



Cultura Organizacional e Práticas Orçamentárias: Um Estudo em uma Empresa do Segmento de Combustível

MARIA DO SOCORRO DA CONCEIÇÃO MOURA PESSOA

Universidade Federal Rural de Pernambuco

INDIRA SCARLETT DOMINGUEZ ARITA

Universidade Federal Rural de Pernambuco

CARLA RENATA SILVA LEITÃO

Universidade Federal Rural de Pernambuco

Resumo

O artigo objetiva verificar como as dimensões da cultura organizacional se manifestam nas práticas orçamentárias de uma empresa multinacional do segmento de combustíveis com sede em Recife, estado de Pernambuco e com filiais em 15 estados brasileiros. Para isso, utilizou-se as dimensões da cultura organizacional estabelecidas por Hofstede. Sobre a metodologia utilizada, a pesquisa é descritiva com abordagem qualitativa, sob a forma de estudo de caso único. A coleta de dados foi estruturada em três etapas: realização de entrevista com o *controller* da empresa, aplicação de questionário com seis gerentes de unidades e observação de documentos fornecidos pela organização, tais como organograma, manuais, plano orçamentário, orçamento e sistema integrado. Os resultados revelam que as diretrizes orçamentárias são desdobramentos do planejamento estratégico plurianual, definidos pelos acionistas, diretores, e especialistas da cadeia de valor, sendo tomadas como premissas orçamentárias, desdobrando-se em metas e indicadores. Foi possível ainda confirmar que a institucionalização e consolidação das práticas orçamentárias apresentam relação com as seis dimensões de Hofstede (1991), indicando especificamente que a entidade é: orientada para alcançar resultados; voltada para o trabalho paroquial, visto que a identidade dos colaboradores é fortemente influenciada pela organização; um sistema aberto, que facilita a comunicação entre seus clientes internos e externos; caracterizada por controle rígido; e, com leve inclinação normativa, ao desenvolver e manter normas, procedimentos e regras consolidadas. Assim, a pesquisa buscou contribuir com os estudos sobre orçamento, principalmente com a compreensão das relações entre a cultura organizacional e as práticas orçamentárias, ao abordar a cultura sob a perspectiva das suas dimensões.

Palavras-chave: Cultura Organizacional; Práticas Orçamentárias; Dimensões Culturais.

1 Introdução

O orçamento pode ser considerado um elemento fundamental no processo de planejamento e controle das organizações. Segundo Lavarda, Lavarda, Marassi & Wrubel (2016), esse consiste em uma das ferramentas do planejamento financeiro que permite aos gestores controlar a efetividade dos resultados.



São Paulo 27 a 29 de julho 2022.

Lunkes (2009) afirma que o orçamento nas empresas nasceu no início do século XX como uma ferramenta de gestão de custos e, posteriormente, desenvolveu-se alguns conceitos de práticas de planejamento e administração financeira. A *Dupont de Menous* foi a empresa pioneira em adotar de imediato o sistema que estabelecia metas fixas e planejamento contábil para o futuro. Naquela época, era uma forma simples e eficaz de se projetar operações e monitorar o desempenho de funcionários e departamentos. Nos anos seguintes, já na década de 1930, com o surgimento da administração científica, a utilização do orçamento empresarial teve um grande impulso (Lopes & Blaschek, 2005).

No Brasil, o orçamento passou a ser instrumento de pesquisa a partir de 1940, sendo utilizado pelas empresas com mais frequência somente na década de 1970. Atualmente, o orçamento empresarial é uma técnica bastante utilizada nas grandes empresas brasileiras para a tomada de decisão (Leite, Szabo, Silva & Bufrem, 2008). Além da particularidade de ferramenta de apoio à gestão, o orçamento adquire um papel motivacional nas organizações. Isto é percebido quando há o incentivo aos funcionários que executam os processos rotineiros da empresa com o intuito de atingir os objetivos estabelecidos no planejamento.

Nesse cenário, Almeida, Machado, Raifur & Nogueira (2009) apontam exemplo onde a participação de colaboradores e gerentes no processo orçamentário procura desenvolver uma maior interação entre estes, nos diversos níveis hierárquicos da empresa. Dessa forma, a interatividade que ocorre entre os múltiplos níveis da estrutura do organograma permite novas análises e reuniões entre os atores envolvidos nos processos organizacionais, proporcionando, assim, a construção e implementação de novas ideias que resultem em relevantes contribuições para a empresa.

Para Hofstede (1984), a administração empresarial lida com realidade que é feita pelo homem. Sendo que as pessoas constroem as organizações de acordo com seus valores, e as sociedades são compostas por instituições e organizações que refletem os valores dominantes em sua cultura. Dessa forma, a noção de cultura organizacional oriental e ocidental, como métodos estabelecidos de gestão moderna e universal, vem se desconstruindo, pois, torna-se cada vez mais claro que a gestão em diferentes países não é a mesma e que muitas generalizações usuais são, de fato, não justificadas, assim como não se permite falar de um único tipo de gerenciamento. Nesse sentido, há uma necessidade entre os gestores e teóricos da administração de uma compreensão muito mais profunda da gama de sistemas de valores determinados pela cultura que, de fato, existem entre os países e que devem ser levados em consideração ao se transferir ideias de administração de um país para outro (Hofstede, 1991).

Algumas pesquisas focaram em investigar a influência dos aspectos culturais no orçamento (O’connor, 1995; Iriyadi, 1998; Tarifa, 2008, 2013; Etemadi, et al. 2009; Heinzmann & Lavarda, 2011; Livovschi, 2013 e Lavarda, 2016), as quais apontaram que a cultura organizacional influencia e altera as práticas orçamentárias empresarial. Ainda em relação às pesquisas realizadas sobre o tema cultura organizacional e orçamento, Kawata, Schnell, Toigo & Dal Vesgo (2018) identificaram 70 artigos publicados em periódicos diferentes, envolvendo 131 pesquisadores de 80 universidades de todo o mundo entre os anos de 1981 e 2016. Além disso, ao se pesquisar no google acadêmico, observou-se e o resultado mostrou 182 artigos publicados do período de 1981 a 2021; o que mesmo apontando para uma crescente exploração do tema, não demonstra um esgotamento das oportunidades de pesquisa sobre este.

Assim, diante destes argumentos, o objetivo da pesquisa é verificar como as dimensões da cultura organizacional se manifestam nas práticas orçamentárias em uma empresa do setor de combustíveis. Para, isso serão consideradas as dimensões culturais de Hofstede (1991).



São Paulo 27 a 29 de julho 2022.

A escolha de se fazer o estudo no setor de combustíveis se deu pela observação de que este segmento apresenta considerável importância na economia com participação expressiva no Produto Interno Bruto (PIB) nacional. O último censo brasileiro realizado em 2015, revelou que o setor contribuiu com R\$185,22 bilhões, representando 20% da atividade econômica do setor industrial (Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística [IBGE], 2015). De acordo com os dados levantados pelo Instituto Brasileiro de Petróleo e Gás (IBP) e Grupo de Economia da Energia da Universidade Federal do Rio de Janeiro (UFRJ), até 2022, o setor tem a capacidade de gerar 873 mil empregos e gerar renda de R\$58 bilhões.

Com o alcance do objetivo atribuído, a pesquisa pretende contribuir com a compreensão das relações entre a cultura organizacional e as práticas orçamentárias, especificamente no contexto das dimensões de Hofstede (1991).

2 Referencial Teórico

2.1. Cultura Organizacional e Orçamento

A gestão convive com uma realidade construída pelo homem, posto que as pessoas constroem organizações de acordo com seus valores, e as sociedades são compostas por instituições e organizações que refletem os valores dominantes de sua cultura. Dessa forma, as organizações estão percebendo, na prática, mesmo que lentamente, que suas teorias são muito mais universais do que haviam percebido, visto que essas teorias também refletem a cultura da sociedade em que estão inseridas (Hofstede, 1984).

Ainda na percepção de Hofstede (1991), a noção de cultura oriental e ocidental, como métodos estabelecidos de gestão moderna e universal, vem se desconstruindo, pois torna-se cada vez mais claro que a gestão em diferentes países não é a mesma e que muitas generalizações usuais são, de fato, não justificadas; assim como não se permite falar de um único tipo de gerenciamento. Nesse sentido, há uma necessidade entre os gestores e teóricos da administração de uma compreensão muito mais profunda da gama de sistemas de valores determinados pela cultura que, de fato, existem entre os países e devem ser levados em consideração ao transferir ideias de administração de um país para outro.

