

Cultura Organizacional nas Práticas Orçamentárias: Estudo em uma Cooperativa Agroindustrial

Franciele Wrubel (Universidade Regional de Blumenau) franciele_wrubel@yahoo.com.br
Rodrigo Barraco Marassi (Universidade Regional de Blumenau) rodrigomarassi_16@hotmail.com
Carlos Eduardo Facin Lavarda (Universidade Regional de Blumenau) clavarda@furb.br
Rosalia Aldraci Barbosa Lavarda (Universidade Federal de Santa Catarina) rosalia.lavarda@ufsc.br

Resumo:

Este estudo teve como objetivo avaliar a relação entre cultura organizacional e as práticas orçamentárias de uma organização. Desenvolveu-se uma pesquisa qualitativa, descritiva por meio de um estudo de caso. A empresa de estudo foi selecionada por acessibilidade e intencionalmente, já que utiliza orçamento empresarial na gestão. Para a coleta de dados estruturou-se um roteiro de entrevista semiestruturada com questões adaptadas do estudo de Van der Stede (2000) aplicado ao gestor do orçamento da agroindústria paranaense. Também foi aplicado questionário contendo questões sobre os aspectos culturais e para isso utilizou-se as dimensões de cultura organizacional de Hofstede (1991). A cultura dos gerentes voltada para a orientação por resultados contribui para que a empresa possa realizar o orçamento com ênfase em metas, pois nessa orientação os gestores tendem a dedicar esforços nas tarefas e é facilitada a implantação de orçamentos que tenham como premissa atingir planejamentos realizados pela alta administração. A cultura organizacional da agroindústria apresenta indícios de influenciar positivamente a existência de controle rígido relacionado ao orçamento (Dimensão 5), na qual se constata que as pessoas preocupam-se com o controle de custos no ambiente de trabalho, conforme também constatado na entrevista. Entende-se que algumas práticas orçamentárias realizadas pela agroindústria estão consolidadas e envolvem a participação de gestores e de aspectos culturais do ambiente que favoreçam essas práticas.

Palavras chave: Cultura Organizacional, Práticas Orçamentárias, Agroindústria.

Organizational Culture in Budgeting Practices: A Study in an Agroindustrial Cooperative

Abstract

This study aimed to evaluate the relationship between organizational culture and budgeting practices of an organization. Developed a qualitative, descriptive research through a case study. The company's study was selected for accessibility and intentionally, since it uses corporate budget management. For data collection was structured a semistructured interview guide with questions adapted from the study of Van der Stede (2000) applied to the agricultural industry of Paraná budget manager. Was also including questions about the cultural aspects and for this we used the dimensions of organizational culture of Hofstede (1991). The culture of managers focused on results orientation contributes to the company to carry out the budget with emphasis on goals, because in this orientation the managers tend to devote efforts on tasks and is facilitated implementation of budgets that are premised on achieving

planning undertaken by senior management. The organizational culture of agribusiness presents evidence to positively influence the existence of rigid control related to the budget (Dimension 5), in which notes that people are concerned about cost control in the workplace, as also stated in the interview. It is understood that some budgeting practices undertaken by agribusiness are consolidated and involve the participation of managers and cultural aspects of the environment that promote these practices.

Key-words: Organizational Culture, Budgeting Practices, Agribusiness

1. Introdução

Entende-se que há pouca probabilidade que as características dos sistemas de controle de gestão sejam iguais entre culturas diferentes (HARRISON, 1992). Existe uma considerável influência, de modo direto ou indireto, que as crenças, valores e costumes das organizações causam nas práticas operacionais e administrativas (TARIFA, 2008). Ainda, é provável que algumas características sejam generalizáveis à alguma cultura, mas nem sempre isso acontece. Fator esse que torna importante compreender aspectos culturais de determinados grupos.

Almeida et al. (2009) apontam que a utilização do orçamento de modo participativo busca desenvolver uma intensa interação entre os ocupantes de cargos nos diversos níveis hierárquicos da organização. A interatividade que ocorre entre os diversos níveis hierárquicos possibilita novas análises e discussões conjuntas entre os diversos atores organizacionais que constroem novas ideias para serem criadas e colocadas em prática, resultando em contribuição relevante para a organização. Desse modo, Prado (2009) entende que a cultura organizacional tem sido considerada um fator determinante no direcionamento de recursos potenciais e financeiros consumidos pela organização ao objetivar vantagem competitiva.

No âmbito dos controles organizacionais, a prática orçamentária se torna a base dos mecanismos que sustentam tais controles, pois é uma das poucas práticas com capacidade de integração nos processos da atividade organizacional em um único sumário coerente (GOMES; LAVARDA; TORRENS, 2011).

Diante deste cenário, surge a seguinte questão de pesquisa: Como a cultura organizacional se relaciona com as práticas orçamentárias de uma organização? Assim, o objetivo deste estudo é analisar o relacionamento entre a cultura organizacional e as práticas orçamentárias de uma organização.

