos. Forsyth (1980) quando analisada sob uma perspectiva ética, a propensão para se criar a folga orçamentária, será potencialmente afetada pela filosofia e ideologia pessoal, uma vez que o processo de tomada de decisão envolve tanto fatores organizacionais como valores éticos individuais. Dado que o perfil do indivíduo relativista denota a crença da existência de muitas formas de se vislumbrar questões de ordem moral e, que existem exceções às regras, formula-se a seguinte hipótese:

Sabendo-se que o perfil do indivíduo absolutista pressupõe a crença de que a aplicação de regras e princípios éticos universais conduzirá aos melhores resultados sob o ponto de vista moral, formula-se a seguinte hipótese:

Hipótese 2a – a folga orçamentária será menor entre os departamentos, cujos gestores sejam classificados no perfil “absolutista”.

Considerando as quatro dimensões de questões éticas propostas no trabalho de Forsyth (1980), espera-se que a forma como os gestores estejam predispostos julgar questões morais seja potencialmente determinante da folga orçamentária, apresentam-se as seguintes hipóteses:

Hipótese 2b – a folga orçamentária será menor nos departamentos, cujos gestores apresentem níveis altos de idealismo e baixo relativismo (absolutistas);

Hipótese 2c – a folga orçamentária será maior nos departamentos, cujos gestores apresentem baixo nível de idealismo e alto nível de relativismo (subjetivistas).

Além da investigação da potencial relação entre os fatores determinantes, citados anteriormente e a folga orçamentária, objetiva-se também testar a relação da folga orçamentária com o CVO. Uma vez percebida a existência da folga orçamentária, espera-se que o conjunto de elementos característicos do estágio do CVO comprove a assertiva de que a empresa encontra-se situada na fase maturação e institucionalização, portanto, a hipótese de pesquisa é:

Hipótese 3 – Existe relação significativa entre o estágio do ciclo de vida organizacional e a folga orçamentária.

A coleta dos dados da pesquisa ocorre em dois momentos distintos. O primeiro diz respeito à identificação da folga orçamentária e se faz pela análise comparativa das variações dos valores orçados e realizados do orçamento setorial para os anos de 2008 e 2009. O segundo, busca verificar a relação entre os fatores determinantes e a folga orçamentária, por meio da aplicação de questionário junto aos gestores.

3 MÉTODOS E TÉCNICAS DA PESQUISA

Utilizou-se a técnica de pesquisa *survey* com o objetivo de verificar aderência aos fatores comportamentais, por meio de entrevista direta estruturada em itens Likert, compondo individualmente uma afirmação à qual o sujeito pesquisado responderá através de um critério que pode ser objetivo ou subjetivo. São usados cinco níveis de respostas, variando de “discordo totalmente” a “concordo totalmente”, cujo objetivo é verificar a potencial relação entre os fatores comportamentais e a criação da folga orçamentária.

A investigação dos potenciais fatores comportamentais determinantes da folga orçamentária se fez pela aplicação de questionário composto por quatro seções, e cujo objetivo se faz distinto em cada seção: (a) seção 1 – perfil social do entrevistado e variáveis demográficas; (b) seção 2 – valores sociais e coletivos; (c) seção 3 – valores e orientação ética: taxonomia de Forsyth; e (d) seção 4 – julgamentos de questões morais. Para a diagnose do estágio do CVO realizou-se entrevista direta com dois diretores, a fim de identificar as características estruturais, de comunicação, de planejamento e de gestão da organização estudada, formado por cinco seções do modelo de CVO de Kaufmann (1990).

A identificação da folga orçamentária se processa pela análise estatística descritiva das variações orçamentárias, com medidas de tendência central e de dispersão; tem-se *a priori* que seja caracterizada a folga orçamentária quando a variação dos valores realizados e orçados for individualmente superior a 20% (vinte por cento) do estimado e 10% (dez por cento) inferior, quando se tratar de receita. Após terem sido aplicados os questionários de entrevista, com diretores e com gestores, analisaram-se cada item separadamente. Assim, assume-se que as respostas implicam em simetria de níveis ao redor da categoria central.

3.1 Seleção da amostra

A escolha desta empresa para a aplicação se justifica por vários fatores: (a) está no mercado há mais de 20 anos; (b) implantou Planejamento Estratégico e Orçamentário há 03 anos; (c) possui estrutura organizacional hierarquicamente definida, com clara definição de autoridade; (d) faz uso de software para gerenciamento das operações e do sistema de informações gerenciais; e (e) tem apresentado nos últimos anos grande avanço em *market share*.