Há um aprendizado ao relacionar o ambiente e a forma de como gerenciar as situações internas da organização. Para Schein (1984), a cultura está sempre em evolução, logo, percebe-se que ela atua como um modelo dinâmico, em que pode ser aprendida, transmitida e mudada. Existe um aprendizado, não apenas cognitivo, mas emocional também, uma vez que envolve o grupo em busca de soluções para problemas apresentados pelos ambientes externo e interno, os quais criam incertezas e ansiedades.

Ainda de acordo com Schein (1984), quando as práticas gerenciais de motivação falham, a compreensão das incongruências culturais pode ajudar a disseminar uma visão mais positiva da natureza humana. Desta forma, entender como a cultura organizacional funciona é o primeiro passo para possibilitar intervenções que venham a melhorar o desempenho das organizações e a vida das pessoas que nela trabalham.

Nenhuma atividade de gerenciamento pode ser isenta de cultura (O'Connor, 1995). Para Hofstede (1991), cultura organizacional é uma forma de programação mental construída de forma coletiva que distingue os membros de uma organização. A natureza da cultura organizacional é a maneira como determinados elementos, tais como valores, crenças e pressupostos, conjuntamente, são compreendidos dentro da organização e, com o tempo, são compartilhados entre os indivíduos e considerados fundamentais para o sucesso da instituição. Tais elementos moldam o formato em que a organização desempenha suas funções e se manifestam no cotidiano empresarial (Schein, 1999). Levando em conta o lado cultural da

São Paulo 27 a 29 de julho 2022.

gestão, pressupõe-se uma compreensão da forma como a mente das pessoas pode ser programada de forma diferente por suas diferentes experiências de vida (Hofstede, 1984).

Estudos mostram que a cultura organizacional pode ser impactada por vários aspectos da configuração organizacional, incluindo a estrutura, as expectativas de seus participantes, a designação das funções, a forma personalizada na resolução de problemas, o estilo do tomador de decisões, as ações cotidianas que envolvem os atores organizacionais bem como normas e práticas na qual a organização pertence (Hofstede, Neuijen, Ohayv, & Sanders, 1990). Essa perspectiva cultural abarca as variáveis internas da organização, seu sistema de autoridade, incluindo as estruturas de autoridade formal, sistemas de controle, estruturas de tarefas e regras da organização.

Harrison (1992) desenvolveu uma estrutura para examinar sistematicamente o efeito da cultura, em pesquisa relacionada à participação no orçamento. O estudo confirmou sua hipótese de que a diferença na cultura não tem um efeito significativo na relação entre a ênfase do orçamento e a participação do orçamento no estresse relacionado ao trabalho e na satisfação no trabalho (Low, 2021).

Delaney e Huselid (1996) mencionam que a qualidade dos recursos humanos afeta a cultura organizacional, enquanto outros afirmaram que a participação no orçamento afeta a cultura organizacional (Ajibolade & Akinniyi, 2013). Segundo Astuti e Yasa, (2018), a participação no orçamento tem efeito direto para a cultura organizacional e gerencial de desempenho.

Da mesma forma, Ajibolade & Akinniyi (2013) mencionaram em seus estudos que a cultura organizacional tem efeito moderado na participação orçamentária e no desempenho gerencial. Isso significa que há efeito da participação orçamentária na cultura organizacional.

Ainda sobre cultura organizacional, Hofstede (1983) constatou em estudo realizado na empresa IBM, que aspectos da cultura nacional influenciam no comportamento das organizações ou dos indivíduos que as compõe. Deste modo, a cultura exposta por Smirlich (1983) gira em torno de valores, atitudes e experiências compartilhadas que as validam. Logo, a cultura inclui tudo o que é aprendido e compartilhado por seus membros, sua herança social e regras de comportamento, próprios costumes e tradições, jargões e histórias locais. Assim, o autor estabeleceu um quadro-referência com 05 dimensões: distância ao poder (distância hierárquica); individualismo x coletivo; masculinidade x feminilidade; evitar incertezas; orientação a longo prazo x curto prazo.

No entanto, Prado (2009) afirma que o estudo das dimensões da cultura nacional de Hofstede (1983) não são apropriadas para estudos nas organizações. Dessa forma, as dimensões, que melhor se adequam à pesquisa de dimensões da cultura organizacional são as de Hofstede (1991) que relacionam outras 06 dimensões: 1. orientação para o processo *versus* orientação para o resultado; 2. orientação para o empregado *versus* orientação para trabalho; 3. paroquial *versus* profissional; 4. sistema aberto *versus* sistema fechado; 5. controle flexível *versus* controle rígido e 6. normativo *versus* pragmático, conforme Tabela 1.

Tabela 1 Aspectos das dimensões da cultura organizacional na perspectiva de Hofstede

| Dimensões | Aspectos |
|---|---|
| 1. Orientação para processos <i>versus</i> orientação para resultados | Baseia-se no confronto da preocupação com processos <i>versus</i> a preocupação com as metas, de modo que na orientação para processos, os indivíduos evitam riscos e dispensam pouco esforço em seu trabalho e cada dia é considerado sempre igual. Na orientação para resultados, os indivíduos sentem-se satisfeitos em situações novas e não familiares, em que dedicam o máximo de esforço nas tarefas e cada dia é considerado um novo desafio. |
| 2. Orientação para os empregados <i>versus</i> orientação para o | No que tange a orientação para os empregados, os indivíduos consideram que seus problemas pessoais possuem valor na organização, de modo que, quando uma responsabilidade é definida, a organização examina de acordo com o |

São Paulo 27 a 29 de julho 2022.

| | |
|---|--|
| trabalho | bem-estar para o empregado. Salienta-se que decisões importantes são tomadas coletivamente. Na orientação para o trabalho, os indivíduos sentem uma extrema pressão para finalizar suas tarefas e percebem a organização está interessada apenas na função que é remetida a cumprir, não no seu bem-estar pessoal. Ressalta-se que decisões importantes são tomadas por indivíduos únicos. |
| 3. Paroquiais versus profissionais | Entende-se que em culturas paroquiais, os indivíduos vinculam suas identidades à organização, ou seja, os indivíduos na forma de empregados da empresa entendem que regras e rotinas organizacionais cobrem não apenas seu comportamento dentro do trabalho, como também em sua vida pessoal. Por outro lado, em empresas com culturas profissionais os empregados se identificam com seu tipo de trabalho apenas, sua função em si, ou seja, as pessoas são convictas que fatores da vida profissional e particular não se misturam. |
| 4. Sistema aberto versus Sistema fechado | Aponta como o clima de comunicação se manifesta dentro da organização. Em sistemas abertos, os indivíduos geralmente recebem bem novos membros à equipe e pessoas sem vínculo organizacional, dessa forma, novos colaboradores se adaptam e se entrosam rápido à equipe. Em sistemas fechados, existe uma tendência de não aceitação às pessoas externas ao âmbito organizacional, apenas pessoas muito especiais se entrosariam com facilidade à equipe. Nesse tipo de sistema, os novos membros necessitam de mais de um ano para que ocorra uma boa adaptação organizacional. |
| 5. Controle flexível versus Controle rígido | Diz respeito ao modo em que a organização está estruturada internamente. Em organizações com controle flexível, os indivíduos tendem a não se preocupar com o controle de custos, os tempos estipulados para realização de determinada tarefa ou duração de uma reunião não são necessariamente cumpridos à risca e brincadeiras são permitidas no ambiente organizacional. Já, em organizações com controle rígido, o tempo para realização das tarefas e reuniões devem ser respeitados, sendo que existe um rígido controle de custos e se torna raro acontecer brincadeiras no ambiente de trabalho. |
| 6. Normativo versus pragmático | Em organizações normativas, os colaboradores tendem a cumprir rigorosamente as regras impostas pela organização e estas são julgadas com mais importância do que os resultados. Já em organizações pragmáticas, a atenção dos colaboradores é focada na necessidade dos clientes e os resultados se tornam mais importantes que as regras organizacionais. |

Fonte: Hofstede (1991, *apud* Lavarda et al., 2016 p.50).