Alguns trabalhos procuraram investigar a influência de aspectos culturais no orçamento (TARIFA, 2008; HEINZMANN; LAVARDA, 2011; LIVOVSCHI, 2013) e no controle gerencial das organizações (SILVA, 2007; PRADO, 2009; JORDÃO; SOUZA, 2010), apontando que a cultura organizacional não apenas influencia, mas também altera as práticas de orçamento empresarial e o controle gerencial. Porém, as pesquisas concentram-se em levantamento de dados objetivando pesquisar a amostra de uma população de empresas ou fazendo comparações por meio de multicase. No entanto, Heinzmann e Lavarda (2011) sugeriram como questão de pesquisas futuras estudar: como a cultura organizacional exerce influência nas práticas de controle do orçamento em empresas brasileiras?

Dessa forma, a presente pesquisa diferencia-se das já existentes, pois busca fornecer evidências que contribuam para descrever o relacionamento entre as dimensões de cultura organizacional e as práticas orçamentárias, além de observar a existência de possíveis modificações que possam ter ocorridos nas práticas orçamentárias em função de comportamentos relacionados às

dimensões culturais. Diante disso, se contribui com o tema de pesquisa, por aprofundar um tema ainda pouco explorado na literatura nacional.

Assim, passa-se a abordar as características da cultura organizacional e as suas dimensões propostas por Hofstede (1991) e outros autores; na sequência discorre-se sobre práticas orçamentárias. Por fim, com o objetivo de contextualizar o tema, os estudos anteriores trazem pesquisas correlatas que estabelecem comparações com os resultados que serão obtidos neste estudo.

2. Cultura Organizacional

Hofstede (1991) após realizar um estudo na empresa IBM, constatou que aspectos da cultura nacional influenciam no comportamento das organizações ou dos indivíduos que as compõe. A partir disso, o autor elaborou quatro dimensões relacionadas às culturas nacionais, que são: (a) distância hierárquica, (b) grau de individualismo (ou de coletivismo), (c) grau de masculinidade (ou de feminilidade) e (d) controle da incerteza, entretanto, conforme o mesmo autor os resultados desses estudos tem se mostrado parcialmente úteis para uma boa compreensão das culturas organizacionais.

Dessa forma, este estudo utilizou-se das dimensões: (a) orientação para o processo *versus* orientação para o resultado; (b) orientação para o empregado *versus* orientação para o trabalho; (c) paroquial *versus* profissional, (d) sistema aberto *versus* sistema fechado, (e) Controle flexível *versus* Controle rígido e (f) normativo *versus* pragmático.

A natureza da cultura organizacional é a forma que determinados elementos, como valores, crenças e pressupostos são, em conjunto, compreendidos dentro da organização e com o tempo, compartilhados entre os indivíduos e considerados essenciais para o sucesso da organização. Tais elementos moldam o formato em que a organização desempenha suas funções e se manifestam ao cotidiano empresarial (SCHEIN, 1999).

Os aspectos da cultura organizacional sofrem influências do contexto momentâneo, de modo que, a ambiguidade é observada como característica essencial da cultura organizacional. Assim, a cultura organizacional e suas manifestações produzem uma ótica de multifaces, sendo que seus significados necessariamente são abertos e de múltiplas interpretações (ALCADIPANI; CRUBELLATE, 2003).

Machado (2004) menciona, que a inserção do indivíduo na organização o conduz a adquirir de valores e padrões pertencentes a mesma, portanto ocorre uma socialização secundária. Dessa forma, os costumes existentes dentro da organização tendem a influenciar a aquisição e a alteração de comportamentos relacionados à cultura organizacional. A autora aborda ainda que, a cultura organizacional pode causar mudanças nas estratégias, nas estruturas, no sistema financeiro e nos procedimentos, podendo provocar também alterações no comportamento de seus membros.

3. Práticas Orçamentárias

Hansen e Van der Stede (2004) mencionam quatro razões potenciais para o uso do orçamento em diferentes tipos de organizações, que são caracterizadas como de curto prazo e longo prazo. As razões de curto prazo compreendem o planejamento operacional e a avaliação de desempenho, enquanto as razões de longo prazo compreendem a comunicação de metas e formação de estratégias. Os autores frisam que as razões de longo prazo se trata do que a empresa pretende alcançar, enquanto as razões de curto prazo se trata do modo que a empresa operacionaliza seu objetivo.

Considerando a relação entre os estudos sobre cultura e orçamento, Ueno e Sekaran (1992) pesquisaram sobre a hipótese da influência da cultura em seis aspectos das práticas de controle orçamentário de empresas nos Estados Unidos e Japão. Os resultados indicaram que a dimensão individualismo/coletivismo parece explicar porque as empresas dos EUA em comparação com as Japonesas tendem a usar a comunicação e a coordenação de forma mais ampla, constroem folga orçamentária em maior grau e utilizam avaliações de desempenho a longo prazo em menor grau.

Já Silva (2007) buscou analisar a influência da cultura nacional no desenho e na atualização da estrutura organizacional e do sistema de controle gerencial das empresas brasileiras adquiridas por capital estrangeiro. Os resultados obtidos sugerem que todos os componentes de um sistema de controle gerencial sofrem alterações depois de um processo de aquisição internacional. Foi observada uma influência dos valores culturais e da distância de poder. Sobretudo, o estudo revelou o papel da cultura nacional como fator de aceitação ou rejeição de um novo modelo de controle.