3.2 Análise das Descobertas – Ciclo de Vida Organizacional

Os entrevistados responderam um total de vinte questões, subdivididas em cinco seções com quatro alternativas, atribuindo valores de 1 a 4, sendo que 4 significa maior concordância e 1 menor, conforme resultados das tabelas de número 1 a 5, a seguir.

Seção 1 - Complexidade da Gestão		
a	Organização funcional: atribuição de funções e dedicação de esforços à moldagem e preservação da cultura organizacional.	2
b	Gestão do negócio: administrada pelo proprietário fundador, decisões centralizadas.	1
c	Simplificação da gestão: unidades de negócios possuem autonomia maior operacional; desaparecem alguns cargos e funções.	3
d	Centralização de estrutura: modelo de gestão com forma de hierarquia mais definida; maior exigência por informações para a tomada de decisão.	4
Seção 2 - Complexidade da Comunicação		
a	Modelo de liderança: simplificação da estrutura e agilidade da tomada de decisão. Maior responsabilidade do grupo.	3
b	Comunicação de comando: excesso de chefias, comunicação formal, lenta e perda do foco.	2
c	Inter-funcional: processo de comunicação se reveste de burocracia e formalidades, delegação de autoridade;	1
d	Direta e informal: o proprietário comunica diretamente suas decisões	4
Seção 3 - Complexidade do Processo de Planejamento		
a	Estratégias: resgate do foco do negócio, atenção voltada para clientes; maior flexibilidade de negociação; ampliação do volume de atividade.	4
b	Integração de funções: implantação de ferramentas de planejamento e controle, no estabelecimento das metas e planos, em um horizonte temporal conhecido;	2
c	Inexistente: o planejamento se confunde com o plano de viabilidade do negócio; a prioridade é produzir e vender para sobreviver;	1
d	Controle orçamentário: exerce pressão sobre o desempenho das áreas; aumento do volume de atividade; exploração de novos produtos e mercados	3
Seção 4 - Complexidade da Burocracia		
a	Formalidade Incipiente: apenas o suficiente para a empresa operar	1
b	Redução da burocracia: eliminação de cargos e diminuição das formalidades.	4
c	Normais de manuais: geração de formalidade excessiva e aumento da burocracia.	3
d	Sistema de informação: criação do sistema de informação, maior burocratização.	2
Seção 5 - Complexidade da Estrutura Organizacional		
a	Estrutura hierárquica: criação de divisões ou centros de responsabilidade e órgãos de staff e assessorias.	2
b	Estruturas funcionais: dotadas de alguma responsabilidade e autoridade; aumento do número de empregados e tarefas; necessidade de novas especializações.	3
c	Informal: limitada a distribuição de função; baixo número de empregados	1
d	Readequação estrutural: centralização de funções, redução de custos fixos estruturais; revisão da logística de armazenamento e distribuição	4

Quadro 2 – Análise do Ciclo de Vida Organizacional

Fonte: Dados da Pesquisa

O quadro 2 se relaciona com as características relacionadas com quatro perspectivas de análise: (a) complexidade da estrutura, (b) complexidade gerencial, (c) impacto das comunicações e (d) processo de planejamento, nos nível alto e baixo, de acordo com o estágio do CVO, conforme descrito a seguir:

- a) Seção 1 – Complexidade da gestão: a letra “d” indicada como sendo a opção que melhor define a complexidade da gestão está relacionada com o estágio **maturidade e inovação**.
- b) Seção 2 – Complexidade da comunicação: os resultados apontam características inerentes ao estágio **nascimento**; a segunda alternativa mais votada evidencia relação com o estágio **renovação**. Ambos, **renovação** e **nascimento**, são caracterizados por simplicidade e informalidade da comunicação.
- c) Seção 3 – Complexidade do Processo de Planejamento: pode-se dizer que a fase do CVO que se aplica às características identificadas neste item da pesquisa é a **renovação**. A segunda alternativa eleita é inerente ao estágio da **maturidade**; logo a empresa demonstra estar passando da maturidade para a **renovação**.
- d) Seção 4 – Complexidade da Burocracia: a alternativa que mais se aplica a realidade da organização é a opção “b” e a segunda que melhor reflete a fase do CVO é o item “c”. Assim, verifica-se que a empresa saiu de uma condição de formalidade excessiva, migrando para o processo de reestruturação. Para Kaufmann (1990), estas são as características do estágio **renovação**.
- e) Seção 5 – Complexidade da estrutura organizacional: a alternativa que mais se aproxima com a realidade da empresa investigada é opção “d”, sendo que esta característica define o estágio da **renovação**, pois busca resgatar valores, simplificar a tomada de decisão e cortar os excessos de custos fixos. O quadro 4 apresenta o resultado da avaliação do modelo do CVO proposto na pesquisa.