Através dessas seis dimensões de cultura organizacional, será viável estabelecer relações com as práticas orçamentárias nas empresas, identificadas nos dados empíricos. Ressalta-se que existem poucas evidências em estudos anteriores que tenham realizado uso destes constructos que estabelece uma relação de cada dimensão com as práticas orçamentárias.

2.2 Orçamento Empresarial

As empresas sofrem influências diretas de fatores externos, tais como tecnologia, concorrência, economia, política, meio ambiente e sociedade e de fatores internos que estão relacionados com as características operacionais da empresa como administração, finanças, gerenciamento, comportamento, estrutura funcional e cultura organizacionais. Quando a organização identifica os pontos positivos e negativos das influências externas e internas, tem condições de formar o planejamento a ser executado ao longo dos processos.

O planejamento é uma ferramenta que possibilita a identificação desses pontos e permite um panorama antecipado essencial para o gestor conduzir suas atividades com uma visão ampla através da utilização de técnicas apropriadas, visando garantir a coordenação e controle das operações (Welsch, 2009). Segundo Padoveze (2009), o planejamento se divide em: a) planejamento estratégico que é a fase inicial na qual são definidas as políticas, diretrizes e os objetivos de acordo com análise de cenários do ambiente interno e externo; e b)



São Paulo 27 a 29 de julho 2022.

planejamento operacional (também chamado de planejamento tático), etapa posterior ao planejamento estratégico, onde são definidos os planos e objetivos capazes de implementar, no nível operacional da organização, as diretrizes definidas, no planejamento estratégico, através da programação, execução e controle.

A implantação do planejamento é consolidada através do orçamento que é um instrumento que quantifica formalmente os planos de ação. Para Horngren, Foster, & Datar (2000) é um mecanismo utilizado para assegurar a correta medição dos custos e controle das atividades da empresa, portanto, expressa, em termos financeiros e não-financeiros, as estratégias e táticas da empresa.

Na visão de Kenno (2018), o orçamento é uma ferramenta contábil gerencial que deriva do processo de planejamento da gestão, sendo utilizado em todos os segmentos empresariais. De acordo com Hoji (2018), o sistema de planejamento estratégico de uma empresa começa por uma análise do ambiente externo (economia nacional e internacional) e do segmento de mercado na qual ela atua, para estabelecer seus objetivos globais e, em seguida, traduzi-los no orçamento. Esta ideia é reforçada por Magro e Lavarda (2015), quando afirma que orçamento é o documento que mensura os planos de ação para o futuro da organização. De maneira complementar, King (2010) discorre que o orçamento é considerado um Sistema de Controle de Gestão (SCG), dada sua capacidade de traduzir os objetivos em plano de ação, servindo como modelo para avaliar o desempenho.

Covaleski, Evans, Luft & Shields (2003) afirmam que o orçamento foi analisado por diversas perspectivas das ciências sociais, criando várias redes de pesquisa e de conhecimento que contribuam de forma parcialmente isoladas com os objetivos de desenvolver inúmeras reflexões. Dentre as perspectivas teóricas, conforme Guessier, Petri & Lavarda (2019), três permitem o estudo do processo orçamentário: econômica, psicológica e sociológica. Esses entendimentos reforçam a compreensão de como acontecem as relações entre as organizações e as pessoas que moldam e são moldadas pelo processo orçamentário, sendo: a) a econômica, focada no resultado organizacional; b) a psicológica, voltada para o interior do indivíduo e para o comportamento humano em relação ao orçamento adotado; c) a sociológica centrada no aspecto coletivo da construção e execução do orçamento. Todavia, Kenno (2018) informa que encontra deficiência na busca por uma teoria unificada de orçamento e que, possivelmente, ainda não exista uma em uso que englobe todos os pesquisadores, podendo, assim, apenas afirmar a evidência do uso recorrente das teorias econômica, psicológica e sociológica pelos contadores.

Para Catelli (2001), uma das principais funções dos orçamentos consiste na coordenação dos esforços realizados pelas diversas áreas e seus gestores, para o alcance dos objetivos da empresa de maneira ampla, que tornam necessária uma coordenação entre eles, conciliando os seus resultados ao interesse maior da empresa. Nesse contexto, Covaleski et al. (2003) afirmam que existem diversas funções atribuídas ao orçamento, que incluem planejamento, coordenação e controle das atividades, alocação de recursos, motivação de funcionários, além de equilibrar os interesses da organização, dos proprietários e dos gestores, de forma a desempenhar um importante papel na coordenação das atividades e proporcionar incentivos adequados. Hansen e Van der Stede (2004) complementam esse entendimento quando afirmam que ele pode cumprir as funções de planejamento operacional, avaliação de desempenho, comunicação dos objetivos e formulação das estratégias. Outra utilidade do orçamento é a possibilidade de indicar a existência de problemas e servir como ferramenta para solucioná-los (Leite et al. 2008).

Apesar de não ter uma teoria própria, encontram-se na literatura (Hansen & Van der Stede, 2004; Jones, 2008; Pavlatos e Paggios, 2009; Uyar e Bilgin, 2011) as utilidades do orçamento, que são: auxiliar no planejamento, identificar e combater gargalos, analisar



São Paulo 27 a 29 de julho 2022.

variações, calcular bônus, auxiliar no aumento da rentabilidade, controlar desempenho, avaliar desempenho, motivar gestores e empregados, auxiliar na formulação e implementação da estratégia, facilitar na comunicação de metas e coordenação de operações, controlar custos e despesas, dentre outros.

Para Bornia e Lunkes (2007), as práticas orçamentárias apresentam-se como um componente consolidado nos sistemas de gestão das empresas. King (2010) afirma que o orçamento é considerado um Sistema de Controle de Gestão (SCG) pela capacidade de traduzir os objetivos em plano de ação, servindo para avaliar o desempenho. Ainda neste contexto gerencial, Otley (1999), afirma que tradicionalmente a prática orçamentária tem sido a base da maioria das ferramentas de controle organizacional, por ser um dos poucos métodos capazes de integrar os processos organizacionais em um único sumário coerente. Ainda, segundo o Otley (1999), o orçamento permite medir o desempenho relacionando os custos como medida interna e os rendimentos como medida externa.

Segundo Frezatti (2009) e Lunkes (2007), o processo orçamentário pode ser dividido em três partes: planejamento, execução e controle. Para cada fase, Lunkes et al. (2014) apresentam as principais práticas orçamentárias utilizadas: a) planejamento, que envolve manual e orçamento, comitê orçamentário, formas de elaboração, período, revisão e tipos de orçamento; b) Execução, envolvendo os objetivos pretendidos, finalidades e informações utilizadas na elaboração; e c) Controle, abrangendo os critérios utilizados para avaliar os resultados, papel no monitoramento, responsáveis pelas variações e finalidades de análise das variações.

Ainda para Lunkes et al. (2014), as práticas do planejamento definem que o manual de orçamento deve estabelecer as diretrizes, objetivos, metas e indicadores definidos previamente pela alta administração. O comitê orçamentário engloba geralmente os proprietários, diretores *controller*, gerentes e chefias departamentais. O período do planejamento pode ser para menos de um ano, anual ou plurianual e as revisões podem ser mensal, trimestral e semestral.

O processo orçamentário nas organizações pode ser muito particular devido as características do negócio ou do modelo de gestão, o que possibilita a empresa escolher o melhor tipo de orçamento para sua realidade. No entanto, de uma maneira geral, a sua estrutura pode seguir o padrão *Bottom-up* (de baixo para cima), *Top-down* (de cima para baixo) ou mesmo uma combinação entre eles (Jerônimo, 2020). Nessa abordagem, Lunkes (2003) afirma que a estrutura organizacional, políticas, gestão de pessoas e sistemas de informações são condições prévias necessárias ao processo orçamentário.

