

**FATORES CULTURAIS E ORÇAMENTO EMPRESARIAL NO BRASIL:
UM ESTUDO DE CASO ÚNICO**

Por

Daniel Antonio Marchi

Dissertação apresentada à Escola Brasileira de
Administração Pública e de Empresas – EBAPE,
no Curso de Mestrado Executivo em Gestão
Empresarial da Fundação Getulio Vargas – FGV.

Orientador: Professor Istvan Karoly Kasznar.

Janeiro/2012

Ficha catalográfica elaborada pela Biblioteca Mario Henrique Simonsen/FGV

Marchi, Daniel Antonio

Fatores culturais e orçamento empresarial no Brasil / Daniel Antonio Marchi. – 2012.
59 f.

Dissertação (mestrado) - Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas,
Centro de Formação Acadêmica e Pesquisa.

Orientador: Istvan Karoly Kasznar.

Inclui bibliografia.

1. Orçamento nas empresas. 2. Cultura organizacional. I. Kasznar, Istvan
Karoly. II. Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas.
Centro de Formação Acadêmica e Pesquisa. III. Título.

CDD – 658.154



**FUNDAÇÃO
GETULIO VARGAS**

DANIEL ANTONIO MARCHI

FATORES CULTURAIS E ORÇAMENTO EMPRESARIAL NO BRASIL.

Dissertação apresentada ao Curso de Mestrado Profissional Executivo em Gestão Empresarial da Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas para obtenção do grau de Mestre em Administração.

Data da defesa: 25/11/2011

Aprovada em:

ASSINATURA DOS MEMBROS DA BANCA EXAMINADORA



Istvan Karoly Kasznar
Orientador (a)



Fátima Bayma de Oliveira



Marcos Gonçalves Ávila

Brasil, esquentai vossos pandeiros
Iluminai os terreiros que nós queremos sambar

Há quem sambe diferente noutras terras, noutra gente
Num batuque de matar

Batucada, Batucada, reunir nossos valores
Pastorinhas e cantores
Expressão que não tem par, ó meu Brasil

Novos Baianos

Agradecimentos

À minha família: Ana Patrícia, Bernardo e Bárbara;
Pela compreensão face aos momentos de afastamento e ausência.

À minha mãe: Jolvide
Pela dedicação em me proporcionar a melhor educação possível.

Aos Professores:

Istvan Karoly Kasznar, orientador deste estudo;

Marco Túlio Zanini;Pela oportunidade de conclusão deste trabalho;

Fátima Bayma, Marcos Ávila e Cristiane Schimdt pelas importantes contribuições.

LISTA DE FIGURAS E TABELAS

Figura 1: As dimensões de Hofstede no Brasil.....	14
Figura 2: As dimensões de Hofstede na América Latina.....	15
Figura 3: Modelo Completo de ação cultural brasileiro	21
Figura 4: Relação traço cultural x fase do orçamento.....	32
Figura 5: Gráfico de resultados da pesquisa dos traços culturais.....	40
Figura 6: Gráfico Traços Mais Frequentes.....	41
Figura 7: Gráfico Traços mais impactantes	43
Tabela 1: Traços culturais nas empresas brasileiras.....	22
Tabela 2: Método para identificação de traço cultural.....	31
Tabela 3: Método para identificação de traço cultural.....	33
Tabela 4: Traços culturais percebidos.....	37
Tabela 5: Pontuação das afirmações/indicadores/traços.....	39
Tabela 6: Traços culturais X processos orçamentários.....	44

SUMÁRIO

1	O ASSUNTO	
1.1	Introdução.....	7
1.2	Objetivos.....	8
1.3	Justificativa da escolha do Tema	8
1.4	Perguntas da Pesquisa.....	9
1.5	Delimitações do estudo.....	9
1.6	Relevância do estudo.....	9
1.7	Resultados Esperados.....	10
2	REFERENCIAL TEÓRICO	
2.1	Fatores Culturais.....	11
2.2	Traços Culturais Brasileiros.....	15
2.3	Orçamento Empresarial.....	23
2.3.1	As funções do Orçamento.....	23
2.3.1.1	A função planejamento.....	23
2.3.1.2	O acompanhamento da execução: o controle.....	24
2.3.2	Das origens do orçamento aos dias atuais.....	24
2.3.3	Metodologias de orçamento, Comportamento e Cultura Nacional	26
3	METODOLOGIA.....	28
4	DESENVOLVIMENTO DO ESTUDO.....	34
4.1	Contextualização.....	34
4.2	Resultados da Pesquisa de Campo.....	37
4.2.1	Perfil dos Respondentes.....	37
4.2.2	Traços Culturais Percebidos.....	37
4.2.3	Traços freqüentes e traços impactantes.....	40
4.2.4	Planejamento e Controle	44
5	CONCLUSÕES.....	45

6	REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	46
7	ANEXOS.....	51

1. O ASSUNTO

1.1 INTRODUÇÃO

O Orçamento como ferramenta de planejamento e controle das organizações já possui uma extensa literatura que explora aspectos técnicos e metodológicos, eficiências e interações com outros instrumentos de gestão.

Covaleski estruturou seus estudos sobre as pesquisas a respeito do tema orçamento sob a ótica de três perspectivas teóricas: baseadas em aspectos econômicos, baseadas em aspectos psicológicos e baseadas em aspectos sociológicos.

As duas últimas, psicológica e sociológica, focaram em tentar responder quais os efeitos das práticas orçamentárias sobre os estados mentais dos indivíduos, seus comportamentos e suas performances individuais e como o orçamento influencia os processos de tomada de decisão e negociação entre a pluralidade de interesses pertencentes ao planejamento e ao controle dos recursos organizacionais e sociais.

Evoluindo neste sentido as pesquisas baseadas na teoria contingencial que propõe modelos de orçamento afirmam que não existem práticas de orçamento efetivas universais. A escolha de práticas efetivas vai depender das circunstancias tecnológicas e ambientais que cercam a organização em questão. (COVALESKI ET AL, 2003)

Num extremo, a realidade brasileira em termos de desenvolvimento tecnológico sobre as práticas de orçamento empresarial é fortemente ancorada na tradução, às vezes imprecisa, de modelos estrangeiros que importados de países com características tão diferentes das nossas que sua aplicabilidade é restrita ou ineficaz. (LEITE ET AL, 2008)

Por outro lado não podemos deixar de conhecer tais modelos uma vez que isto geraria o isolacionismo na implementação de práticas de gestão de orçamento, limitando a visão dos administradores e restringindo as oportunidades de melhoria dos processos o que poderia fazer as organizações alcançarem patamares superiores de gestão. (LEGA, VENDRAMINI;2008)

A partir desta linha filosófica podemos concluir que as organizações devem posicionar-se no meio termo entre a adoção de técnicas importadas e o desenvolvimento

purista de métodos “caseiros” que não incorporam avanços efetuados no estrangeiro. A adoção de modelos híbridos por diversas organizações nacionais já apontam para este caminho.

1.2 OBJETIVOS

O objetivo principal deste estudo é identificar como os profissionais de orçamento de uma grande empresa percebem a influência de fatores culturais brasileiros na execução das atividades relacionadas ao processo de gestão orçamentária.

Como objetivo secundário propõe demonstrar aqueles considerados por eles como os mais impactantes no processo identificando possíveis causas e efeitos e, deste modo, abrir caminho para uma reflexão acerca da incorporação deste tema na pauta dos estudos voltados para o assunto orçamento empresarial.

1.3 JUSTIFICATIVA DA ESCOLHA DO TEMA

Uma vez que o estudo pretende explorar as particularidades de um processo e identificar como fatores extrínsecos influenciam sua execução e assim contribuir gerando oportunidades de melhoria é natural concluir que os resultados podem trazer ganhos de produtividade e eficiência para os profissionais que militam na área assim como para qualquer profissional de qualquer cargo que busca compreender melhor o desenvolvimento desta atividade, a gestão orçamentária, na realidade brasileira.