1.	Nascimento (1b, 2d, 3c, 4a, 5c)	8
2.	Crescimento (1a, 2c, 3b, 4d, 5b)	10
3.	Maturidade e Institucionalização (1c,2a, 3d, 4c, 5a)	14
4.	Renovação (1d, 2b, 3a, 4b, 5d)	18

Quadro 3 – Avaliação do Estágio do CVO

Fonte: Dados da Pesquisa

O quadro 4 apresenta o cômputo da escala *Likert*, com base nas alternativas mais votadas, evidencia que o CVO da empresa estuda situa-se fortemente relacionado com o estágio **Renovação**, pois apresenta a maior parte dos atributos identificáveis com esta fase.

3.3 Análise das Descobertas – Valores sociais e coletivos

A investigação dos fatores determinantes da criação da folga orçamentária discute as quatro dimensões dos valores sociais e coletivos apresentados na concepção de Hofstede (1980), (a) grau de incerteza do futuro, (b) individualismo versus coletivismo, (c) hierarquia e autoridade, e (d) valores sociais masculinos versus femininos.

Item	Descrição das questões	Quantidade de Respostas				
		CP	C	N	D	DP
Q1	As crenças e valores (éticos e morais) lhe foram transmitidos, quando da sua admissão ou promoção a sua atual função	2	13	1	-	-
Q2	A empresa está inserida em um contexto estável de mercado e os funcionários se sentem pouco ameaçados pela incerteza do futuro e por situações de conflito	8	3	1	4	-
Q3	Todos os gestores têm visão clara sobre os resultados futuros e as metas são conhecidas.	-	8	-	8	-
Q4	Sou um agente ativo na busca dos meus objetivos e procuro alcançar resultados, independentemente dos objetivos de outros gestores e da organização	1	1	-	13	1
Q5	A minha gestão é caracterizada pela independência dos demais colegas; tenho autonomia para propor e direcionar as ações do meu departamento	-	-	11	-	5
Q6	A empresa possui uma inadequada distribuição de autoridade e apresenta alto desnível hierárquico, sendo que a tomada de decisão ocorre apenas no mais alto nível da gestão	-	2	2	12	-
Q7	Participo diretamente da elaboração do processo de Planejamento Estratégico e Operacional, contribuindo ativamente na definição das metas de médio e de longo prazo	9	7	-	-	-
Q8	As decisões durante o planejamento e a execução orçamentária, em regra geral, são tomadas em consenso	2	14	-	-	-
Q9	Na empresa os valores sociais cultivados são: realização pessoal, competitividade, agressividade, e sucesso financeiro	-	-	3	12	1
Q10	Os valores sociais apreciados são: relacionamento cooperativo, cordialidade, qualidade de vida e humildade	1	10	-	5	-

Quadro 4 – Valores Sociais e Coletivos

Fonte: Dados da Pesquisa

A dimensão proposta por Hofstede (1980) “grau de incerteza do futuro” relaciona-se com as questões Q1, Q2 e Q3; do total dos 16 gestores entrevistados, 15 confirmam que a empresa transmitiu seus valores éticos e morais e 11 entendem que a organização se encontra em um ambiente estável e se sentem pouco ameaçados pela incerteza do futuro. Todavia, a questão sobre a visão estratégica da empresa 8 entrevistados concordaram com a assertiva e 8 discordaram. As proposições das questões Q4 e Q5 se referem à dimensão “individualismo versus coletivismo”. Dentre o total de respondentes, 14 discordam da assertiva de que priorizam objetivos e resultados pessoais em detrimento do coletivo. Contudo, 4 afirmam que atuam de forma autônoma e independente, propondo e direcionando ações para o departamento de sua responsabilidade e 12 se mantiveram neutros na questão.