Cada tipo de orçamento apresenta características distintas e podem se classificar em: a) orçamento estático, que é um orçamento definido, aprovado, que não sofre mudança, até o próximo orçamento, independente das alterações que possam ocorrer no cenário econômico ou comercial no qual a empresa esteja inserida (Hornigre, Foster & Datar 2000); b) orçamento flexível, que ajusta-se às condições do mercado e da empresa ao longo do período (Heineck & Feil, 2018); c) orçamento contínuo ou *rolling*, que é a peça orçamentária que não se limita ao planejamento anual como os outros processos orçamentários, sendo um orçamento com maior amplitude no direcionamento de negócio da organização (Jerônimo, 2020); d) orçamento base zero (OBZ), caracterizado por ser elaborado sem referência passada, baseado na reavaliação dos métodos, intenções e recursos (Livovschi, 2013); e e) *beyond budgeting*, considerado um modelo mais adaptável à gestão do que o tradicional, agregando modelos como *benchmarking* e *Balanced Scorecard- BSC* (Norkowski, 2012).

É possível encontrar empresas que utilizem mais de um tipo de orçamento, adotando um como orçamento principal e outro de maneira secundária, contudo, mantendo a adequação aos princípios orçamentários (Livovschi, 2013).



São Paulo 27 a 29 de julho 2022.

Em relação à execução, o objetivo pretendido do orçamento, segundo Hoji (2018), é prever o futuro da empresa para obter o resultado desejado e, para obter isso, as atividades planejadas devem ser executadas de acordo com o plano orçamentário, executando, dessa forma, seu controle. Lunkes et al. (2014) acrescentam os objetivos de maximizar os resultados, introduzir novos produtos e serviços, planejar, controlar e valorar o resultado e criar incentivos e recompensas.

De acordo com Covaleski et al. (2003), existem diversas finalidades atribuídas ao orçamento, que incluem planejamento, coordenação e controle das atividades, alocação de recursos, motivação de funcionários, além de equilibrar os interesses da organização, dos proprietários e dos gestores, de forma a desempenhar um importante papel na coordenação das atividades e proporcionar incentivos adequados. Hansen e Van der Stede (2004) complementam esse entendimento quando afirmam que ele pode cumprir as funções de avaliação de desempenho, comunicação dos objetivos e formulação das estratégias. Outra utilidade do orçamento é a possibilidade de indicar a existência de problemas e servir como ferramenta para solucioná-los (Leite et al., 2008).

O orçamento utiliza diversas informações em seu processo de elaboração tais como resultado de anos anteriores, estatísticas, análise de mercado e indicadores econômicos (Lunkes et al., 2014). Um ponto importante, no controle orçamentário, é o papel que o monitoramento tem no sistema de gestão da organização e dentre as principais práticas estão medidas de desempenho utilizadas através dos resultados de anos anteriores, valores orçados, além de estatísticas do setor (Lunkes et al., 2014).

Nesse cenário, Beuren e Wienhage (2013) afirmam que o controle na gestão por orçamentos é ativo na medida em que permite visualizar o cumprimento ou não dos objetivos durante e ao final do período de execução para a implementação de medidas corretivas. Através da confrontação dos resultados reais com os orçados, utilizando dados históricos como parâmetros de medida, é possível formar um sistema que gera relatórios de indicadores das variações. Portanto, o orçamento é uma ferramenta indispensável para continuidade das atividades empresariais, pelo sincronismo necessário entre a utilização de recursos com as atividades que permitirão à empresa atingir seus objetivos dentro do rumo programado (Carmo & Lima, 2014).

Desta forma, é possível afirmar que as práticas orçamentárias compõem um sistema de controle que deve ser executado em todo tipo de organização. Este controle proporciona maior conhecimento sobre ambiente interno e externo organizacional, pois, estimula os indivíduos que executam essa prática a buscar uma forte compreensão do ambiente organizacional em que estão inseridos, sendo um atributo fundamental para o sucesso da entidade (Rodrigues, Zonatto & Lavarda, 2012).

3 Metodologia

A pesquisa tem natureza descritiva e possui abordagem qualitativa. Para Gillham (2000), o método qualitativo está focado no que as pessoas dizem ou fazem, ou seja, as formas de evidências que são analisadas oportunizam o entendimento dos fenômenos que estão acontecendo. Por essas especificidades, foi escolhido o estudo de caso como método para dar suporte à abordagem qualitativa. Foi realizado um estudo de caso único em uma empresa do segmento de combustíveis. A seleção da empresa objeto de estudo se deu pela acessibilidade e por esta utilizar orçamento empresarial em sua gestão, tendo-o como prática formalizada.

A coleta de dados foi estruturada em três etapas: a) realização de entrevista com perguntas abertas, com questões adaptadas do estudo de Hansen & Van der Stede (2000),



São Paulo 27 a 29 de julho 2022.

aplicada ao *controller* da empresa, visto que este entrevistado tem conhecimento sobre a operacionalização do orçamento realizado; b) aplicação de questionário aos seis gerentes das unidades, contendo questões fechadas e objetivas sobre os aspectos culturais, baseadas nas dimensões de cultura organizacional de Hofstede (1991), em que o respondente expressa sua concordância acerca do assunto com uso de escala tipo Likert; c) observação e análise de documentos tais como organograma, manuais, orçamento e sistemas, com objetivo de entender a estrutura da empresa e viabilizar a triangulação dos dados coletados.

A empresa objeto de estudo é uma multinacional de grande porte do segmento de combustíveis, sediada no Brasil e presente em 15 estados. Com mais de duas décadas de atuação no mercado, possui aproximadamente 1,5% do *market share* nacional (com vendas médias mensais de 100 milhões de litros) e conta com bases próprias e terceirizadas para distribuição de combustíveis com filiais nas regiões Norte, Nordeste, Centro-Oeste e Sudeste com uma equipe de 415 colaboradores. Sua estrutura organizacional está formada a partir de sua holding, que comanda as empresas do grupo econômico. Na busca da melhoria contínua e o fortalecimento de sua cultura e seus processos, a empresa possui áreas consolidadas, dentre elas destaca-se a administrativa financeira onde está localizada a gerência nacional de controladoria e os departamentos de orçamento e contabilidade.

Quanto às características dos entrevistados, o *controller* é do gênero masculino, com formação na área de engenharia e mestrado em inovação, com 18 anos de experiência em empresas americanas, francesas e brasileiras, sendo 11 na área financeira. O gestor de orçamento tem formação em ciências contábeis e sua área é subordinada à controladoria.

A técnica utilizada para a análise dos dados obtidos, através das entrevistas com o *controller* e gestor de orçamento, foi a análise da narrativa que segundo Rabelo (2011), caracteriza-se pela atenção cuidadosa à autoridade interpretativa do investigador e pela relevância da voz do informante.

O questionário de pesquisa, que abordou as questões das dimensões de cultura organizacional, foi enviado para todos os gerentes, através da ferramenta *Google forms*. Essas gerências são subordinadas diretamente à direção geral da empresa e elas participam da construção dos orçamentos de suas áreas e encaminham para o *controller* consolidar e realizar os ajustes necessários.

Os dados também foram obtidos através dos documentos disponibilizados (manual de planejamento orçamentário, manual de execução orçamentária, manual de execução e revisão orçamentária, organograma), o que permitiu caracterizar a empresa e realizar a triangulação dos dados coletados.

Segundo Hofstede (1991), a cultura organizacional se estabelece em seis dimensões: 1. orientação para processos *versus* orientação para resultados; 2. orientação para os empregados *versus* orientação para o trabalho; 3. paroquiais *versus* profissionais; 4. sistema aberto *versus* sistema fechado; 5. controle flexível *versus* controle rígido; 6. normativo *versus* pragmático. Essas dimensões foram utilizadas para compor um bloco da entrevista com o *controller* e elaborar o questionário, com foco nas práticas orçamentárias.

4 Análise dos Resultados

4.1 Características do Processo Orçamentário

Conforme análise documental, verificou-se que as diretrizes orçamentárias são desdobramentos do planejamento estratégico plurianual, definidos pelos acionistas, diretores, e especialistas da cadeia de valor, sendo tomadas como premissas e diretrizes orçamentárias, desdobrando-se em metas e indicadores. No entanto, foi informado pelo *controller* que nos últimos dois anos o planejamento estratégico não foi revisado em decorrência da atual

São Paulo 27 a 29 de julho 2022.

conjuntura econômica provocada pela crise sanitária gerada pelo coronavírus, a qual acarretou considerável queda nas vendas e redução no fluxo de receitas e distanciamento entre alguns sócios que vivem em países diferentes.