O tema orçamento, orçamento empresarial em particular, tem sido muito pouco explorado academicamente no Brasil onde o ensino nas universidades se ancora na literatura estrangeira, notadamente americana, muitas vezes distante da realidade nacional. Um estudo sobre a produção acadêmica com o tema orçamento empresarial ao longo do período de 1995 a 2006 (LEITE ET AL, 2008) revelou que de 1257 dissertações produzidas nos cursos de mestrado e doutorado em Ciências Contábeis reconhecidos pela CAPES apenas 16, ou seja, 1,27% do total, tratavam da temática Orçamento Empresarial.

A utilização, ainda muito presente, de referencial estrangeiro pode ser facilmente comprovada pela vasta utilização de literatura estrangeira, predominantemente americana, e a adoção técnicas e práticas importadas. (LEITE ET AL, 2008)

1.4 PERGUNTAS DA PESQUISA

Quais os traços da cultura brasileira que interferem no planejamento e no controle orçamentário de uma grande empresa nacional? Como a influência destes traços é percebida por profissionais de orçamento em um estudo de caso único? Em que fase do processo elas interferem de forma mais contundente?

1.5 DELIMITAÇÕES DO ESTUDO

O estudo a que se propõe esta dissertação será realizado em uma unidade organizacional de uma grande empresa brasileira. As variáveis que influenciam as percepções de seus membros não podem ser consideradas representativas para o conjunto das empresas brasileiras uma vez que outros fatores além da cultura nacional exercem influência sobre a construção de suas opiniões.

1.6 RELEVÂNCIA DO ESTUDO

O estudo pretende contribuir de forma relevante para a melhoria da gestão orçamentária de todas as empresas que buscam a implantação de um gerenciamento de gastos otimizado, alinhado com os objetivos estratégicos de geração de resultados e sustentabilidade diante das características de um modelo brasileiro de gestão.

Também servirá para estudos comparativos futuros, quando outras pesquisas mais aprofundadas poderão buscar comparar resultados de outras organizações e verificar a aderência dos resultados de práticas de mesma natureza ou de natureza diversa, servindo ao mesmo propósito.

Academicamente é uma forma de criar e fortalecer teorias de gerenciamento e catalogar práticas que servirão de referência para outras organizações.

Finalmente, as empresas poderão se beneficiar do estudo utilizando as conclusões dele tiradas para implementar diferentes ferramentas e/ou metodologias de trabalho com o objetivo

de fechar lacunas de gestão hoje existentes e aprimorar os processos e as atividades com integração destes com suas práticas atuais.

1.7 RESULTADOS ESPERADOS

Respondidas as questões chave desse estudo espera-se estar sinalizando para a alta liderança das empresas nacionais alguns caminhos a serem traçados na direção da excelência na gestão de seus recursos, adequando suas práticas visando incorporar tratativas aos fatores culturais brasileiros.

Estas mesmas descobertas poderão ser aproveitadas em organizações que porventura se identificarem com a problemática levantada, tendo ou não, complexidade comparável com a empresa do estudo.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 FATORES CULTURAIS

A cultura pode ser definida como o conjunto de características sociais de um grupo ou sociedade. Entre os antropólogos algumas definições são mais comumente aceitas sobre cultura (TAVARES, 1991):

1. Cultura é parte da biologia humana;
2. A biologia dos homens é produto da cultura;
3. A cultura se transmite socialmente por meio de aprendizagem e não tem relação com a genética;
4. A capacidade de criar, desenvolver e aprender cultura é transmitida hereditariamente;
5. A cultura é o mecanismo adaptativo da espécie humana, responsável por sua sobrevivência, desenvolvimento e evolução;
6. A cultura é um produto social, embora portata por indivíduos é resultado de um processo coletivo;
7. A interação do homem com o meio ambiente é feita através de um aparato cultural.

As organizações também desenvolvem sua cultura e o comportamento de seus membros é fruto deste conjunto de características comuns. A cultura da organização é o resultado de um conjunto de pressupostos compartilhado por seus integrantes que incluem os valores, crenças, ritos, mitos, etc... que a caracteriza e lhe dá uma identidade. As organizações possuem culturas organizacionais únicas e individualizadas. (SHEIN APUD TARIFA ET AL 2008, TAVARES 2006)

A Cultura exerce o papel de demarcadora de fronteiras, fazendo a diferenciação entre uma sociedade, ou organização, e outras. Proporciona aos membros da organização um senso de identidade e o comprometimento com um interesse comum que ultrapassa os individuais, estimula a estabilidade do sistema social e define os contornos às atitudes e comportamentos dos seus membros. (ROBBINS, 2002) Ainda segundo Robbins, “a cultura é a argamassa social que ajuda a manter a organização coesa.”

Numa abordagem mais orientada para os negócios temos a definição de Vern Tepstra e Kenethe David: “A cultura é um conjunto de símbolos aprendidos, compartilhados, compelidos, inter-relacionados cujos significados fornecem um conjunto de orientações para os membros da sociedade. Essas orientações, em conjunto, provêm soluções para os problemas que todas as sociedades devem resolver para permanecer viáveis”. (KOTABE, HELSEN, 2007)

Alguns autores, como André Laurent e Philippe d'Iribarne efetuaram estudos que apontaram para as diferenças entre organizações em diferentes países e que estas diferenças possuem influência preponderante sobre o comportamento gerencial, mas foram os estudos de Geert Hofstede (1983) que salientaram as influências das nações no comportamento organizacional.

Para Hofstede nacionalidade é importante para o gerenciamento por três razões. Primeiro é política porque nações são unidades políticas com suas instituições, seus sistemas legais, sistemas educacionais. Se as instituições formais não se diferem muito entre as nações as informais podem ser completamente diferentes. A segunda é sociológica porque participa da construção da identidade dos indivíduos e a terceira é psicológica, porque os indivíduos são mentalmente condicionados por fatores culturais adquiridos na infância em família ou nas escolas. (HOFSTEDE, 1993)

Segundo sua definição a Cultura é a programação coletiva da mente que distingue um grupo ou categoria de pessoas de outro. No desenvolvimento do seu trabalho a referência a categoria de pessoas é a nação. (HOFSTEDE, 1993)

A pesquisa que realizou com 80 mil funcionários da IBM espalhados em 64 países concluiu que a cultura nacional tem influência importante sobre a cultura da organização.

Hofstede definiu, a princípio, quatro dimensões bipolares (HOFSTEDE, 1983) que diferenciam as culturas:

1. Distância do poder: refere-se ao grau de concentração e distribuição do poder. Entre as mais concentradoras estão Filipinas, Venezuela e México enquanto Israel, Dinamarca e Áustria são os mais descentralizadores. O Brasil aparece como um país de concentração de poder;

2. Individualismo/coletivismo: refere-se ao grau no qual as pessoas se vêem individualmente ou fazendo parte de um grupo. As culturas mais individualistas foram Estados Unidos, Austrália e Grã-Bretanha enquanto Arábia Saudita, Peru e Venezuela estão entre as mais coletivistas. O Brasil apareceu como sendo coletivista.
3. Aversão à incerteza: e o quanto as pessoas se sentem ameaçadas por situações ambíguas. Japão, Portugal e Grécia são muito avessos à incerteza, já com baixa aversão estão Cingapura, Hong Kong e Dinamarca. O Brasil é também uma cultura com aversão á incerteza.
4. Masculinidade/feminilidade: quando os valores tendem, em sua maioria, para o materialismo e a assertividade, masculino, ou preocupação com as pessoas e com a qualidade de vida, Feminino. Suíça, Itália e Áustria são predominantemente masculinas enquanto Suécia, Noruega, Dinamarca e Holanda são femininas. O Brasil também assume traços masculinos no uso da autoridade e femininos no uso da sedução.