As assertivas Q6, Q7 e Q8 verificam o grau da dimensão “hierarquia e autoridade”. Na questão Q6, 12 entrevistados discordam da afirmativa que sugere a existência de distribuição hierárquica inadequada na organização. Nas questões Q7 e Q8, todos os gestores que declararam que são agentes ativos do Planejamento Estratégico e Operacional e que as decisões inerentes ao processo de elaboração e a execução são tomadas em consenso. As alternativas Q9 e Q10 tratam da dimensão “valores sociais masculinos versus feminino”. A alternativa Q10, apontada por 11 gestores como de maior concordância e a alternativa Q9 como de maior discordância com 13 respostas, demonstram que a empresa se identifica mais com os valores sociais femininos, ou seja, relacionamento cooperativo, cordialidade e humildade, ao invés de apregoar o sucesso financeiro e a competitividade.

3.4 Análise das Descobertas – Taxonomia de Forsyth

A tabela 8, seção 3 do questionário de entrevista trata das quatro dimensões éticas, segundo a taxonomia de Forsyth (1980), em escala Likert a fim de se averiguar o perfil do gestor frente à tomada de decisão em assuntos de ordem moral.

Item	Descrição das questões	Quantidade de Respostas				
		CP	C	N	D	DP
Q11	Existem muitas formas de se olhar para assuntos de ordem moral e, princípios éticos não são aplicáveis a análise e ao julgamento de todos os problemas de ordem moral. Existem exceções		8		8	
Q12	Acredito que a aplicação de regras e princípios éticos universais conduzirá aos melhores resultados, sempre que o julgamento envolver decisões de ordem ética. Os melhores resultados sempre podem ser obtidos.		16			
Q13	É preferível abordar julgamentos de ordem moral questionando individualmente e, em cada situação, se questionar sobre qual decisão promoverá resultado mais justo. Não existem princípios morais gerais ou universais		4		12	
Q14	Questões éticas devem ser julgadas com base em conceitos e princípios éticos gerais ou universais. A justiça está na equidade e no tratamento igualitário das questões morais. Deve-se entender as conseqüências de cada ato como algo importante na decisão a ser tomada.	4	12			
Q15	Julgo questões de ordem ética e moral, principalmente, baseando no meu próprio feeling e na minha perspectiva sobre determinado ato ou situação				4	12
Q16	A avaliação da moralidade de um ato depende exclusivamente da minha consciência ética, pois quem me julga é a minha própria consciência				12	4

Quadro 5 – Valores e orientação ética: Taxonomia de Forsyth

Fonte: Dados da Pesquisa

A alternativa Q11 propõe uma assertiva característica do indivíduo denominado “excepcionista” que, segundo Forsyth (1980), admitem que as exceções devam ser aceitas, ao invés de princípios morais absolutos. Nesta questão houve empate com 8 respondentes concordando e 8 discordando da proposição de que regras morais são desejáveis, porém as exceções são permitidas. As alternativas Q12 e Q14 tratam dos elementos característicos do indivíduo “absolutista” os quais sentem que as ações são éticas ou morais desde que apresentem resultados ou conseqüências positivas, em conformidade com as regras da moralidade.

Do total de entrevistados, 100%, sinalizando absoluta concordância com a proposição de que as regras e princípios éticos universais são capazes e suficientes para a obtenção dos melhores resultados em questões morais. A alternativa Q13 define os indivíduos conhecidos como “situacionistas” e são aqueles que defendem uma análise contextual dos atos moralmente questionáveis. Questionam se um ato rende o melhor resultado possível, em determinada situação, ou seja, rejeitam regras morais. Do total de respostas, 12 discordam da assertiva de que inexistem princípios morais ou regras universais; portanto, ratificam as respostas das questões Q12 e Q14.

As alternativas Q15 e Q16 tratam de caracterizar o perfil dos indivíduos chamados de “subjetivistas”, que são aqueles os quais argumentam que julgamentos de ordem moral dependem, primeiramente, de seus próprios valores pessoais. Todos os entrevistados demonstram rejeitar regras morais e baseiam seu julgamento no seu feeling sobre a ação e o contexto. Na questão Q15, 16 dos respondentes afirmaram que não julgam questão de ordem ética ou moral segundo seus próprios sentimentos. Na questão Q16, 100% afirmaram de não julgam questões éticas com fundamentação apenas em sua própria consciência. Assim, a dimensão que mais se acentua e caracteriza o perfil dos gestores avaliados é a de “absolutistas”. Portanto, os respondentes apresentam forte base em princípios éticos e regras universais, quando do julgamento de questões de ordem moral e ética.

3.5 Análise das Descobertas – folga orçamentária

A investigação da possível existência e a análise da folga ou reserva orçamentária assumiu como parâmetro, a variação negativa superior a 20%, ou seja, quando o valor orçado para a alínea contábil for superior ao efetivamente registrado na execução do orçamento. A

tabela 9 demonstra a folga orçamentária verificada nas contas contábeis, no comparativo orçado versus realizado do ano de 2009.