Durante o referido período em que não houve a revisão do planejamento estratégico, o orçamento foi elaborado com base nas diretrizes estabelecidas pelos diretores e sócios, com o objetivo de determinar as metas do ano, as quais foram definidas em função da disponibilidade de caixa da empresa para o ano seguinte. Essas informações foram acrescidas das análises de inteligência de mercado, utilizando-se de variáveis de ambiente externo do mercado (crescimento e demanda), câmbio, inflação e taxa de juros e o ambiente interno de todos os setores da organização.

Apesar do planejamento estratégico não estar sendo atualizado, o processo orçamentário da empresa é consolidado e institucionalizado. A partir das informações obtidas do orçamento, são elaborados o Demonstrativo de Resultados projetados (DRE projetado), o Demonstrativo do Fluxo de Caixa projetado (DFC Projetado) e Balanço Patrimonial projetado (BP projetado).

A empresa utiliza o Orçamento Base Zero Matricial (OBZ Matricial) com o objetivo de controlar e reduzir as despesas. Segundo o *controller*, o OBZ Matricial faz o gerenciamento matricial de despesas, o que permite que cada área da empresa elabore seus orçamentos (sem se basear em valores anteriores) e seja avaliada conforme seu desempenho em metas. Além disso, na elaboração do orçamento, são envolvidos os participantes e realizado o controle cruzado com duas pessoas da organização para analisarem todas as despesas de maneira detalhada. No caso em estudo, é o *controller* e o CEO da empresa que fazem essa análise e realizam os cortes/ajustes necessários, com base em indicadores de gastos para cada grupo de despesas.

Verificou-se também que os colaboradores envolvidos no processo orçamentário dispõem de manuais que orientam todo processo, os quais se dividem em: a) Fluxo Gerencial Padrão para o fluxo de valor do planejamento orçamentário; b) Procedimento Gerencial Padrão para execução e revisão orçamentária OPEX (*Operational Expenditure*) para as despesas operacionais, que estabelece regras para elaboração do orçamento operacional; e c) Procedimento Gerencial Padrão para execução e revisão orçamentária CAPEX (*Capital Expenditure*) para as despesas de capital ou investimentos em bens de capital.

O fluxo de valor do planejamento orçamentário estabelece os procedimentos necessários para elaboração do orçamento, incluindo histórico de revisões para registrar todas as movimentações durante o processo de construção, visão geral do fluxo de valor detalhando as etapas, termos técnicos e definições utilizados, fluxograma e regras gerais para elaboração do orçamento. A Figura 1 apresenta o Macrofluxo para elaboração do orçamento.

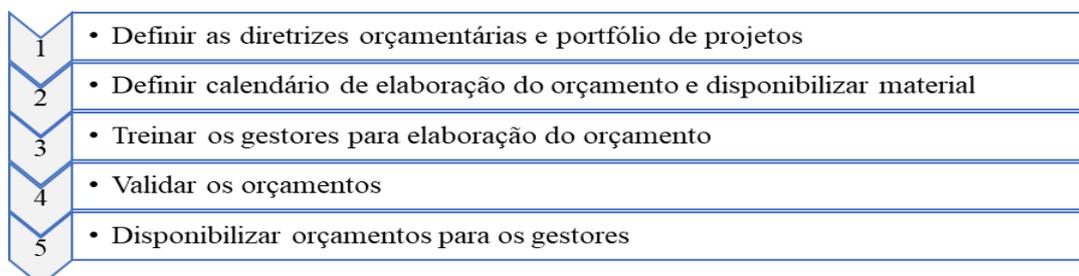


Figura 1 Macrofluxo para elaboração do orçamento

Fonte: Dados da pesquisa (2021)

Durante a entrevista, o controller informou que após o estabelecimento de diretrizes orçamentárias e portfólio de projetos aprovados, em conjunto com CEO, definem o



São Paulo 27 a 29 de julho 2022.

calendário e o setor de planejamento financeiro (PFI), entregam os *templates* em branco para cada setor preparar seu orçamento, juntamente com um teto também pré-definido. Em seguida, é realizado o treinamento com os gerentes das áreas que elaboram os orçamentos de despesas e enviam para serem consolidados pela área de PFI e validados pelos “donos” de pacotes, que são os responsáveis das áreas que gerenciam sua realização (seguros, infraestrutura, sistemas, etc). Após a consolidação das peças orçamentárias, o documento segue para o comitê orçamentário que é composto pelos sócios, diretores, CEO e o *controller* a fim de serem analisados e aprovados e disponibilizados para os gestores.

As peças orçamentárias elaboradas pela empresa são: orçamento de compras, de consumo de materiais, despesas departamentais, investimento, financiamento de receitas financeiras, despesas financeiras, de caixa e projeção das demonstrações contábeis. Há representantes de todas as gerências, tais como: controladoria, contabilidade, suprimentos, vendas, financeiro, recursos humanos, marketing, logística, tecnologia da informação, projetos e administração.

Como forma de aplicação e percepção da metodologia orçamentária desenvolvida pela empresa e a cultura nos colaboradores, foi realizado um cruzamento dos dados obtidos com a realização de entrevistas com o controller e com a aplicação de questionário junto aos gestores da empresa. Durante o processo, os entrevistados mencionaram que as metas orçamentárias estabelecidas podem ser revisadas. A revisão orçamentária de todos os setores ocorre trimestralmente, sendo solicitada pelo setor de planejamento financeiro aos gestores de todas as áreas, com a revisão das contas que fazem parte do pacote de Gestão Matricial de Despesas (GMD). Após o recebimento da solicitação de revisão orçamentária, o gestor da área tem até três dias corridos para enviar a planilha de replanejamento orçamentário, preenchida, ao setor planejamento financeiro. As transferências orçamentárias entre centros de custo são realizadas apenas pelo setor de planejamento financeiro. Quando forem identificadas sobras orçamentárias nas revisões de orçamento trimestrais dos setores, caso seus gastos nos próximos meses não forem justificados dentro do prazo estabelecido pelo setor Planejamento Financeiro, as contas serão zeradas e o saldo transferido para o centro de custo *Saving*. As transferências feitas do centro de custo *Saving* para os demais (incrementos orçamentários) só poderão ser realizadas mediante solicitação e autorização por e-mail do CFO (*Chief Financial Officer*) da empresa.

Quanto à divulgação do orçamento, após todas as revisões e aprovações finais, o setor de Planejamento Financeiro (PFI) envia as informações por e-mail aos gestores das áreas, com os caminhos para acesso ao portal BI (*Business Intelligence*) por onde deverão acompanhar o andamento da movimentação de seus centros de custo de forma diária e realizar os devidos ajustes, caso sejam necessários, antes do fechamento mensal.

Em relação aos aspectos humanos, durante o período da entrevista foi percebido claramente que apesar das diretrizes e metas orçamentárias serem elaboradas de cima para baixo (*top-down*), o processo orçamentário é participativo, com a realização de várias rodadas de negociação de maneira a ser considerada com direcionamento *bottom-up*, ou seja, de baixo para cima, percepção reforçada pelo *controller*. Foi verificando ainda que apesar de existir um comitê orçamentário, este não é formalizado. No entanto, toda orientação que os gestores de áreas e os envolvidos no processo orçamentário necessitam é disponibilizada através de manuais apresentados previamente a toda empresa, explicando assim o processo e as ferramentas, além de um portal BI (*Business Intelligence*) com informações detalhadas para construção de seus orçamentos.

4.2 Cultura Organizacional e Práticas orçamentárias na Empresa



São Paulo 27 a 29 de julho 2022.

Embasada nas seis dimensões de Hofstede (1991), o questionário foi aplicado aos gestores das áreas de administrativa financeira, controladoria, comercial, operações, suprimentos e logísticas.