Posteriormente, Hofstede acrescentou uma quinta dimensão, a Orientação para o Longo Prazo, após a realização de outro estudo internacional adicional com empregados e gerentes chineses. Com base nos pensamentos de Confúcio foi desenvolvido um instrumento de pesquisa que foi aplicado em 23 países, incluindo o Brasil. (HOSFTEDE, 1993)

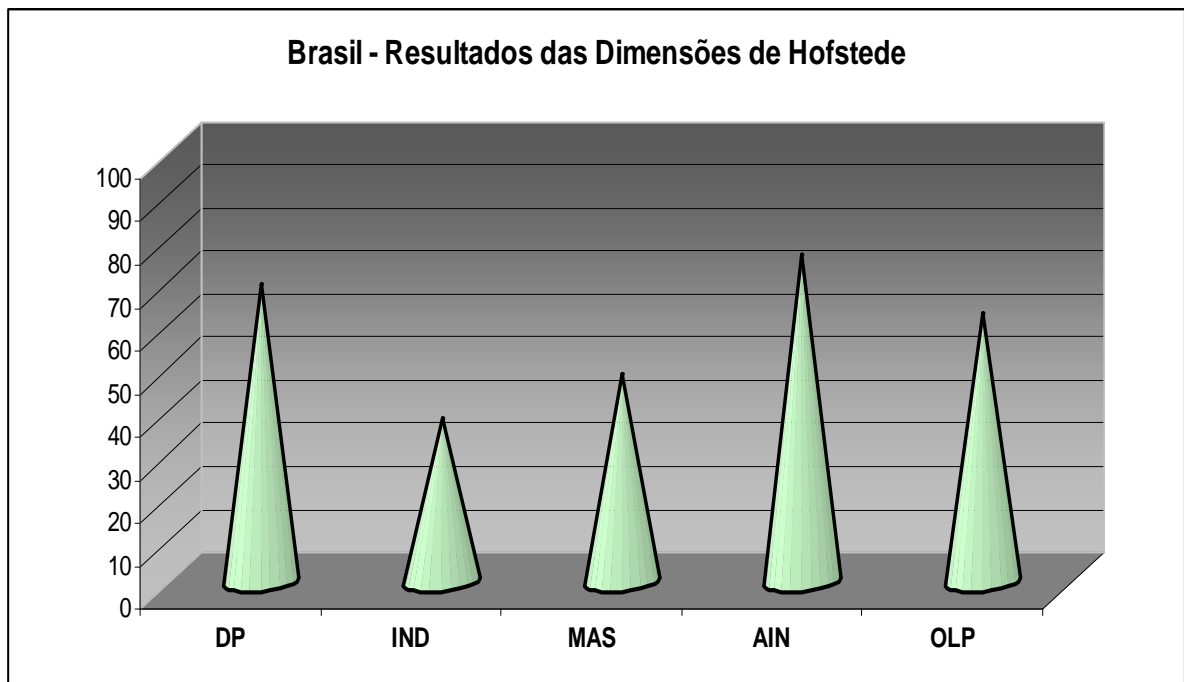


Figura 1: As dimensões de Hofstede no Brasil

Fonte: Adaptado de HOFSTEDE, 2011

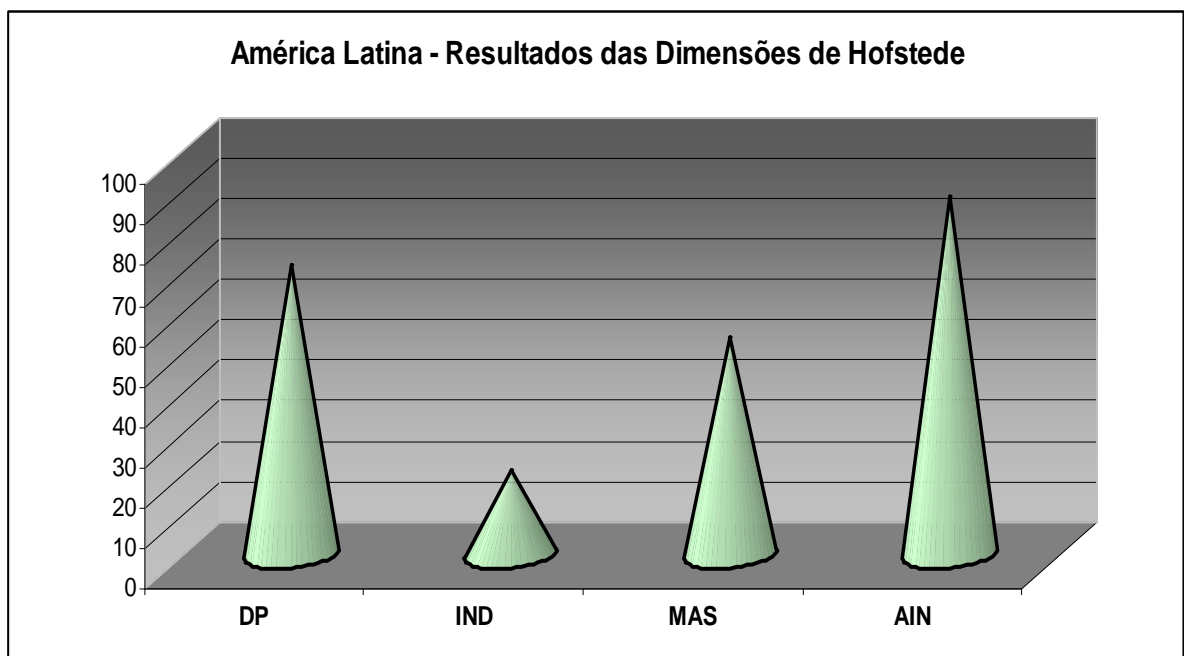


Figura 2: As dimensões de Hofstede na América Latina

Fonte: Adaptado de HOFSTEDE, 2011

Na comparação dos gráficos acima podemos observar que os resultados do Brasil são muito parecidos com o restante da América Latina diferenciando-se mais acentuadamente na dimensão *Individualismo*, onde adotamos um perfil mais individualista, menos coletivista, que a média dos nossos vizinhos. (HOFSTEDE, 1983)

Outras duas pesquisas assumem papel relevante nos estudos das diferenças culturais entre as nações. Uma delas é o Projeto GLOBE, *Global Leadership and Organizational Behavior Effectiveness*, realizada em 62 países por uma equipe de 160 acadêmicos, com o objetivo de retratar os valores culturais e seus impactos sobre a liderança organizacional e desenvolveu uma proposta mais ampla, com nove dimensões, mas razoavelmente semelhante à Hofstede . A outra é a WVS, *World Value Survey*, conduzida por uma rede de cientistas sociais em mais de 80 países, alcançando 85 % da população mundial, que se difere das anteriores em dois importantes aspectos: sua amplitude e sua frequência. (KOTABE, HELSEN, 2007)

A adoção deste modelo de Hofstede é questionável, pois se defende que ele foi importante em determinado contexto, porém as dimensões por ele propostas são uma visão restrita a sua visão do mundo e deixa de analisar a pluralidade, em um país da dimensão do Brasil então isto se mostra uma realidade inquestionável (MUZZIO, 2010) e as complexidades dos indivíduos tratando todos os comportamentos como uma conformidade aos padrões sociais do grupo. (ALCADIPANI, CRUBELLATE, 2003)

Contudo, o coletivismo e o individualismo e a dimensão distância do poder propostas por Hofstede também estão presentes nos traços culturais apresentados por Fons Trompenaars, que ainda relacionou a hierarquia com o status e a concessão deste, atribuído ou pela conquista, com a orientação religiosa. Hofstede não relacionou a distância do poder com a orientação religiosa em seus estudos sobre as culturas nacionais.(LACERDA,2011)

Apesar de estas serem pesquisas mais recentes e, de certo modo, abrangentes, são ainda os resultados dos estudos de Hofstede os mais citados na literatura nacional (LACERDA, 2011) que tenta explorar as diferenças culturais como fatores influenciadores do desempenho tupiniquim.

As dimensões, Distância do Poder, Individualismo, Masculinidade e Aversão à Incerteza, sugeridas por Hofstede em seu modelo estão, em alguma instância, alinhadas com os traços culturais brasileiros propostos por Prates e Barros tais como Concentração de Poder, Paternalismo, Personalismo como veremos adiante.