A pesquisa de Tarifa (2008) investigou a relação entre as dimensões de cultura organizacional e as práticas gerenciais de orçamento empresarial. Realizou um estudo na região sul do Brasil, considerando a análise das características culturais específicas a cada empresa, foi possível identificar as influências que a mesma exerce na prática da gestão orçamentária por meio das variáveis: dimensões de cultura organizacional grupal ou clã, inovadora, de mercado ou racional e hierárquica.

Prado (2009) analisou a questão da influência da cultura organizacional nos esforços despendidos pelas empresas no sentido de tornarem-se tecnologicamente capacitadas para atuarem em ambientes competitivos, tendo como objetivo principal identificar quais os fatores essenciais que devem estar presentes na Cultura Organizacional para a implantação e utilização eficiente das práticas de gestão. Como principais resultados, o estudo estabeleceu um elenco de elementos culturais essenciais, como os posicionamentos culturais relacionados ao foco temporal da organização, posicionamento em relação ao ambiente competitivo, valorização da hierarquia e a forma de comprovação da realidade e verificou a existência do alinhamento desses elementos com o perfil cultural detectado nas organizações do grupo pesquisado.

Jordão e Souza (2010) verificaram quais foram as mudanças no SCG da empresa Extrativa Metalquímica S.A., que foi adquirida pelo Grupo FASA. Participações e como elas se desenvolveram, em decorrência da nova cultura corporativa introduzida pela adquirente. Ocorreram mudanças no SCG da adquirida decorrentes da nova cultura voltada para resultados, introduzida pela adquirente para fazer da adquirida a líder mundial do setor em um prazo de 10 anos; modificações no controle de produção, financeiro e de qualidade, visando possibilitar a implementação dessa nova cultura.

Heinzmann e Lavarda (2011) buscaram analisar os estudos empíricos que relacionam a cultura organizacional e o processo de planejamento e controle orçamentário, em que se buscou identificar as variáveis de cultura organizacional, do processo de orçamento e o método de pesquisa. Observaram convergência nos pontos: variáveis da cultura nacional e organizacional; em algumas variáveis do processo de orçamento, como o planejamento; participação no orçamento; ênfase no orçamento; desempenho geral e desempenho gerencial.

Livovschi (2013) definiu os possíveis fatores socioculturais facilitadores da institucionalização do processo orçamentário eficaz nas organizações. A pesquisa foi conduzida às empresas de diferentes setores, tamanhos, atividades e modelos de gestão, algumas nacionais e outras de capital misto. De acordo com os respondentes, a combinação de vários fatores, como a

hierarquização, os valores culturais, o nível cultural, o comprometimento dos envolvidos, os fatores demográficos e a cultura organizacional influencia a ocorrência de mudanças organizacionais.

Como observado nos estudos aqui abordados, alguns autores analisaram a influência dos aspectos culturais no orçamento e no controle gerencial das organizações, destacando que a cultura organizacional não apenas influencia, mas também altera as práticas de orçamento empresarial e o controle gerencial.

4. Metodologia

Para responder ao objetivo proposto, desenvolveu-se uma pesquisa qualitativa, por meio de um estudo de caso (YIN, 2005). As técnicas de coleta de dados foram entrevista semiestruturada, questionários e observação direta. O estudo foi realizado em uma agroindústria paranaense, selecionada por acessibilidade e intencionalmente por utilizar orçamento empresarial.

Para a coleta de dados estruturou-se um roteiro de entrevista semiestruturada com questões adaptadas do estudo de Van der Stede (2000) aplicado ao gestor do orçamento da empresa. A seleção desse respondente deve-se ao fato deste ter conhecimento sobre a operacionalização do orçamento realizado. Esse instrumento também foi utilizado por Espejo (2008) e Rodrigues Júnior, Zonatto e Lavarda (2012).

Também foi aplicado questionário aos gestores das unidades contendo questões sobre os aspectos culturais e observação direta (O. D.). Responderam o questionário quatro gerentes de unidades do PR, no período de 11 de dezembro a 16 de dezembro de 2013. A empresa possui 19 gerências de unidades no estado do PR e três em outro estado. Para o questionário utilizaram-se as Dimensões de cultura organizacional de Hofstede (1991). Todas as questões possuem opções de resposta de escala Likert de 1 a 5.

O resultado também foi identificado por meio de visitas com observação direta no setor de orçamento, no ambiente de trabalho, permitindo confirmar componentes do orçamento, além de serem consultados documentos (organograma, orçamento, planejamento estratégico), para caracterizar a empresa, propiciando a triangulação dos dados coletados.

Conforme Yin (2005, p. 120) “de uma maneira mais informal, podem-se realizar observações diretas ao longo da visita de campo, incluindo aquelas ocasiões durante as quais estão sendo coletadas outras evidências, como as evidências provenientes de entrevistas”, sendo que, foi o que aconteceu nessa pesquisa. A estrutura dos instrumentos de coleta de dados está detalhada no Quadro 1.