Nas respostas obtidas, constatou-se que todos os gerentes são do gênero masculino, com idades entre 31 e 50 anos e todos tem formação superior com pós-graduação. Também ficou evidenciado que 100% dos respondentes concordam plenamente nos seguintes pontos: a) que sempre são envolvidos no planejamento e na execução do orçamento da sua área de responsabilidade; b) entendem que têm importante contribuição no processo de elaboração do orçamento; e c) que a empresa disponibiliza manual de orçamento para o processo de elaboração deste. Essas evidências corroboram com o relato do *controller* e equipe responsável pelo planejamento financeiro. Quando perguntados se eles tinham influência no orçamento final de sua área, todos afirmaram que sim, que eles têm influência nos orçamentos, o que indica que os entrevistados validam que influenciam no orçamento final.

Para a questão que indagou se o orçamento funciona como um sistema de autorização de despesa para todos os itens, sem necessidade de autorização superior, as respostas indicaram que a maioria concorda, um discorda e um não soube responder, sinalizando que existe necessidade de autorização para determinados grupos de despesas.

Sobre a dimensão 1, orientação para processos *versus* orientação para resultados, os gestores responderam seis perguntas, as quais evidenciaram que os gestores possuem orientação para os resultados. Entretanto, quando perguntados se no trabalho eles são orientados a procurar evitar riscos ou desafios referentes ao processo orçamentário, metade dos entrevistados respondeu que concorda que são orientados e metade indicou que não tem essa orientação, mas todos concordam plenamente que dentro da empresa são orientados a se esforçarem ao máximo para alcançar as metas orçamentárias, assim como a totalidade dos entrevistados concorda, plenamente ou parcialmente, que, como colaborador, se sente confortável quando surgem novas situações relacionadas ao orçamento.

A percepção que o processo orçamentário é consolidado, é ratificado quando os gestores concordam plenamente e/ou parcialmente em dois aspectos: que existem processos operacionais claros em vigor para as atividades que a empresa realiza durante a elaboração do orçamento e quando eles afirmam que entendem que todo problema tem solução, pois, essas afirmações indicam que todos participaram da elaboração do orçamento e sabem como conduzir a sua execução e solucionar os problemas que por ventura surjam. No que tange à resolução dos problemas, dois terços concordam que costumam passar um tempo considerável na tentativa de resolver problemas enquanto um terço discorda parcialmente.

Sobre a dimensão 2, orientação para os empregados *versus* orientação para o trabalho, algumas respostas dos gestores validam a percepção do *controller* em relação às esta dimensão. Neste aspecto, todos os gestores que responderam a pesquisa, concordam que o bem-estar pessoal é observado quando são definidas as responsabilidades orçamentárias para o funcionário e que as decisões importantes sobre o processo orçamentário são realizadas em grupo ou comitê, que validam os processos orçamentários estabelecidos pela empresa no sentido *bottom-up* e de forma participativa, inserindo o colaborador no contexto das decisões organizacional. Quando foi perguntado ao mesmo grupo se os problemas pessoais têm valor diante da organização e se estes influenciam o processo orçamentário, as respostas foram díspares, com dois dos respondentes concordando plenamente, um concorda parcialmente, um discorda plenamente e dois que se mantiveram neutros, não concordando e nem discordando da afirmação. Com essas respostas, não é possível afirmar que os problemas pessoais influenciam ou não no processo orçamentário. O que foi possível inferir na entrevista foi que as metas orçamentárias podem



São Paulo 27 a 29 de julho 2022.

ser ajustadas em decorrência de fatores externos, a exemplo do câmbio, distribuição e revenda, tributos e política, portanto, não em função de problemas pessoais dos gestores.

Quando se analisa o processo orçamentário relatado nas entrevistas, os documentos disponibilizados pela empresa e o tipo de orçamento utilizado (OBZ Matricial), entende-se que os gestores, ao afirmarem que as decisões importantes sobre o processo orçamentário são realizadas em grupos ou comitê, referiam-se à construção e consolidação do orçamento, respeitando as diretrizes e metas definidas pelos acionistas e diretores da empresa. O controller ainda afirmou na entrevista que:

O processo orçamentário é desenhado para não depender de pessoas específicas, mas durante a construção do orçamento, leva-se em conta a situação dos colaboradores como exemplo: pessoas afastadas, doentes, isolamento social etc.).

Dessa maneira, a orientação dos entrevistados quanto à dimensão 2 indica orientação para o trabalho nos aspectos relativos ao orçamento. No entanto, vale ressaltar que a percepção dos respondentes não representa os demais níveis hierárquico e que estes podem ter visão diferente.

Na dimensão 3, que retrata as questões paroquiais *versus* profissionais, as respostas dos gestores indicam uma tendência à paroquial. A maioria dos gestores concorda, parcialmente, que vincula a sua identidade à empresa, de maneira que as regras da organização cobrem todos os aspectos da vida, incluindo a vida particular. Um gestor entende que, parcialmente, sua vida particular e profissional se misturam com os interesses da empresa. Os demais gestores refutam essa afirmação, sendo que a metade concorda parcialmente que foi contratada unicamente por sua competência profissional e dois concordam plenamente com essa afirmação. A maioria dos gestores ainda concorda que além de focar no futuro da empresa, também busca olhar para o futuro de sua carreira, apresentando apenas um gestor que discorda parcialmente dessa afirmativa.

Segundo Hofstede (1991), na dimensão paroquial os indivíduos vinculam suas identidades à organização, ou seja, os indivíduos na forma de empregados da empresa entendem que regras e rotinas organizacionais cobrem não apenas seu comportamento dentro do trabalho, como também em sua vida pessoal. Com base neste conceito, percebe-se que a orientação dos gestores da empresa se aproxima dessa dimensão, posto que eles concordam que vinculam sua identidade à empresa. No entanto, constata-se, que eles entendem que a vida particular e profissional não deve se misturar com os interesses da empresa, procurando focar em suas carreiras. Percebe-se ainda que essas constatações não implicam que os gestores não tenham foco nos resultados, conforme fica evidente na dimensão 1. Apesar dos gestores terem foco no resultado, todos concordam que é importante ter um emprego que lhes deem tempo suficiente para sua vida pessoal ou familiar e que sejam desafiados nesse trabalho. Durante a entrevista, o controller enfatizou que a empresa se preocupa com o bem-estar dos colaboradores e realizando periodicamente pesquisa.

Em relação à dimensão 4, a qual aborda o sistema aberto *versus* o sistema fechado, constatou-se que o sistema aberto é a dimensão que prevalece na empresa. Isso é validado através da percepção dos gestores. Em sistemas abertos, os colaboradores geralmente recebem bem novos membros na equipe e pessoas sem vínculo organizacional, facilitando dessa maneira rápida adaptação e entrosamento com toda a equipe. Esse conceito se aplica quando todos os respondentes afirmam que contribuem para que os novos membros sejam bem recebidos e se entrosam com facilidade quando chegam a empresa. Em relação à participação nas práticas orçamentárias, quando surge um novo membro, quase a totalidade

São Paulo 27 a 29 de julho 2022.

informou que acontece com facilidade e em poucos dias, havendo apenas uma discordância parcial. O mesmo aconteceu quanto à existência de uma boa comunicação dentro da equipe que realiza o processo orçamentário, apresentando apenas uma discordância parcial e os demais gestores acatando a afirmativa que existe uma boa comunicação.

No que se refere à dimensão 5, que versa sobre controle flexível *versus* controle rígido, durante a entrevista foi demonstrado que os orçamentos dos setores são consolidados e acompanhados por um portal BI integrado ao sistema de gestão integrada ERP (*Enterprise Resource Planning*) SAP. Todo processo, a partir da consolidação no sistema (SAP), é automático, precisando seguir as normas estabelecidas pela empresa para abertura e movimentação dos centros de custos, os quais só podem ser movimentados pelo setor de Planejamento Financeiro (PFI).

As respostas dos gestores de área evidenciam que todos concordam plenamente e parcialmente com a importância das normas e que também existe a necessidade de manter o que foi orçado pela organização, devido à preocupação com o controle de custos e de cumprimento rigoroso de prazos relacionados às metas orçamentárias. Apesar do rigor de prazos, a totalidade dos respondentes afirmam que há um ambiente de trabalho descontraído durante o período de elaboração do orçamento e que o clima de trabalho contribui para atender as metas orçamentárias.

As percepções dos respondentes permitem ratificar o que foi percebido na entrevista e evidencia que a empresa se aproxima da orientação para controle rígido no processo orçamentário, visto que existe um controle permanente de custos, apesar de ter um ambiente descontraído que, segundo os gestores, contribui para o alcance das metas orçamentárias.