Contas	Orçado	Realizado	(%) R\$	(%) Var.
Matéria-Prima	1.222,4	1.002,0	(220,4)	-21,99%
Outros Insumos Prod	883,5	727,9	(155,7)	-21,39%
Desp. Diretas	366,5	303,8	(62,7)	-20,63%
Viagens e Estadas	407,8	304,0	(103,8)	-34,14%

Quadro 6 – Folga orçamentária (em R\$ mil)

Fonte: Dados da Pesquisa

As contas com maiores variações orçamentárias, em moeda (R\$), foram matéria-prima (papel) e outros insumos de produção (embalagem, chapa, filme), sendo matéria-prima com superavaliação de R\$ 220.400,00 e, a conta outros insumos de produção na ordem de R\$ 155.700,00. Parte da variação orçamentária registrada em papeis e chapas é explicada pela paridade cambial, haja vista, o alumino e o papel tratarem-se de commodities; entretanto, mesmo excluindo-se o efeito da variação cambial permaneceria a configuração de folga orçamentária.

A conta com maior variação porcentual é a denominada viagens e estadas e, de acordo com a controladoria da empresa, se justifica pela dificuldade de associação dos gastos com o sucesso de vendas. No ano de 2009, ainda segundo a controladoria, a empresa pretendia empreender esforços na abertura de novos mercados no nordeste brasileiro, o que foi prejudicado pela mudança de estratégia comercial ao longo do ano.

Produção	Orçado	Realizado	(%) Var.	Comercial - Público	Orçado	Realizado	(%) Var.
Matéria-Prima	1.222,4	1.002,0	21,99%	Desp. Diretas	79,6	67,5	17,91%
Outros Insumos Prod	883,5	727,9	21,39%	Viagens e Estadas	47,0	37,2	26,34%
Custos c/ Pessoal	739,9	683,6	8,23%	Feiras e Eventos	40,0	38,6	3,63%
Custos Ind.Prod.	885,5	759,4	16,61%	Desp. c/ Pessoal	110,9	102,0	8,70%
Total	3.731,3	3.172,9	17,60%	Total	277,5	245,3	13,11%
Comercial - Privado	Orçado	Realizado	(%) Var.	Asses Educ - Privado	Orçado	Realizado	(%) Var.
Desp. Diretas	236,5	184,4	28,24%	Desp. Diretas	50,5	51,9	-2,82%
Viagens e Estadas	226,0	147,3	53,40%	Viagens e Estadas	134,8	119,5	12,82%
Feiras e Eventos	140,0	137,9	1,54%	Feiras e Eventos	203,0	166,8	21,73%
Desp. c/ Pessoal	406,7	341,6	19,05%	Desp. c/ Pessoal	108,4	172,4	-37,11%
Total	1.009,2	811,3	24,40%	Total	496,7	510,6	-2,72%

Quadro 7 – Identificação da folga orçamentária (em R\$ mil)

Fonte: Dados da Pesquisa

O quadro 7 apresenta a folga orçamentária verificada nas contas contábeis, individualizada por centro de responsabilidade, no comparativo orçado versus realizado do ano de 2009. O objetivo foi analisar a associação entre a folga orçamentária identificada, o departamento e as características da personalidade de cada gestor reveladas pela aplicação da taxonomia de Forsyth (1980) e as dimensões éticas e morais de Hofstede (1980).

4 CONCLUSÃO

As conclusões que se chega ao final desta pesquisa já se encontram transcritas na análise das descobertas, todavia, resumem-se a seguir as principais constatações:

a. *Hipótese 1a – a folga orçamentária será maior entre os departamentos, cujos gestores detenham menor grau de conhecimento das crenças e valores da organização.* Não foi possível concluir que a folga orçamentária será maior entre os departamentos que detenham menor grau de conhecimento das crenças e valores, uma vez que todos os entrevistados disseram que a empresa as transmitiu adequadamente quando de sua admissão ou promoção ao cargo.

b. *Hipótese 1b – a folga orçamentária será maior entre os departamentos, cujos gestores apresentem menor grau de segurança com relação às incertezas e ameaças futuras.* Com base na análise das respostas é possível confirmar que o departamento com maior folga orçamentária foi aquele cujo gestor demonstrou menor grau de certeza e segurança com relação ao futuro.