Modalidade	Entrevistado /questionado	Explicação	Fonte (ANO)
Entrevista	Gestor de orçamento	(1) Dados Pessoais; (2) Atividade(s) Principal (is) da Empresa; (3) Sobre o Sistema Orçamentário; (4) Razões para a existência; (5) Existência dos componentes Orçamentários; (6) Auxiliar o gerenciamento da empresa; (7) Outros que queira mencionar;	Adaptado de Hansen e Van der Stede (2004).
Questionário	Gerentes das unidades (áreas de responsabilidade)	(1) Dados Pessoais; (2) Dimensões de cultura organizacional	Com base em Hofstede (1991)
O.D.	Setor Orçamento	<i>Modus operandi</i>	Yin, 2005
Dcto	Empresa	Organograma, orçamento, planejamento estratégico	Yin, 2005

Fonte: Elaboração própria.

Quadro 1 - Descrição do instrumento de coleta de dados

O estudo de Hofstede (1991) apresenta seis dimensões e estas foram utilizadas para desenvolver o questionário, que teve como foco as práticas orçamentárias (Quadro 2).

Dimensões Cultura Organizacional Hofstede (1991) para práticas orçamentárias	Questões
Dimensão 1 - Orientação para processos <i>versus</i> orientação para resultados	1 a 3
Dimensão 2 - Orientação para os empregados <i>versus</i> orientação para o trabalho	4 a 6
Dimensão 3 - Paroquiais <i>versus</i> profissionais	7 a 9
Dimensão 4 - Sistema aberto <i>versus</i> Sistema fechado	10 a 12
Dimensão 5 - Controle flexível <i>versus</i> Controle rígido	13 a 17
Dimensão 6 - Normativo <i>versus</i> pragmático	18 a 21

Fonte: Elaboração própria

Quadro 2 – Base teórica das dimensões de cultura organizacional de Hofstede (1991) para o questionário sobre as práticas orçamentárias

Para análise dos dados, obtidos por meio da entrevista, foi utilizada a técnica de análise da narrativa (GODOY, 1995) e exame do padrão de comportamento (EPC), comparando os dados empíricos com conceitos revisados no marco teórico (PEREZ, 1999). A entrevista foi gravada e transcrita integralmente e os dados dos questionários foram tabulados, receberam análise descritiva e foram relacionados com os dados obtidos pela entrevista.

5. Análise dos Resultados

Esta seção descreve o estudo realizado relatando as características gerais do entrevistado e da agroindústria; sobre o sistema orçamentário, seus componentes, razão para existência e sua utilização para gerenciamento das informações.

5.1 Características gerais do entrevistado e da empresa

Quanto às características do entrevistado, menciona-se que a formação do mesmo é graduação em Ciências Contábeis e possui duas especializações: consultoria contábil em custos e auditoria e gestão empresarial. A aplicação da entrevista ao Encarregado da assessoria de planejamento qualidade e comunicação social foi realizada pelo fato que é este é o responsável pela consolidação do orçamento. O participante do estudo trabalha a 25 anos na empresa e há um ano e meio na função, sendo que o mesmo trabalha a mais de 13 anos em orçamento na empresa.

Neste estudo, a agroindústria paranaense pesquisada trata-se de uma cooperativa e possuía, em 2012, quase 4.500 associados. O faturamento em 2012 ultrapassou R\$ 880.000.000,00 no mercado interno e R\$ 140.000.000,00 no mercado externo. A empresa atua na área de grãos (principalmente soja e milho), pecuária, suínos, leite, aves e peixes, comercialização de produtos agrícolas (sementes, defensivos, fertilizantes, produtos veterinários), bens de fornecimento, lojas agropecuárias, supermercados, postos de combustível e industrialização de frango, processamento de leite e suínos e prestação de serviços (assistência técnica).

Constatou-se que o sistema orçamentário da empresa é consolidado e institucionalizado. A partir das informações obtidas com o orçamento constrói-se o demonstrativo de resultados projetado. Ainda não é feito um Balanço Patrimonial projetado. Dessa forma, a empresa realiza um orçamento macro, que é de longo prazo e elaborado pela alta administração, o qual leva em consideração a missão, valores, prioridades e metas globais da empresa.

Fazem-se também orçamentos analíticos para o período de um ano (todas as atividades/unidades ou área de responsabilidade são contempladas, por exemplo: recebimento de grãos, frigorífico, mercados, orçamento de recebimento de grãos, das despesas) e nestes são orçados valores para investimentos, insumos, entre outros, por conta e considera-se o quanto

quer atingir no mercado, com horizonte mensal e por centro de resultado. Pelo fato de fazer previsões para um ano e detalhado também mensal, acredita-se ser possível fazer previsões confiáveis.

Os gerentes são envolvidos na participação para elaboração do orçamento e eles têm sua equipe para auxiliar, conforme o respondente: “Os técnicos participam, os chefes de escritório, enfim, aqueles que ele acredita que merecem participar. A experiência faz com que não ocorram muitos ajustes (para mais ou para menos) nos valores orçados por estes.”