Sobre a dimensão 6, que trata do normativo *versus* pragmático, em organizações com aproximação normativas os colaboradores procuram cumprir rigorosamente as regras impostas pela organização. Na empresa em estudo, todos os gestores concordam plenamente com essa afirmativa e apenas um concorda parcialmente. Quando esses mesmos respondentes são perguntados se seguem rigorosamente as regras estabelecidas no planejamento orçamentário, as repostas não são homogêneas e evidenciam que dois terços concordam plenamente, um concorda parcialmente e um discorda plenamente. No entanto, a maioria concorda de alguma maneira.

Constatou-se ainda que as percepções dos gestores são bem diferentes em relação à importância das regras da organização em relação aos resultados do processo orçamentário, tendo dois que concordam parcialmente, dois que discordam parcialmente e dois que não concordam e nem discordam. Isso revela uma leve tendência para o normativo, sem deixar de levar em consideração a tendência pragmática dos gestores que focam na necessidade do cliente, tornando os resultados mais importantes que as regras organizacionais. Essa percepção é ratificada na entrevista com o *controller*, quando ele afirma que: “as regras podem ser formalmente flexibilizadas pela controladoria, com a anuência da diretoria com objetivo de atingir o resultado esperado previsto no orçamento”.

De maneira resumida, podem-se relacionar os aspectos de cultura organizacional com as práticas orçamentárias da empresa no na Tabela 2:

Tabela 2 Resumo dos resultados sobre as dimensões de cultura organizacional e práticas orçamentárias da empresa.

| Dimensões da cultura organizacional de Hofstede (1991) | Resultados Identificados |
|---|--|
| 1. Orientação para processos <i>versus</i> orientação para resultados | Apresenta orientação para os resultados, apesar da empresa ser gerida por grande rol de processos. |
| 2. Orientação para os empregados <i>versus</i> orientação | Indica orientação para o trabalho nos aspectos |

São Paulo 27 a 29 de julho 2022.

| | |
|---|---|
| para o trabalho. | relativos ao orçamento. |
| 3. Paroquiais <i>versus</i> profissionais. | A orientação da empresa se aproxima da dimensão paroquial, posto que eles concordam que vinculam sua identidade à empresa, no entanto, constata-se, que eles entendem que a vida particular e profissional não deve se misturar com os interesses da empresa. |
| 4. Sistema aberto <i>versus</i> sistema fechado. | O sistema aberto é a dimensão que prevalece na empresa. Os colaboradores geralmente recebem bem novos membros à equipe e pessoas sem vínculo organizacional, facilitando dessa maneira, rápida adaptação e entrosamento com toda a equipe na elaboração do orçamento. |
| 5. Controle flexível <i>versus</i> controle rígido. | Orientação mais aproximada para controle rígido no processo orçamentário, visto que existe um controle permanente de custos, apesar das regras poderem ser formalmente flexibilizadas pela controladoria e ter um ambiente descontraído e que contribui para o alcance das metas orçamentárias. |
| 6. Normativo <i>versus</i> pragmático. | Aproximação levemente inclinada para o normativo, com tendência pragmática dos gestores que focam na necessidade do cliente, tornando os resultados mais importantes que as regras organizacionais. |

Fonte: dados da pesquisa (2021).

A Tabela 2 permite associar de maneira concisa os aspectos relativos à cultura organizacional que influenciam o processo orçamentário. A empresa tem origem no nordeste do Brasil, especificamente, no estado de Pernambuco e, posteriormente, se associou a um grupo asiático, o qual trouxe forte cultura de planejamento e orçamento. Esse fato potencializou uma cultura orçamentária já existente, consolidando assim algumas dimensões culturais de Hofstede (1991) e adaptando outras já existentes, a exemplo da incorporação de controles mais rígidos associado a um ambiente de descontração, o que permitiu ganhos no processo orçamentário, conforme a percepção dos entrevistados.

Dessa maneira, evidenciou-se que a cultura organizacional se manifesta nas práticas orçamentárias da empresa objeto de estudo, influenciando o orçamento, em alguns aspectos, conforme as dimensões de Hofstede (1991). Os achados também ratificam as evidências encontradas no estudo Wrubel et al. (2016), além de apresentar conformidade com estudos de Livovschi (2013) e Tarifa (2008).

5 Conclusão

O objetivo proposto, nesta pesquisa, foi verificar como a cultura organizacional se manifesta nas práticas orçamentárias em uma empresa do segmento de combustíveis. Os resultados obtidos possibilitaram constatar como as dimensões da cultura organizacional se relacionam com as práticas orçamentárias da empresa, sob a lente das dimensões de Hofstede (1991).

Os resultados indicam foco no resultado apesar dos processos serem bem estruturados e presentes em toda cadeia e valor da empresa. Os gestores afirmam que existem processos operacionais claros em vigor para as atividades que a empresa realiza durante a elaboração do orçamento. No entanto, todos concordam plenamente que dentro da empresa são orientados para se esforçar ao máximo para alcançar as metas orçamentárias. Outro ponto



São Paulo 27 a 29 de julho 2022.

que merece destaque é o fato da orientação da empresa se aproximar da dimensão paroquial, posto que os gerentes concordam que vinculam sua identidade à empresa, ao mesmo tempo, eles entendem que a vida particular e profissional não deve se misturar com os interesses da organização. Isso revela que eles se sentem parte dos processos internos e assimilam a cultura organizacional, o que permite um clima mais descontraído durante o processo orçamentário.

Constatou-se que a institucionalização e consolidação das práticas orçamentárias apresentam relação com as seis dimensões de Hofstede (1991), atestando que a cultura da empresa tem orientação mais aproximada para resultados, trabalho, paroquial, sistema aberto, controle rígido e o normativo. Os achados do estudo contribuem empiricamente ao demonstrar a relevância da cultura organizacional da empresa e ao fornecer evidências da relação entre as dimensões culturais de Hofstede e as práticas orçamentárias adotadas por esta.

Por fim, sugere-se pesquisas futuras que abordem a cultura organizacional e as práticas orçamentárias tanto em outros segmentos empresariais quanto sob outras perspectivas teóricas.

Referências

- Ajibolade, S.O., & Akinniyi, O.K. (2013). The influence of organisational culture and budgetary participation on propensity to create budgetary slack in public sector organisations. **British Journal of Arts and Social Sciences**, v.13, n.1, p. 69–83.
- Almeida, L. B.; Machado, E. A.; Raifur, L.; Nogueira, D. R. (2009). A Utilização do orçamento como ferramenta de apoio à formulação de estratégia, de controle e de interatividade: um estudo exploratório nas cooperativas agropecuárias da região sul do Brasil. **Contabilidade Vista & Revista**, v. 20, n. 3, p. 65-99.
- Astuti, N. P. W.; Yasa, I. N. M. (2018). "The Effect of Human Resource Quality and Budgeting Participation on Organizational Culture and Organizational Performance." **Quantitative Economics Research**. <http://journal2.um.ac.id/index.php/quer/article/view/3439>.
- Beuren, I. M.; Wienhage, P. (2013). Folga organizacional no processo de gestão do orçamento: um estudo no SENAC de Santa Catarina. **READ, Revista Eletrônica de Administração**, v. 75, n. 2, p. 274-300.
- Bornia, A. C.; Lunkes, R. J. (2007). Uma contribuição à melhoria do processo orçamentário. **Contabilidade Vista & Revista**, v. 18, n. 4, p. 37-59.
- Carmo, C. R. S.; Lima, I. G. (2014). A utilização conjunta das técnicas de OBZ e ABC: uma contribuição ao aprimoramento dos sistemas de planejamento e controle das organizações. **Revista Getec**, v. 3, n. 6, p. 1-21.
- Catelli, A. (2001). **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica**. 2^a ed. São Paulo: Atlas.
- Covaleski, M., Evans III, J. H.; Luft, J.; Shields, M. D. (2003). "Budgeting research: three theoretical perspectives and criteria for selective integration." **Journal of Management Accounting Research**, v. 15, n.1, p. 3-49.
- Delaney, J. T., & Huselid, M. A. (1996). The Impact of Human Resource Management Practices on Perceptions of Organizational Performance. **Academy of Management Journal**, v.39, p. 949-969, 1996. <http://dx.doi.org/10.2307/256718>



São Paulo 27 a 29 de julho 2022.