Hilal reafirma , a partir de um estudo de caso, que a cultura tem efeitos sobre a performance.As práticas que são direcionadas para o alcance de uma performance esperada deve considerar a lógica local que emerge dos valores culturais. (HILAL AT AL, 2009)

2.2 TRAÇOS CULTURAIS BRASILEIROS

Os estudos sobre o assunto estão relacionados a três características marcantes: a incorporação de estudos locais clássicos de autores antropólogos, sociólogos e economistas tais como Gilberto Freire, Sérgio Buarque de Holanda, Darcy Ribeiro, Caio Prado Jr e Roberto DaMatta, (MOTTA 1996, CHU, 2008, ALCADIPANI,2003) a utilização do esquema classificatório de Hofstede e a tentativa de explicar a cultura organizacional por meio dos traços culturais marcantes.

Uma crítica a respeito desta última característica é o fato de que os traços culturais nacionais foram pensados a partir de origens históricas que remontam o período de colonização do Brasil e assumir que, após 500 anos, estejam presentes como naquele período é considerar que nossa cultura não se alterou ou não sofreu nenhuma influência da evolução e modernização de nossa sociedade. Os autores citam vários estudiosos brasileiros, entre eles os clássicos acima mencionados, que analisaram a formação da cultura brasileira em suas raízes antropológicas, além de outros que, com alguma referência a estes, não problematizaram as pesquisas sobre a existência de uma cultura organizacional brasileira. Uma das considerações mais contundentes é justamente o fato de que a maioria dos estudos são ensaios teóricos baseados em grande parte em pesquisas bibliográficas. (ALCADIPANI, 2003). Outra questão relevante é considerar o Brasil culturalmente homogêneo diante de tantas diversidades e ambigüidades regionais. (MUZZIO, 2010)

No sentido contrário, pode-se afirmar que a identidade de uma organização norteia a ação dos indivíduos no trabalho e pode ser compreendida a partir dos traços culturais, pois

revelam não o que é comum a todas mas o que lhe é peculiar, e em particular, o contexto brasileiro. (MACHADO, 2005)

Assim sendo, apesar de um cenário empresarial moderno e estruturado, com elevado nível de profissionalização, a presença de alguns traços culturais, de origem na formação histórica da sociedade, afetam a atividade gerencial. O estilo de gerenciar seus subordinados é marcado pela presença de relações pessoais e informalidade nos processos de liderança e comunicação. (SHIMONISHI, 2003)

Chu (2008) elenca seis traços mais comumente encontrados: jeitinho, desigualdade de poder, flexibilidade, plasticidade, personalismo e formalismo. O estudo conclui que alguns traços culturais apresentam sinais de enfraquecimento ou transformação para um novo significado. Neste sentido aponta que o Jeitinho é visto como comportamento não profissional ou amador e Formalismo, antes relacionado o cumprimento ficcioso de uma norma, para o reconhecimento da importância de padrões operacionais e gerenciais de excelência.

O Formalismo, caracterizado pela adoção de práticas diferentes do discurso, as normas formalmente estabelecidas não são fielmente seguidas e a realidade assume diferentes práticas, mais condizentes com o que efetivamente é feito. (CALDAS in MOTTA, CALDAS, 1997).

O Formalismo é apontado como causa principal do jeitinho, porém o paternalismo e personalismo também contribuem para sua existência. O jeitinho brasileiro é o genuíno processo brasileiro de uma pessoa atingir objetivos a despeito de determinações (leis, normas, regras, ordens, etc...) contrárias. (MOTTA, 1999)

Há que se considerar que os fatores educacionais e culturais são fortes influenciadores do estilo brasileiro de gerenciar (MOTTA, 1995) uma vez que permeiam as organizações independentemente de sua origem ou orientação. Traços culturais brasileiros servem de base para a formação de aspectos particulares de formação do estilo brasileiro de administrar.

A variação cultural refere-se primordialmente aos hábitos e comportamentos de um grupo ou sociedade para outros. Entretanto, é relativamente recente o estudo das formas que essas diferenças assumem no mundo do trabalho. Não faz muito tempo, todos acreditavam que as regras gerais se aplicavam a todas as situações de administração, trabalho e organização, independentemente dos contextos em que eram encontradas. (MOTTA, 1995)

A concentração de poder que remonta nosso passado colonial e escravocrata associada ao chamando personalismo, importância ou necessidade do indivíduo numa relação, fez conceber um dos fatores mais marcantes na cultura brasileira; o *paternalismo*. (PRATES E BARROS,1997)

Os resultados obtidos por Hofstede em seus estudos com relação ao Brasil demonstram certo alinhamento com os estudos efetuados por autores nacionais na medida em que os resultados encontrados, por exemplo, na dimensão distância do poder que classificam o Brasil como elevado grau se adéquam ao traço cultural de poder concentrado (PRATES E BARROS, 1997) ou desigualdade de poder (CHU, 2008).

Nesta mesma linha de pensamento, podemos supor que a classificação atribuída ao Brasil de um país coletivista encontra eco nos alicerces do Paternalismo e a de averso à incerteza se alinha com a Postura de Espectador sugerida por Prates e Barros.

Estes traços culturais brasileiros são citados por alguns autores, porém são melhor caracterizados por Prates e Barros (1997) em seu estudo como segue:

1. Concentração de Poder: é poder legal, formalmente estabelecido, de influências militares baseada na **hierarquia** e na **subordinação** que, diferente de outras culturas, revela uma **postura autoritária** que revela que nem todos são iguais perante a lei;
2. Personalismo: quando o indivíduo exerce uma autoridade carismática sobre os demais, usando de seu magnetismo pessoal para estabelecer laços de relacionamento onde transitam **privilégios pessoais** para aqueles ligados àquela liderança;
3. Paternalismo: da combinação dos anteriores, possui duas faces distintas: o patriarcalismo, quando o líder assume o papel de pai na organização e **conduz seus seguidores como uma família** e o patrimonialismo, respaldado na hierarquia soberana e absoluta, por muitas de cunho econômico e no Brasil, onde existe uma desigualdade muito extensa quando refletimos sobre a distribuição de poder, causa uma **dependência permanente dos liderados pelos líderes**. Neste

contexto a expressão popular “Quem tem padrinho não morre pagão!” se faz mais evidente. (MOTTA, 1996)

4. Postura de Espectador: postura dos liderados numa realidade de concentração de poder onde o processo de comunicação entre os atores não encontra espaço para o diálogo e as decisões são apenas comunicadas gerando o **mutismo e a baixa criticidade das respostas** e, conseqüentemente, uma baixa iniciativa, levando aos liderados a buscarem sempre uma resposta na autoridade externa. Outra característica deste traço cultural é a **transferência de responsabilidade pelos liderados** quando estes assumem que se o poder de escolha não está comigo, não fui eu quem decidiu, a responsabilidade também não é minha.
5. Formalismo: foi no amparo das leis que a sociedade brasileira encontrou refúgio para proporcionar-lhe a sensação de segurança para com as incertezas futuras e aliada a alta capacidade de formulação de leis chegamos a uma sociedade excessivamente regulamentada por códigos e **normas** que, em termos práticos da vida, são aceitos porém **não necessariamente obedecidos em sua plenitude**. E na procura por soluções imediatistas o cidadão lança mão de **artimanhas** e é no “**jeitinho**”, é no “quebra o galho”, é no “pra inglês ver” (CALDAS IN MOTTA, 1997) que o formalismo se apresenta nas mais diferentes situações em que o **legal e o normativo são desprezados** para dar oportunidade de obtenção de vantagem ou mobilidade social. O lado extremamente maléfico do formalismo reside no fato de que, na medida em que ele ocorre, pode acontecer o nepotismo, favoritismo, subornos etc... desencadeando a elaboração de mais leis para coibi-los.
6. Impunidade: no centro dos traços e com ligações com todos está a impunidade quando o **indivíduo não se sujeita às leis** e se julga cima delas ancorado e **respaldado em suas relações pessoais ou sociais**, deixando para os indiferentes os rigores da lei, gerando mais apatia no cidadão comum, que “de camarote” assiste a tudo “acabar em pizza”.
7. Lealdade pessoal: elo entre o personalismo e o evitar conflito do subsistema pessoal caracteriza-se pela **valorização do relacionamento**

da pessoa do líder com seus liderados e a sobreposição dos interesses comuns destes ante os da organização a que pertencem.