Dessa forma, os gestores costumam colocar previsões não muito ousadas ou não alcançáveis, entretanto, a cada período são colocadas metas com desafios. É a alta administração que analisa as metas e orçamento global consolidado para saber se os valores orçados pelas unidades estão de acordo com os objetivos maiores da empresa e se precisam ou não de ajustes finais. É no setor de orçamento que ocorre a consolidação, conforme o entrevistado:

O orçamento é consolidado, ele é avaliado [...], conta por conta, valor por valor e se estiver muito fora da realidade, tanto para baixo como para cima, que pode acontecer, ele avaliado, ele é apresentado para a alta administração, que dá o seu parecer. O parecer ocorre conforme os objetivos macros, realidade e desafios da empresa e após é apresentado ao conselho de administração.

É na matriz que o orçamento é consolidado, sendo que, as contas são avaliadas e reavaliadas pela alta administração, se necessário. A alta administração dá seu parecer. Mencionou-se na entrevista que as metas podem ser revisadas caso ocorra, por exemplo, alguma estiagem ou geadas que farão com que as metas estipuladas não sejam mais alcançáveis.

A divulgação dos orçamentos é realizada após consolidação, sendo que a apresentação é feita com reunião, além disso, o orçamento é divulgado ao conselho de administração e nos relatórios anuais, portanto, acredita-se que todos conhecem suas metas. Da mesma forma acontece com os acompanhamentos e controles do orçamento.

Assim, quanto aos controles e acompanhamentos, constatou-se que isso é feito na empresa a cada 30 dias. Faz-se um comparativo, por conta, dos valores orçados com os realizados e obtidos do sistema da contabilidade. Na análise do comparativo, as metas que não foram alcançadas conforme previsto precisam ser justificadas, assim como, são necessários planos de ações para atingir as diferenças.

Há não muitos anos o orçamento na empresa também tem sido utilizado a longo prazo pela alta administração, na busca por identificar viabilidade de projetos, atender prioridades, identificar tendências e para resolver problemas de recursos limitados. Após apresentar o processo orçamentário da empresa, faz-se a análise das práticas orçamentárias e cultura organizacional.

5. 2 Cultura organizacional e práticas orçamentárias na empresa

Utilizando as dimensões de Hofstede (1991) relacionadas com a cultura organizacional, buscou-se analisar as práticas de orçamento dos responsáveis pelas unidades da empresa. Com base na percepção dos gestores de quatro das dezenove gerências de unidades da empresa no estado do PR foi possível fazer a análise de cada uma das dimensões. Os respondentes não se identificaram ao responder o questionário.

Na Dimensão 1 – Orientação para processos *versus* orientação para resultados - constatou-se que os gestores possuem orientação para resultado, pois os mesmos discordaram parcialmente com a afirmação da Questão 1 que mencionada que os mesmos eram orientados para procurar evitar riscos ou desafios referentes ao processo orçamentário, assim como, concordaram parcialmente ou totalmente com as questões relacionadas (questões 2 e 3). Portanto, afirmaram

ter orientação para se esforçar ao máximo para alcançar as metas orçamentárias e sentirem-se confortáveis, como colaboradores, quando surgem situações novas relacionadas ao orçamento. Segue a Tabela 1 com as respostas dos gerentes respondentes.

Questões	Gerentes			
	A	B	C	D
1. Dentro empresa, sou orientado para procurar evitar riscos ou desafios referentes ao processo orçamentário	(2)	(2)	(2)	(2)
2. Dentro empresa, sou orientado para me esforçar ao máximo para alcançar as metas orçamentárias	(5)	(5)	(4)	(5)
3. Dentro da empresa, como colaborador me sinto confortável quando surgem situações novas relacionadas ao orçamento.	(4)	(5)	(4)	(5)

Legenda: (1) Discordo totalmente; (2) Discordo parcialmente; (3) Não concordo, nem discordo; (4) Concordo parcialmente; (5) Concordo totalmente;

Fonte: Dados da pesquisa.

Tabela 1 – Dimensão 1 – Orientação para processos *versus* orientação para resultados

Assim, notou-se que as respostas dos gestores são semelhantes e que eles aceitam desafios quanto ao orçamento. Essa dimensão da cultura organizacional contribui para que a empresa tenha como uma de suas premissas a existência de desafios quanto às metas orçamentárias a cada ano. Respostas semelhantes dos gestores também se notou como resultado das questões referentes a dimensão 2.

Todos os gestores pesquisados, inclusive aqueles que concordaram totalmente nas questões 2 e 3 da primeira dimensão, discordaram parcialmente com as questões 1 e 2 da segunda dimensão - Orientação para os empregados *versus* orientação para o trabalho, ou seja, acreditam que na empresa, o bem estar pessoal ao colaborador não é observado quando são definidas as responsabilidades orçamentárias para o empregado.

Nessa mesma segunda dimensão, três gestores responderam que na empresa as decisões importantes sobre o processo orçamentário são realizadas em grupo ou comitê. O quarto gestor mencionou que concorda apenas parcialmente com essa afirmação. Já, quanto aos problemas pessoais, todos os gestores responderam que discordam parcialmente do fato que esses têm valor diante da organização e influenciam o processo orçamentário. O que se constatou na entrevista foi que as metas orçamentárias podem ser ajustadas em função, por exemplo, de situações climáticas não previstas, entretanto, não quando envolverem problemas pessoais dos gestores.