c. *Hipótese 1c – a folga orçamentária será maior entre os departamentos, cujos gerentes apresentem maior independência de gestão.* Os resultados indicam que todos os gestores dos departamentos que apresentarem folga orçamentária declararam que atuam com total independência em sua gestão. De forma contrária, os departamentos nos quais não foi evidenciada a existência de folga orçamentária, afirmaram que atuam de forma participativa e sem total independência.

d. *Hipótese 1d: – a folga orçamentária será maior entre os departamentos, cujos gerentes apresentem menor aceitação de autoridade e hierarquia.* A pesquisa não produziu resposta conclusiva a esta hipótese, haja vista que todos os gestores declararam os mesmos níveis de aceitação de autoridade e hierarquia.

e. *Hipótese 2a – a folga orçamentária será menor entre os departamentos, cujos gestores sejam classificados no perfil “absolutista”.* A resposta foi inconclusiva considerando que, tanto os departamentos que apresentaram folga orçamentária como os demais, mostraram evidências das características do perfil absolutista.

f. *Hipótese 2b – a folga orçamentária será menor nos departamentos, cujos gestores apresentem níveis altos de idealismo e baixo relativismo (absolutistas).* Neste item, também, a resposta foi inconclusiva considerando que, tanto os departamentos que apresentaram folga orçamentária como os demais, mostraram evidências das características do perfil absolutista.

g. *Hipótese 2c – a folga orçamentária será maior nos departamentos, cujos gestores apresentem baixo nível de idealismo e alto nível de relativismo (subjetivistas).* A resposta dos entrevistados renega a percepção das características do indivíduo subjetivista. Portanto, não foi possível associar a folga orçamentária com a existência de gestores com o perfil subjetivista.

h. *Hipótese 3 – Existe relação significativa entre o estágio do CVO e a folga orçamentária.* A literatura sobre modelos de identificação e mensuração do CVO fundamentados em estágios de desenvolvimento, bem como o modelo de Kaufmann (1990), utilizado na investigação desta pesquisa formam o entendimento de que é possível admitir que a folga orçamentária comece a existir no CVO, apenas a partir da introdução do processo de planejamento, portanto, entre os estágios do crescimento e da maturação/institucionalização.

Em resumo, resposta dos gestores dos departamentos que apresentaram folga orçamentária, evidenciaram perfis destoantes dos demais respondentes, demonstrando menor predisposição à obediência aos valores e orientação ética. Pode-se dizer que os valores e a orientação ética são potencialmente fatores determinantes da existência de folga orçamentária nas empresas.

BIBLIOGRAFIA

BEUREN, Ilse Maria. et al. **Como elaborar trabalhos monográficos em Contabilidade: Teoria e Prática**. 3.ed. São Paulo: Atlas, 2006.

BORINELLI, Márcio L. **A identificação do ciclo de vida das pequenas empresas através das demonstrações contábeis**. Dissertação apresentada à UFSC, 1998.

DOUGLAS, Patricia C., WIER, Benson. Cultural and Ethical Effects in Budgeting Systems: A Comparison of U.S. and Chinese Managers, **Journal of Business Ethics** (2005) 60: 159–174 DOI 10.1007/s105510046711z Springer 2005

FAYET, Eduardo. **Marco teórico para um modelo de gestão à luz do ciclo de vida das organizações**. Tese de doutorado apresentada ao programa de Pós-Graduação do curso de Engenharia da Produção – UFSC, 2009.

FORSYTH, D. R.: 1980, A Taxonomy of Ethical Ideologies, **Journal of Personality and Social Psychology**. Vol 39(1), Jul 1980, 175-184. Link <http://psycnet.apa.org/>

FREZATTI, Fábio. **Análise do perfil de planejamento associado ao ciclo de vida organizacional nas empresas brasileiras**, 9º Congresso USP de Contabilidade, 2009. Link <http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos92009/158.pdf>

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

HOPE, Jeremy e FRASE, Robin. Who needs budget? **Harvard Business Review**. February, 2003.

MATTAR, João. **Filosofia e ética na administração**. São Paulo : Saraiva, 2004.

NASCIMENTO, Artur; RIBEIRO, Daniel; JUNQUEIRA, Emanuel. **Estado da arte da abordagem comportamental da Contabilidade gerencial: análise das pesquisas internacionais**. Congresso USP, 2008.

SILVA, Juvancir. **Opção estratégica, aptidões dominantes e estágio no ciclo de vida das organizações: estudo de caso exploratório em uma média empresa industrial**. Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção da UFSC, 2002.