8. Evitar conflito: a partir do momento que a realidade social se caracteriza por uma **desigualdade de poder** e por uma forte dependência da liderança, os liderados assumem a postura de passividade e pouca iniciativa. Como resultado de anos deste comportamento a competitividade passou a ser um padrão não estimulado e os **mecanismos de acordos e alianças sobressaem**.
9. Flexibilidade: este traço cultural caracteriza-se pela adaptação para a maneira local de processos de origem estrangeira. Pode ser dividida em duas faces: a adaptabilidade, capacidade de traduzir para a nossa realidade processos tecnológicos estrangeiros adaptando-os às características locais, e a **criatividade**, capacidade de buscar soluções alternativas fora dos parâmetros normais objetivando atender necessidades não atendidas pelos meios formais.

A partir destes traços foi construído um modelo sistemático que os correlaciona na organização. O sistema de ação cultural brasileiro proposto por Prates e Barros foi estruturado a partir de quatro subsistemas caracterizados por duas dimensões distintas segregadas entre o papel desempenhado pelo indivíduo na relação e daí temos o institucional (ou formal) e o pessoal (ou informal); na outra dimensão estão separados os indivíduos pela sua posição na organização ou no relacionamento, quando eles podem assumir a posição de líderes, quando exercem o poder, ou de liderados, subordinados ao poder.

Seguindo desta estrutura proposta, ver figura 1, chegamos aos inter-relacionamentos entre os subsistemas e de seus pontos de contato surgem os traços culturais comuns. As características destes contatos são a concentração de poder, o personalismo, a postura de espectador e o evitar conflito.

A concentração de poder se dá quando o indivíduo está numa postura formal e está assumindo o papel de líder. Quando se encontra também da postura formal, porém no papel de liderado, o traço cultural predominante é o da postura de espectador.

Quando o indivíduo está na posição de pessoa e está no papel de líder temos o personalismo, já no papel de liderado o indivíduo tende ao traço cultural de evitar conflito.

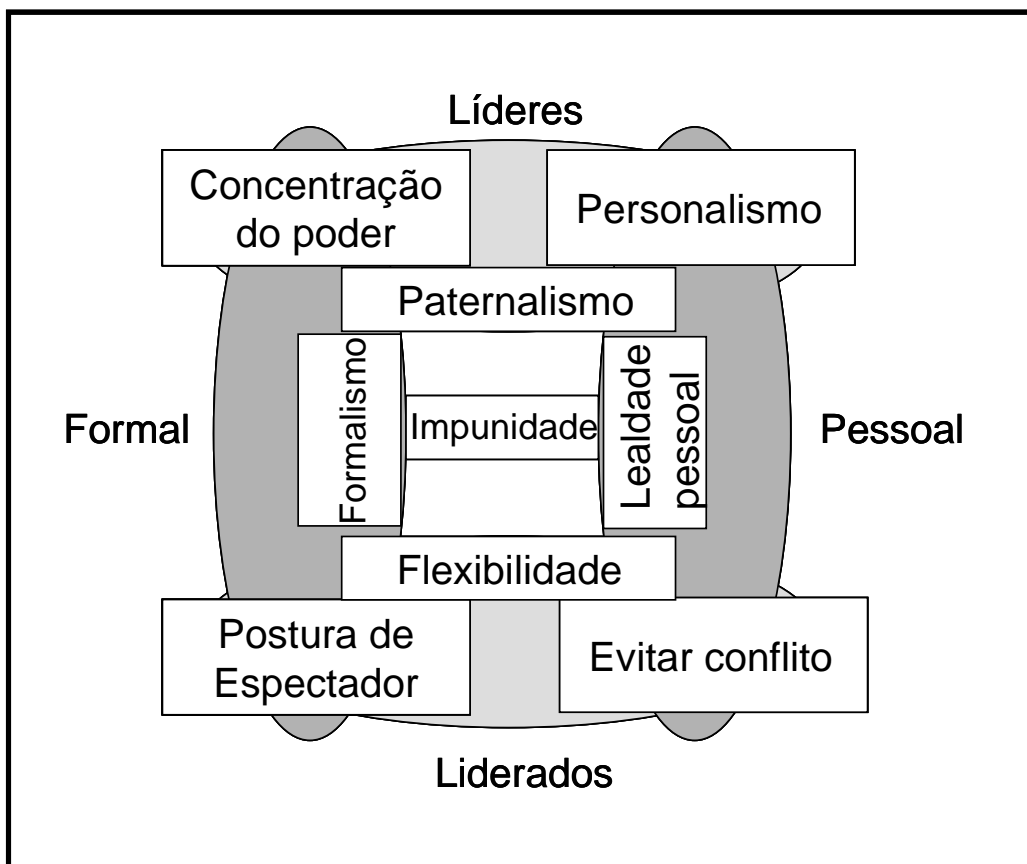


Figura 3: Modelo completo de ação cultural brasileiro
Adaptado de Prates e Barros, 1997

A partir da estrutura deste modelo, denominado “Sistema de Ação Cultural Brasileiro”, (figura 1) Prates e Barros realizaram pesquisas com 2500 dirigentes e gestores, em 520 empresas de médio e grande porte, no sul e sudeste do Brasil, com o objetivo de delinear o que seria o Estilo Brasileiro de Administrar e os resultados são demonstrados no tabela 1 em seguida:

Tabela 1: Traços culturais nas empresas brasileiras

Fonte: Prates e Barros, 1997

	Concordam e Concordam em Parte (%)	Discordam e Discordam em Parte (%)
Concentração do Poder	88	12
Flexibilidade	81	19
Paternalismo	77	23
Lealdade às pessoas	71	29
Personalismo	69	31
Impunidade	69	31
Evitar conflito	68	32
Postura de espectador	67	33
Formalismo	65	35

Assumindo então, baseados nos estudos de Hofstede e Prates e Barros, como pressuposto que a cultura nacional estabelece influência significativa sobre a cultura organizacional e que os traços culturais elencados estão presentes em maior ou menor grau no estilo brasileiro de administrar deveríamos encontrar práticas orçamentárias customizadas para as organizações conforme suas particularidades resultantes. Neste sentido corroboram os resultados do estudo de Tarifa, Almeida e Espejo que analisou 86 empresas da região sul do Brasil e concluiu que existe relação entre as práticas orçamentárias das organizações e a cultura organizacional predominante nas mesmas. (TARIFA ET AL, 2008)

2.3 ORÇAMENTO

2.3.1 As funções do Orçamento

Das funções básicas da administração: planejar, organizar e controlar, o processo de Orçamento se relaciona diretamente com duas, planejar e controlar e seguindo a teoria administrativa de planejamento e controle que determina as decisões sejam dinâmicas, baseadas na previsão de eventos futuros e no controle das variáveis internas de modo a extrair seu maior potencial diante dos eventos externos além de do gerenciamento assumir um papel ativo e sua competência fator crítico de sucesso. (WELSCH, 1999, PANDOLFI, 2005, CATELLI, 1999)

2.3.1.1 A função planejamento

Planejar é decidir antecipadamente (CATELLI, 1999) e neste conjunto de decisões anteriores a efetiva tomada de decisão deve considerar as incertezas e as alternativas a serem implementadas e seus respectivos resultados. Neste contexto se fazem imprescindíveis o conhecimento e as informações que sustentam a elaboração das previsões e estimativas.