Após compreender o processo orçamentário da empresa, por meio da entrevista aplicada, acredita-se que os gestores, ao mencionar que as decisões importantes sobre orçamento são tratadas em reuniões de grupos ou comitês, referiam-se àquelas realizadas para consolidar o orçamento. Essas reuniões são realizadas com a alta administração. Os gestores participam de reunião de apresentação dos orçamentos após estes estarem consolidados e aprovados pela alta administração.

Assim, a orientação dos gestores quanto à Dimensão 2 - Orientação para os empregados *versus* orientação para o trabalho – não pode ser identificada com certeza, mas parece estar mais próxima da orientação para o trabalho, quanto ao orçamento. O resultado disso é com base na percepção dos respondentes, o que não significa que em outras atividades específicas ou em outros níveis de cargos, o funcionário não possa ter uma reação diferente.

A orientação dos gestores de orçamento da empresa quanto à terceira dimensão – Paroquiais *versus* profissionais – tem maior proximidade à paroquial, que é aquela que, conforme Hofstede

(1991), as pessoas vinculam suas identidades à empresa, sendo que suas vidas particular e profissional se misturam.

Percebe-se o envolvimento pessoal dos gestores de orçamento com a empresa, mas isso não significa que os gestores não tenham foco nos resultados (conforme Dimensão 1). O que se percebeu na Dimensão 3 pode trazer benefícios para o bem estar dos funcionários e a Dimensão 3 pode ser importante para os resultados financeiros e de premissa da empresa.

A maioria dos gestores vinculam suas identidades à empresa, ou seja, as regras da organização cobrem todos os aspectos da minha vida, incluindo minha vida particular. Ainda, 2 gestores entendem que as suas vidas particulares e profissionais se misturam com os interesses da organização, e o restante não concorda com essa afirmação e afirma (concorda parcialmente) que foi contratado por suas competências profissionais unicamente. Os gestores concordam totalmente que além de focar no futuro da empresa, também buscam olhar para o futuro das suas carreiras.

Na pesquisa foi possível identificar que a dimensão que mais está próxima aos gestores da empresa analisada é o sistema aberto. Esse é o resultado das respostas das questões referente Dimensão 4 - Sistema aberto *versus* Sistema fechado. Os gestores (ou gerentes) mencionaram que concordam totalmente ou parcialmente que, quando novos membros chegam à equipe, eles contribuem para que ele se entrose com facilidade ao meio, assim como, mencionaram as mesmas respostas ao se tratar de situação na qual quando surge um membro novo na equipe, ele se adapta com facilidade em poucos dias.

Outro fato que, enfatiza a dimensão de Sistema aberto é que a comunicação é boa dentro da equipe que realiza o processo orçamentário. Apenas um gestor, mencionou discordar parcialmente dessa afirmação. A Dimensão 5 - Controle flexível *versus* Controle rígido – foi utilizada na pesquisa e por meio dos resultados de cinco questões chegou aos seguintes resultados, apresentados na Tabela 2.

Não é possível afirmar qual a dimensão em que a empresa mais está próxima. Entretanto, analisando-se a questão 1 da dimensão 5 constata-se que a cultura organizacional predominante é que existe preocupação com controle de custos e assim, uma necessidade de manter o que foi orçado pela organização. Um dos fatores mencionados pelo gestor do orçamento para que existisse um controle adequado é a experiência dos gestores. Esse é um dos fatores culturais organizacionais que poderia contribuir para que a forma que a empresa utiliza para fazer os controles das metas, as exigências de justificativas ou planos de ação quanto ao orçamento tenham sucesso.

Questões	Gerentes			
	A	B	C	D
1. Entendo que existe uma necessidade de manter o que foi orçado pela organização, devido à preocupação com o controle de custos.	(5)	(5)	(5)	(5)
2. Cumpro rigorosamente os prazos relacionados às metas orçamentárias.	(5)	(5)	(5)	(4)
3. As brincadeiras são raras no ambiente de trabalho.	(1)	(2)	(1)	(3)
4. O clima de trabalho contribui para o desenvolvimento do orçamento.	(5)	(5)	(5)	(5)
5. O clima de trabalho contribui para atender as metas orçamentárias.	(4)	(5)	(4)	(4)

Legenda: (1) Discordo totalmente; (2) Discordo parcialmente; (3) Não concordo, nem discordo; (4) Concordo parcialmente; (5) Concordo totalmente;

Fonte: Dados da pesquisa.

Tabela 2 – Dimensão 5 - Controle flexível *versus* Controle rígido

Nota-se também que estes a maioria acredita que o envolvimento das pessoas pode contribuir para o atendimento das metas orçamentárias. Como o respondente é o gerente de uma equipe que participa para elaborar e cumprir o orçamento é importante que esse se envolva de uma forma adequada com os demais membros da equipe para motivar e cobrar o atendimento das metas.

Referente a Dimensão 6 - Normativo *versus* Pragmático, acredita que, com base nas afirmações que a maioria dos gerentes concordou parcialmente ou totalmente, a empresa tenha uma característica de proximidade com a dimensão Normativa: (a) A elaboração do orçamento da unidade (área de responsabilidade) do gestor segue rigorosamente as regras da instituição; (b) o gestor segue rigorosamente as regras estabelecidas no planejamento orçamentário e (c) realizam o processo orçamentário com alto senso de ética nos negócios.