- Etemadi, H., Dilami, Z. D., Bazaz, M. S., Parameswaran R. (2009). Culture, management accounting and managerial performance: focus Iran. **Advances in Accounting**, v. 25, n. 2, p. 216-225.
- Frezatti, F., Relvas T.R.S., Junqueira, E., Oyadomari, J. C. (2009). Críticas ao orçamento: problemas com o artefato ou a não utilização de uma abordagem abrangente de análise? **Advances in Scientific and Applied Accounting**, [s. l.], v. 3, n. 2, p.190-216.
- Gillham, B. (2000). **Case study research methods**. London: Continuum. (Real world research).
- Guesser, P. C. L.; Petri, S. M.; Lavarda, C. E. F. (2020). Orçamento: perspectivas teóricas das pesquisas científicas internacionais. **Revista Mineira de Contabilidade**, v. 21, n. 1, p. 9-22.
- Hansen, S.; Stede, W. (2004). Multiple Facets of Budgeting: An Exploratory Analysis. **Management Accounting Research**. v.15. p. 415-439.
- Harrison, G. L. (1992). The cross-cultural generalizability of the relation between participation, budget emphasis and job related attitudes. **Accounting, Organizations and Society**, v. 17, n. 1, p. 1-15.
- Heineck, F.; Feil, A. A. (2018). Elaboração e análise de orçamento empresarial em indústria de esquadrias. **Reavi - Revista Eletrônica do Alto Vale do Itajaí**, v. 7, n. 10. p. 31-47.
- Heinzmann, L. M.; Lavarda, C. E. F. (2011). Cultura organizacional e o processo de planejamento e controle orçamentário. **Revista de Contabilidade e Organizações**, V. 5, n. 13, p. 4-19.
- Hofstede, G. (1983). The cultural relativity of organizational practices and theories. **Journal of International Business Studies**, v. 14, n. 14, p. 75-90.
- Hofstede, G. (1984). “Cultural Dimensions in Management and Planning.” **Asia Pacific Journal of Management** v.1, n.2, p. 81–99. <https://doi.org/10.1007/BF01733682>.
- Hofstede, G., Neuijen, B., Ohayv, D. D., & Sanders, G. (1990). Measuring Organizational Cultures: A Qualitative and Quantitative Study Across Twenty Cases. *Administrative Science Quarterly*, 35(2), 286–316. <https://doi.org/10.2307/2393392>
- Hofstede, G. (1991). **Cultures and organizations - software of the mind**. McGraw-Hill.
- Hoji, M. (2018). **Orçamento Empresarial: passo a passo**. São Paulo: Saraiva.
- Horn gren, C. T., Foster, G., & Datar, K. M. (2000). **Contabilidade de custos** (9a ed.). Rio de Janeiro: Ed. LTC.
- Iriyadi, and Bruce, G. (1998). “Cultural Effects of Budgetary Participation: Indonesian Evidence.” **Asian Review of Accounting**. v.6, n.2 p. 71–100, 1998. <https://doi.org/10.1108/eb060698>.
- Jerônimo, L. R. (2020). **Orçamento Empresarial**. São Paulo: Isbn.
- Jones, T. A. (2008). Improving hotel budgetary practice. A positive theory model. **International Journal of Hospitality Management**, v. 27, n. 4, p. 529–540.
- Kawata, R. M.; Schnell, M.; Toigo, L. A.; Dal Vesco, D. G. (2018). Produção científica sobre cultura organizacional e orçamento: uma análise bibliométrica e sociométrica em periódicos internacionais. **Ágora : revista de divulgação científica**, [S. l.], v. 23, n. 1, p. 29–49. DOI:



São Paulo 27 a 29 de julho 2022.

10.24302/agora.v23i1.1578. Disponível em:
<http://www.periodicos.unc.br/index.php/agora/article/view/1578>. Acesso em: 18 out. 2021.

Kenno, S. A.; Lau, M. C.; Sainy, B. J. (2018). Search of a Theory of Budgeting: A Literature Review, **Accounting Perspectives**, v.17, n. 4. p. 507-553.

King, R.; Clark, P. M.; E Wallace, S. (2010). Budgeting practices and performance in small healthcare businesses. **Management Accounting Research**, n. 21, v.1, p. 40-55.

Lavarda, C. E. F.; Lavarda, R. B.; Marassi, F.; Wrubel, F. (2016). Cultura Organizacional nas Práticas Orçamentárias: Estudo em uma Cooperativa Agroindustrial. Sociedade, **Contabilidade e Gestão**. v.11, n.3.

Leite, R. M.; Szabo, A. P. M.; Silva, H. de F. N.; Bufrem, L. S. (2008). Orçamento empresarial: levantamento da produção científica no período de 1995 a 2006. **Revista Contabilidade e Finanças**. v. 19, n. 47, p. 56-72.

Livovschi, F. R. (2013). **Fatores socioculturais facilitadores do processo orçamentário eficaz nas organizações**. 120 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Universidade Católica de São Paulo, São Paulo.

Lopes, H. de A.; Blaschek, J. R. (2005). Orçamento empresarial: manter, aperfeiçoar ou abandonar? In: Congresso Internacional de Custos, 9., 2005, Florianópolis. Anais... Florianópolis: CIC.

Low, L. C. (2021). “Edith Cowan University.” **The Grants Register**, p. 376–77. https://doi.org/10.1057/978-1-349-96042-2_425.

Lunkes, R. J. (2009). **Manual do Orçamento**. 2. ed. São Paulo: Atlas.

Lunkes, R. J., Mello Codesso, M., & Ripoll Feliu, V. (2014). Prácticas presupuestarias: un estudio en los puertos del sur de Brasil. **Contabilidad Y Negocios**, 9(18), 41-57. Recuperado a partir de <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/contabilidadyNegocios/article/view/11611>.

Magro, C. B. D.; Lavarda, C. E. F. (2015). Evidências sobre a caracterização e utilidade do orçamento empresarial nas indústrias de Santa Catarina. **Advances Scientific And Applied Accounting**, v. 8, n. 1. p. 39-62.

Norkowski, M. (2012). The Beyond Budgeting Concept and Multifaceted Criticism of Traditional Budgeting. *Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego We Wrocławiu*, v. 263, n. 1, p.140-149.

Otley, D. T. (1994). Management control in Contemporary organizations: towards a wider framework. *Management Accounting Research*, 5, 289-299.

Padoveze, C. L.; Taranto, F. C. (2009). **Orçamento Empresarial: novos conceitos e técnicas**. São Paulo: Pearson.

Pavlatos, O., & Paggios, I. (2009). Management accounting practices in the Greek hospitality industry. **Managerial Auditing Journal**, 24(1), 81-98.

Prado, J. D. (2009). O alinhamento entre a cultura organizacional e a utilização das práticas do modelo COTEC de gestão de tecnologia: um estudo em empresas do setor metal-mecânico da cidade de Ponta Grossa - PR. 2009. 180 f. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) - Universidade Tecnológica Federal do Paraná, Ponta Grossa.

Rabelo, A. O. (2011). A importância da investigação narrativa na educação. *Educ. Soc.*, Campinas, v. 32, n. 114, p. 171-188, jan.-mar.



São Paulo 27 a 29 de julho 2022.

Schein, E. H. (1984). Coming to a new awareness of organizational culture. **Sloan Management Review**. Winter, p. 3-16.

Schein, E. H. (1999). **The corporate culture-survival guide**. Jossey-Bass: San Francisco.

Tarifa, M. R. (2008). **Cultura organizacional e práticas orçamentárias: um estudo empírico nas maiores empresas do sul do Brasil**. 2008. 206 f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) - Universidade Federal do Paraná, Curitiba.

Uyar, A.; Bilgin, N. (2011). Budgeting practices in the Turkish hospitality industry: An exploratory survey in the Antalya region. *International Journal of Hospitality Management*, v.30, n.2, p.398-408.

Welsch, G. A. (2009). **Orçamento Empresarial**. Tradução: Antônio Zoratto Sanvicente. 4. ed. São Paulo: Atlas.