O planejamento possui duas dimensões temporais distintas, uma de longo prazo, o planejamento estratégico, que possui uma orientação externa forte pois considera o ambiente onde está inserida a organização por meio de cenários e vislumbra os resultados finais e consideram alvos que se referem ao valor, crescimento e a própria sobrevivência da organização. Neste momento os cenários futuros são antecipados e as ameaças e oportunidades identificadas. (CATELLI, 1999)

No curto prazo se desenvolve o planejamento tático, ou planejamento operacional, que é a tradução dos objetivos mais amplos advindos do planejamento estratégico em objetivos específicos de curto prazo que são relevantes para áreas definidas da organização. O planejamento operacional identifica os processos nos níveis inferiores da organização, o que fazer, e atribuir os meios ou os recursos necessários à execução destes. (CATELLI, 1999)

2.3.1.2 O acompanhamento da execução: o controle

Welsch (1992) define com simplicidade controle como sendo a ação de verificar se os planos, os objetivos, políticas e padrões estão sendo respeitados, partindo do pressuposto que estes que foram devidamente estruturados e comunicados aos responsáveis pela sua execução.

Para ser eficiente o controle deve mensurar os resultados das decisões por meio de medidas de desempenho, obter informações que ilustrem como estas desempenharam na realidade, compará-las com o previsto e finalmente, quando possível, corrigir as práticas que obtiveram resultados deficientes e suas conseqüências. (CATELLI, 1999)

Ainda segundo Catelli (1999) o principal produto do controle é capacidade da organização promover ações corretivas para assegurar que o planejamento seja efetivamente efetivado. Com esse objetivo o processo de controle passa pelas etapas de identificação dos eventos ocorridos, comparação do realizado com o planejado, identificação dos desvios e suas respectivas causas, escolha das alternativas de ações a adotar e, finalmente, implementação das ações corretivas necessárias. Os pré-requisitos para um controle da execução eficiente são: plano operacional de curto prazo, informações de desempenho e resultados, o que pressupõe um sistema de informações estruturado, e o envolvimento dos gestores em seus respectivos níveis hierárquicos.

2.3.2 Das origens do orçamento aos dias atuais

A origem do processo de orçamento está ligada diretamente à arrecadação e controle dos gastos públicos. A palavra budget (orçamento em francês e inglês) vem do francês bouge ou bougette que era o nome dado a bolsa utilizada pelos funcionários do tesouro responsáveis pela arrecadação de impostos. No século XV o termo *bougett* foi incorporado ao vocabulário inglês com esse significado.

Na Inglaterra surgiram os fundamentos do orçamento público com a Constituição Inglesa de 1689 que preconizava a autorização pelo Parlamento ao primeiro-ministro para a realização de gastos e a cobrança de impostos, mas foi na França de Napoleão que foram desenvolvidos com a adoção de sistemas de sistemas periódicos de controle com prestações de contas e auditorias. (LUNKES, 2007)

O termo Orçamento como conhecemos na língua portuguesa tem origem totalmente diversa do francês. Como muitos outros povos que pertenciam ao império romano o latim vulgar falado pelos exércitos romanos era muito difundido na península ibérica e deu origem às línguas espanhola e portuguesa entre outras.

A palavra orçar surgiu do latim popular orzare falado no século XV e era um termo náutico que significava colocar o navio na linha do vento, proejar. No século seguinte o termo marítimo assumiu o significado cotidiano de calcular aproximadamente, fazer estimativas. Diz Antenor Nascentes (1932) “das tentativas para dirigir a proa na direção do vento teria vindo o sentido de ‘calcular por alto’”.

No período entre o final do século XVIII e início do XIX o vernáculo Orçamento assumiu seu significado atual de ato ou efeito de orçar, efetuar estimativas futuras de receitas e despesas. Curiosamente repara-se até nas origens das palavras as diferenças tênues entre como os povos davam sentidos às ações. Na origem inglesa e francesa o foco além da estimativa dos valores futuros estava também no controle enquanto na portuguesa apenas as idéias de projeção e estimativa se mostram evidentes, muito embora as práticas adotadas pelo Reino de Portugal com a criação do Conselho de Fazenda por D. João VI, em 1808 na sua vinda para o Brasil, que mais tarde viria a ser o Ministério da Fazenda, que passou a partir da promulgação da constituição de 1824 a ser o responsável pela consolidação dos gastos de todos os ministérios. (LEITE ET ALL, 2008)

Também nos Estados Unidos as práticas e procedimentos orçamentários foram incorporados à administração pública com a elaboração de planos com as atividades de governo. (LUNKES, 2007) No meio empresarial as técnicas de orçamento foram introduzidas a partir da revolução industrial com o surgimento das grandes manufaturas, e posteriormente, das corporações diversificadas. As melhorias incorporadas nos sistemas de Contabilidade gerencial originam-se no início do século XX. Práticas contábeis ainda hoje utilizadas como por exemplo: custos de mão-de-obra, custos de matéria prima, receitas e despesas, Orçamento de Capital (capex), previsões de vendas e prestação de serviços, Custos Padrões, preços de transferências, entre outras, já estavam desenvolvidas neste período como nas grandes corporações e em especial General Electric e Du Pont que passaram a adotar uma estrutura organizacional unitária e centralizada com o objetivo de blindar a gestão dos efeitos

nocivos da burocracia e permitir a apuração de resultados m suas unidade de negócios. (JOHNSON E KAPLAN, APUD LEITE ET ALL, 2008)

Passada a metade do século XX a maioria das grandes empresas, americanas e européias, já utilizavam o Orçamento Empresarial em suas operações e duas obras consideradas clássicas nos estudos de orçamento empresarial: Budgetig: profit, planning, and control, de Glen Welsch (1957) e Management Accounting Principles, de Robert N. Anthony (1965) serviram para impulsionar e difundir as práticas de orçamento empresarial. (LEITE ET ALL, 2008)

2.3.3 Metodologias de Orçamento, comportamento e cultura nacional

Desde o período de desenvolvimento do Orçamento Empresarial deflagrado por Welsch algumas metodologias, variações complementares da teoria original, que visam a princípio manter a aplicabilidade do orçamento: no tempo, o Rolling Forecast; relacionado a padrões de performance, Orçamento Flexível; e alinhado ao processos empresariais desenvolvidos nas organizações, o Active Based Budget. Porém a mudança mais radical proposta é o abandono da forma tradicional de controle orçamentário passando para uma descentralização extrema na organização, o Beyond Budgeting. (HANSEN ET AL, 2003)

Muito embora esta idéia tenha se expandido em passos largos muitas empresas que pretensamente abandonaram o orçamento somente o fizeram em termos semânticos pois continuam com atividades tradicionais de acompanhamento de custos, à exceção de um pequeno grupo de empresas escandinavas que pioneiramente atingiram este objetivo. (NEELY ET AL, 2003)

Na prática, o que há é um baixo número de empresas que adotam praticas alternativas de controle. A falta de necessidade de mudanças, gerada pela satisfação com o processo, é o mais importante fator que determina a não adoção de mudanças nas práticas orçamentárias mantendo-se os métodos tradicionais. (WAAL ET AL, 2011)

Estes métodos também foram disseminados no Brasil onde ainda se reconhecem a efetividade e os benefícios da adoção de práticas orçamentárias de planejamento e controle e sua relação com o desempenho das empresas a despeito das críticas encontradas na literatura. (FANK ET

AL, 2011; PANDOLFI JR ET AL, 2005, SILVA ET AL, 2007) Apesar disto, o tema Beyond Budgeting deve ser aprofundado pois sua aplicação no Brasil é viável desde que quebrados os paradigmas que obstruem a implementação de um modelo completamente novo de gestão e, neste particular, a adequação à descentralização das decisões. (BARBOSA FILHO, PARISI, 2006)

3 METODOLOGIA

Para responder às questões propostas neste estudo optou-se por efetuar um estudo de caso com a análise do contexto do objeto em questão. Esta escolha está fundamentada por compreender os cinco componentes de um projeto de pesquisa propostos por Yin (2005) que são: as questões do estudo, que se tratando de um estudo de caso são “como” e “por que” determinados eventos acontecem; as proposições do estudo, que é o direcionamento e o aprofundamento para uma questão específica pensada a priori que neste estudo se apresenta pela influência da cultura em determinada atividade; a unidade de análise, delimitada neste estudo como a divisão de um grande empresa por entender que as fronteiras são claras e definidas permitindo que se encontre uma uniformidade de padrões de comportamento uma vez que a orientação e as diretrizes de gestão são únicas.