Dimensões da Cultura Organizacional	Resultados na empresa
Dimensão 1 - Orientação para processos <i>versus</i> orientação para resultados	Orientação para resultados: preocupam-se com as metas, estão confortáveis com os desafios e dedicam esforço nas tarefas.
Dimensão 2 - Orientação para os empregados <i>versus</i> orientação para o trabalho	Parece estar mais próxima da orientação para o trabalho, sendo que, com base nas respostas dadas pelos gestores, não se pôde identificar que essa é a dimensão totalmente predominante no ambiente da empresa. Os gestores consideram que seus problemas pessoais não possuem valor quanto ao objetivo de alcançar as metas orçamentárias.
Dimensão 3 - Paroquiais <i>versus</i> profissionais	Não se pode afirmar, com base nas respostas dadas pelos gestores que a orientação é totalmente paroquial. Percebe-se o envolvimento pessoal dos gestores de orçamento com a empresa, mas isso não significa que não tenham foco nos resultados (conforme Dimensão 1). Os resultados para essa dimensão 3 podem trazer benefícios para o bem estar dos funcionários e ser importante para os resultados financeiros e de premissa da empresa.
Dimensão 4 - Sistema aberto <i>versus</i> Sistema fechado	Orientação mais próxima do Sistema aberto. Destaca-se que a comunicação é boa dentro da equipe que realiza o processo orçamentário.
Dimensão 5 - Controle flexível <i>versus</i> Controle rígido	Não se pode afirmar, com base nas respostas dadas pelos gestores que a orientação é totalmente controle rígido, entretanto a organização está estruturada internamente para se preocupar com o controle de custos e tarefas.
Dimensão 6 - Normativo <i>versus</i> pragmático	Orientação mais próxima da Normativa: Predominância de os gestores da área de responsabilidade tender a cumprir rigorosamente as regras empresariais quanto às práticas orçamentárias.

Fonte: Elaboração própria

Quadro 3 – Dimensões de cultura organizacional e resultados nas práticas orçamentárias da empresa

Os aspectos relacionados à cultura têm influência nos resultados das ações das empresas pertinentes ao orçamento. Esse foi objeto de pesquisa de Ueno e Sekaran (1992), que constataram essa influência no uso da comunicação, coordenação e avaliação de desempenho. Para a pesquisa realizada na agroindústria, também se constatou que a construção e consolidação do orçamento tem efeito nas seis dimensões estudadas. No Quadro 3 construiu-se um resumo que mostra os resultados das dimensões de Hofstede (1991) e quais as predominâncias encontradas na empresa em estudo.

Entre as premissas do orçamento têm-se a participação dos gerentes e a cobrança pela responsabilidade deles nessa participação. Constatou-se que a cultura organizacional da agroindústria apresenta fortes indícios de influenciar positivamente a existência de controle rígido relacionado ao orçamento. De forma semelhante, no estudo de Silva (2007), Prado (2009) e Jordão e Souza (2010), a cultura organizacional influenciou o controle gerencial. Assim, a

cultura organizacional que existe na empresa é um fato que proporciona que ela tenha um processo de orçamento orientado para o controle e para atingir metas com algum desafio.

Os resultados encontrados nesse estudo puderam ser analisados de forma semelhante ao realizado em por Hofstede (1991) em 20 unidades filiais interorganizacionais do Instituto de Pesquisa sobre Cooperação Intercultural (IRIC) e filiais nacionais da IBM. Constatou-se que, a cultura organizacional é um dos fatores que influenciam o sucesso da institucionalização das práticas do orçamento, sendo que, esses resultados estão em conformidade com os resultados de Livovschi (2008) e Tarifa (2008).

Como este estudo teve como foco principal a cultura organizacional e as práticas orçamentárias, podem ser dados ao mesmo um caráter exploratório, sendo importante poder confirmar algumas práticas orçamentárias realizadas pela agroindústria estarem consolidadas por envolver a participação de gestores com culturas que favoreçam essas práticas.

6. Considerações Finais

O estudo objetivou analisar o relacionamento entre cultura organizacional e as práticas orçamentárias de uma organização. Desenvolveu-se pesquisa qualitativa com estudo de caso em uma agroindústria, conduzido por entrevista semiestruturada, aplicação de questionários e observação direta. A partir da questão de pesquisa foi possível observar como a cultura organizacional se relaciona com as práticas orçamentárias de uma organização por meio da análise das evidências coletadas com os gestores sobre as dimensões de cultura organizacional.

A cultura dos gerentes de orientação por resultados contribui para que a empresa possa realizar o orçamento baseado na criação e no controle das metas, pois nessa orientação os gestores tendem a dedicar esforços nas tarefas. Acredita-se que quando os envolvidos no orçamento possuem a orientação para resultados (Dimensão 1) possa facilitar a implantação de orçamentos que tenham como premissa atingir planejamentos realizados pela alta administração.

A maioria dos gestores entrevistados acredita que o envolvimento das pessoas pode contribuir para o desenvolvimento do orçamento e atendimento das metas orçamentárias, sendo que a cultura organizacional identificada na empresa encontra-se na dimensão de controle rígido, na qual se constata que as pessoas preocupam-se com o controle de custos no ambiente de trabalho.