A relação dos dados às proposições, representada pela elaboração de pesquisa que busca capturar a relação dos fatores propostos com o contexto objeto do estudo e, os critérios de análise dos dados coletados, que devem responder se a proposição era procedente.

Segundo a estruturação proposta por Yin (2005) trata-se de um estudo de caso do tipo 1, holístico de caso único. O fundamento lógico que defende esta opção é que se trata de um caso típico, pois pretende avaliar circunstâncias comuns do dia-a-dia na execução de um processo. Parte-se da premissa que as descobertas efetuadas no estudo podem fornecer informações sobre experiências usuais que qualquer outra organização ou pessoa.

A ligação entre a proposição do estudo e os resultados e conclusões está fundamentada em fontes de evidências que foram:

- observação direta;
- conhecimento pessoal do autor pois atuou por anos na área de orçamento em questão;

- dados confidenciais de orçamento para os anos de 2007 a 2012;
- entrevistas realizadas por meio de um formulário semi-aberto com 36 profissionais participantes direto do processos orçamentário na unidade objeto do estudo.

Os conhecimentos adquiridos pelo autor previamente a este estudo que serviram, inclusive, de motivação para tal, não podem ser desprezados ou diminuídos pois contribuíram enormemente com informações para a estruturação da pesquisa de campo. A atuação como membro da equipe de orçamento proporcionou a oportunidade não só de vivenciar as várias etapas do processo, mas também de poder recolher informações em entrevistas “informais” realizadas com seus pares de relacionamento, profissionais de orçamento, em sua maioria com anos de experiência na atividade, em reuniões de trabalho, encontros técnicos, apresentações e visitas profissionais.

O formulário de pesquisa contou com 26 perguntas assim distribuídas: 4 perguntas para caracterização do perfil do respondente com definição de gênero, região do Brasil, tempo de empresa e tempo de atividade no processo orçamentário; 20 afirmações relacionando situações normais do dia-a-dia da atividade com traços culturais brasileiros utilizando uma escala Likert de 5 opções, quais são: discordo plenamente, discordo, nem concordo nem discordo, concordo, concordo plenamente. Esta opção é amplamente usada para medir a favorabilidade dos respondentes à questões relevantes para o estudo. (COOPER, SCHINDLER, 2003). Finalmente, as 2 últimas perguntas do formulário são abertas e tem por objetivo capturar as percepções dos respondentes. Solicitam que os respondentes indiquem: primeiro qual a questão citada mais impactante nas atividades de gestão orçamentária e, em seguida, qual a mais freqüente. Ambas devem ser acompanhadas de justificativas e comentários.

A pesquisa foi realizada com uma amostra de 54 profissionais de orçamento, representantes de todas as áreas da unidade de análise, tendo 36 respondentes sendo 1 descartado por não ter completado o preenchimento do formulário.

As questões foram elaboradas visando contemplar os fatores culturais considerados mais relevantes: impunidade, concentração do poder, formalismo, paternalismo, flexibilidade, postura de espectador, lealdade pessoal, evitar conflito e personalismo (CHU, CALDAS, PRATES E BARROS) na terminologia sugerida no modelo de Prates e Barros;

por ser a estrutura de análise destes traços culturais mais completa e abrangente e que permitirá, inclusive, reconhecer a relação entre eles pela frequência das respostas dos pesquisados tal como proposto no próprio modelo.

Foram definidos indicadores a partir das características dos traços culturais propostos por Prates e Barros que, uma vez observados, denotam a presença ou não do traço cultural e, a partir destes, elaboradas afirmações, para cada indicador/traço cultural buscando-se referenciar aos conceitos, situações possíveis e imagináveis no desempenho da atividade de orçamento, comprovando a influência daqueles traços culturais, individualmente, na execução do processo orçamentário.

Tabela 2: Método para identificação de traço cultural.

Fonte: Elaborado pelo autor.

Traço Cultural	Indicadores	Afirmação
Concentração de Poder	Extrema subordinação	Antes de informar as estimativas para aprovação é necessário consultar os níveis hierárquicos superiores para referendá-las.
	Alta hierarquização	O orçamento somente é respeitado quando existe o peso da hierarquia exercendo pressão sobre os resultados alcançados.
	postura autoritária	Os níveis superiores da organização podem impor restrições orçamentárias diferenciadas baseadas somente em critérios subjetivos
Evitar Conflito	desigualdade de poder	Quando a liderança orienta um corte não é possível efetuar questionamentos.
	mecanismos de acordos e alianças sobressaem	Admite-se lançamentos contábeis indevidos dentro dos limites orçamentários se as correções forem trazer algum tipo de desgaste nos relacionamentos com pares e/ou superiores.
Flexibilidade	Criatividade	Quando restrições orçamentárias são impostas, buscam-se alternativas para realizar as atividades enquadrando-se nos limites fixados.
Formalismo	normas não obedecidas na plenitude	Apesar de ser uma ferramenta de gestão poderosa alguns gestores informam seus valores apenas "para cumprir tabela"
	Jeitinho	Utilizam-se de mecanismos para não ultrapassar os limites orçamentários tais como artimanhas contábeis ou postergações de pagamentos para períodos seguintes.
	artimanhas	No planejamento são incluídas sobras ("gordura") para e vitar que os limites orçamentários sejam ultrapassados e a área advertida.
	Desprezo pelo formal	Planos orçamentários são peças de ficção pois a realização não acontece como o previsto.
	soluções imediatistas	O enquadramento em níveis detalhados não é necessário pois o que importa mesmo é o total estar dentro do limite.
Impunidade	para os indiferentes os rigores da lei	O descumprimento das metas orçamentárias é punido e passível de consequências negativas para os gestores responsáveis.
	respaldo em relações pessoais ou sociais	Muitos gestores nem justificam os desvios pois sabem que não serão cobrados.
	aplicação uniforme da lei	Mesmo sendo reconhecida como uma ferramenta de gestão o orçamento é melhor efetuado quando os superiores priorizam seu acompanhamento e aplicam sanções para o seu descumprimento. (patrocínio)
Lealdade Pessoal	valorização do relacionamento da pessoa do líder	Desvios da liderança devem ser ocultados evitando que os superiores tenham algum tipo de exposição negativa.
Paternalismo	conduz seus seguidores como uma família	Gestores subordinados relacionados pessoalmente com seus superiores tem seus orçamentos menos questionados e cortados.
	dependência permanente dos liderados pelos líderes	Gestores não são mal avaliados quando desviam das metas orçamentárias pois usufruem da "proteção" em algum nível superior.
Personalismo	privilégios pessoais	Desvios orçamentários ocorridos em níveis superiores não são tratados da mesma forma pois a norma não se aplica a todos igualmente.
Postura de Espectador	mutismo e a baixa criticidade das respostas	Cortes orçamentários promovidos pela liderança sem a participação dos níveis inferiores promovem a falta de comprometimento com a realização e o acompanhamento.
	transferência de responsabilidade pelos liderados	As metas orçamentárias são definidas pelos níveis superiores e os subordinados, mesmo conhecendo fragilidades neste processo de definição, não questionam a viabilidade das mesmas."Não fui eu que defini isso.."

A análise dos questionários terá como critério base para identificação da existência da influência dos traços cultura o percentual de concordância dos respondentes para cada afirmação o que permitirá relacionar com os indicadores e, por conseguinte, com o traço cultural.