Constatou-se, ainda, que a construção, institucionalização e consolidação das práticas orçamentárias tem efeito nas seis dimensões estudadas. Verificou-se que a cultura organizacional da agroindústria fornece fortes indícios de influenciar positivamente a existência de controle rígido relacionado ao orçamento nessa empresa, o que se fortaleceu com as evidências destacadas na entrevista realizada. Esses resultados podem ajudar a compreender outros casos que possam ser realizados quanto a esse tema. Assim, sugere-se a outros pesquisadores também observar o fenômeno em outros estudos de caso.

Como limitação deste estudo aponta-se a subjetividade na transcrição e análise dos dados, considerando que a foi adotado a análise da narrativa de Godoy (1995). Assim, sugere-se que futuras pesquisas possam estender os estudos de casos a outras empresas, assim como estudar a mesma relação a partir de outras abordagens teóricas indicadas na revisão da literatura.

REFERÊNCIAS

ALCADIPANI, R.; CRUBELLATE, J. M. *Cultura organizacional: generalizações improváveis e conceituações imprecisas.* Revista de Administração de Empresas, Vol. 43, n. 2, p. 64-77, 2003.

ALMEIDA, L. B.; MACHADO, E. A.; RAIFUR, L.; NOGUEIRA, D. R. *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, Vol. 20, n. 3, p. 65-99, 2009.

- ESPEJO, M. M. S. B.** *Perfil dos atributos do sistema orçamentário sob a perspectiva contingencial: uma abordagem multivariada.* Tese (Doutorado), FEA – USP, São Paulo, 2008.
- GODOY, A. S.** *A pesquisa qualitativa e sua utilização em administração de empresas,* Revista de Administração de Empresas, Vol. 35, n. 4, p. 65-71, 1995.
- GOMES, G.; LAVARDA, C. E. F.; TORRENS, E. W.** *Revisão da literatura sobre orçamento em cinco periódicos internacionais nos anos de 2000 até 2009.* REGE Revista de Gestão, Vol. 19, n. 1, 2012.
- HANSEN, S. C.; VAN Der STEDE, W.** *Multiple facets of budgeting: an exploratory analysis.* Management Accounting Research, Vol. 15, n. 4, p. 415-439, 2004.
- HARRISON, G. L.** *The cross-cultural generalizability of the relation between participation, budget emphasis and job related attitudes.* Accounting, Organizations and Society, Vol. 17, n. 1, p. 1-15, 1992.
- HEINZMANN, L. M.; LAVARDA, C. E. F.** *Cultura organizacional e o processo de planejamento e controle orçamentário.* Revista de Contabilidade e Organizações, Vol. 5, n. 13, p. 4-19, 2011.
- HOFSTEDE, G.** *Cultures and organizations - software of the mind.* McGraw-Hill, 1991.
- JORDÃO, R. V. D.; SOUZA, A. A.** *Efeitos da cultura corporativa no sistema de controle gerencial pós-aquisição: um estudo de sucesso numa empresa brasileira.* REGE Revista de Gestão, Vol. 19, n. 1, 2012.
- LIVOVSCHI, F. R.** *Fatores socioculturais facilitadores do processo orçamentário eficaz nas organizações.* 2013. 120 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2013.
- MACHADO, D. D. P. N.** *Inovação e cultura organizacional: um estudo dos elementos culturais que fazem parte de um ambiente inovador.* 2004. 181f. Tese (Doutorado em Administração) - Escola de Administração de Empresas de São Paulo, FGV, São Paulo, 2004.
- PÉREZ-AGUIAR, W.** *El estudio de Casos.* En Sarabia, F. J. (Ed.): Metodología para la investigación en marketing y dirección de empresas, Madrid: Pirámide, 1999.
- PRADO, J. D.** *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, 2009.
- RODRIGUES JUNIOR, M. M.; ZONATTO, V. C. S.; LAVARDA, C. E. F.** *Participação dos diferentes departamentos e unidades no sistema orçamentário: um estudo de caso em uma instituição de ensino superior do estado de Santa Catarina.* Contexto, Vol. 12, p. 27-41, 2012.
- SCHEIN, E. H.** *The corporate culture- survival guide.* Jossey-Bass: San Francisco, 1999.
- SILVA, F.** *O impacto da cultura sobre o sistema de controle gerencial: uma análise de empresas brasileiras adquiridas por capital estrangeiro.* 2007. 184 f. Dissertação (Mestrado Profissionalizante em Administração) – Faculdade de Economia e Finanças IBMEC, Rio de Janeiro. 2007.
- TARIFA, M. R.** *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. 2008.
- UENO, S.; SEKARAN, U.** *The influence of culture on budget control practices in the USA and Japan: an empirical study.* Journal of International Business Studies. Vol. 23, n 4, p. 659-674, 1992.
- VAN DER STEDE, W. A.** *The relationship between two consequences of budgetary controls: budgetary slack creation and managerial short-term orientation.* Accounting, Organizations and Society, Vol. 25, n. 6, p. 609-622, 2000.
- YIN, R. K.** *Estudo de caso: planejamento e métodos.* 3 ed. Porto Alegre: Bookman, 2005