Uma segunda análise, mais aprofundada, será feita atribuindo-se valores (pesos) para as opções de respostas de modo a ponderar mais efetivamente os extremos da escala, discordo totalmente e concordo totalmente. Neste sentido foram definidos os valores 1,2,3,4,5 para a escala Likert de respostas, de discordo totalmente até concordo totalmente, e apuradas as frequências para cada uma das afirmações gerados os produtos desta relação. Os valores resultantes (frequência versus peso) são tabulados junto aos traços correspondentes e, deste modo, identificados os mais influentes pela valor da nota encontrado. Importante ressaltar que, dado que existem diferentes caracterizações para cada traço cultural, tal fato contribuiu para números distintos de indicadores por traço.

Para aqueles traços com mais de um indicador e, conseqüentemente, mais de uma questão efetuada a nota será atribuída pela média aritmética simples das questões.

Igualmente, o formulário tem como proposta identificar em qual função do orçamento, planejamento ou controle (WELSCH, 1992), tais fatores, os traços culturais, impactam de forma mais contundente. As questões do formulário de pesquisa foram elaboradas referenciando situações, fictícias ou não, porém totalmente possíveis no desempenho da atividade orçamentária. Assim, cada questão também foi correlacionada a cada uma das fases de acordo com a definição atribuída pelo autor, conforme tabela 3 abaixo.

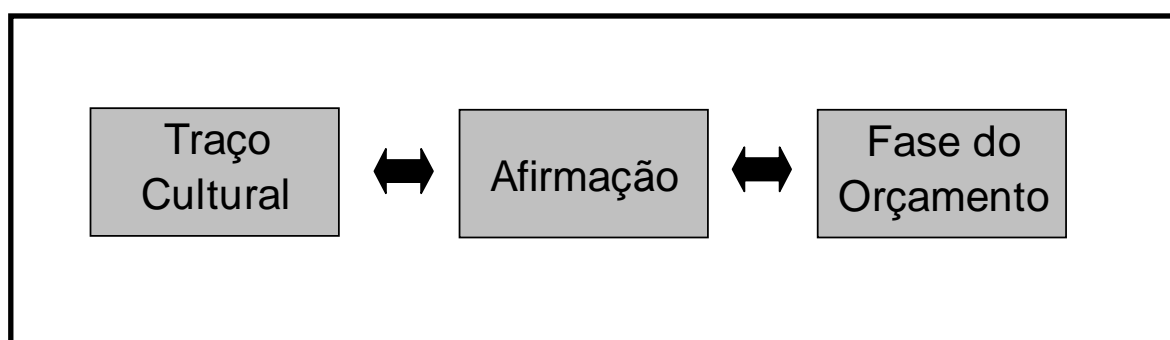


Figura 4: Relação traço cultural x fase do orçamento.
Fonte: Elaborado pelo autor.

Tabela 3: Método para identificação de traço cultural.

Fonte: Elaborado pelo autor.

Afirmação	Função do Orçamento
O descumprimento das metas orçamentárias é punido e passível de consequências negativas para os gestores responsáveis.	Controle
Cortes orçamentários promovidos pela liderança sem a participação dos níveis inferiores promovem a falta de comprometimento com a realização e o acompanhamento.	Planejamento
Apesar de ser uma ferramenta de gestão poderosa alguns gestores informam seus valores apenas "para cumprir tabela"	Planejamento
Quando restrições orçamentárias são impostas, buscam-se alternativas para realizar as atividades enquadrando-se nos limites fixados.	Controle
Antes de informar as estimativas para aprovação é necessário consultar os níveis hierárquicos superiores para referendá-las.	Planejamento
Gestores subordinados relacionados pessoalmente com seus superiores tem seus orçamentos menos questionados e cortados.	Planejamento
Desvios da liderança devem ser ocultados evitando que os superiores tenham algum tipo de exposição negativa.	Controle
As metas orçamentárias são definidas pelos níveis superiores e os subordinados, mesmo conhecendo fragilidades neste processo de definição, não questionam a viabilidade das mesmas. "Não fui eu que defini isso.."	Planejamento
Utilizam-se de mecanismos para não ultrapassar os limites orçamentários tais como artimanhas contábeis ou postergações de pagamentos para períodos seguintes.	Controle
No planejamento são incluídas sobras ("gordura") para evitar que os limites orçamentários sejam ultrapassados e a área advertida.	Controle
Gestores não são mal avaliados quando desviam das metas orçamentárias pois usufruem da "proteção" em algum nível superior.	Controle
Planos orçamentários são peças de ficção pois a realização não acontece como o previsto.	Planejamento
Quando a liderança orienta um corte não é possível efetuar questionamentos.	Planejamento
Desvios orçamentários ocorridos em níveis superiores não são tratados da mesma forma pois a norma não se aplica a todos igualmente.	Controle
O enquadramento em níveis detalhados não é necessário pois o que importa mesmo é o total estar dentro do limite.	Controle
O orçamento somente é respeitado quando existe o peso da hierarquia exercendo pressão sobre os resultados alcançados.	Controle
Muitos gestores nem justificam os desvios pois sabem que não serão cobrados.	Controle
Admite-se lançamentos contábeis indevidos dentro dos limites orçamentários se as correções forem trazer algum tipo de desgaste nos relacionamentos com pares e/ou superiores.	Controle
Os níveis superiores da organização podem impor restrições orçamentárias diferenciadas baseadas somente em critérios subjetivos	Planejamento
Mesmo sendo reconhecida como uma ferramenta de gestão o orçamento é melhor efetuado quando os superiores priorizam seu acompanhamento e aplicam sanções para o seu descumprimento. (patrocínio)	Controle

4 DESENVOLVIMENTO DO ESTUDO

4.1 CONTEXTUALIZAÇÃO

O presente estudo de caso tem como objeto uma divisão de negócio de uma grande empresa brasileira do ramo industrial petroquímico. A empresa possui atuação internacional e faz parte de um conglomerado, da qual é holding, de mais de 200 empresas entre subsidiárias controladas, associadas, participações e joint ventures. Possui um contingente superior a 200 mil colaboradores diretos, funcionários e prestadores de serviços e caracteriza-se por ser altamente verticalizada uma vez que desenvolve atividades desde a prospecção e produção de petróleo até a venda de combustíveis aos postos de abastecimento, atuando também na geração de energia.

A definição do limite do estudo na área de negócio, aqui batizada divisão Alfa, em específico se dá em virtude da autonomia de gestão e governança existentes representada na forma de uma diretoria de negócio. Analogamente, existem empresas não verticalizadas que atuam no mesmo segmento da área de negócio como um negócio independente, tendo em vista, principalmente, a complexidade das operações e as características bem demarcadas dos seus processos de negócio.

A Alfa possui estabelecimentos; unidades operacionais, escritórios comerciais e escritórios administrativos em todas as regiões do Brasil exceto a centro-oeste onde o atendimento se dá por meio de uma subsidiária da holding. O processo de gestão orçamento é coordenado por uma gerência na sede da empresa que orienta, consolida e assegura o planejamento dentro de determinadas diretrizes, assim como efetua o controle dos resultados alcançados por toda a divisão. Existem áreas específicas responsáveis pelo orçamento nos segmentos operacionais na sede e nas unidades operacionais industriais espalhadas pelo país.

A escolha da divisão Alfa como foco de um estudo de caso de práticas orçamentárias se dá face as transformações e mudanças efetuadas no desenvolvimento da atividades de orçamento nos últimos anos. Estas mudanças ocorreram tanto na metodologia empregada quanto no processo de governança empregado e tiveram origem em 2005 quando a divisão A passou por uma revisão de seus processos que culminou com uma reestruturação

organizacional interna. Concomitantemente, a orientação estratégica da empresa apontava para o aumento da sua capacidade de atuação e crescimento acelerado de suas atividades.

Neste contexto, já em 2006, apareceram sinais de que os custos operacionais estavam crescendo mais que o previsto e que o planejamento e a gestão sobre a aplicação de recursos possuíam fragilidades que comprometeriam o alcance dos resultados esperados. Ainda naquele ano foi efetuado um estudo com o objetivo de identificar os direcionadores de custos, analisar suas variações e, sobretudo, propor ações corretivas quando pertinentes.

A iniciativa não alterou as estruturas fundamentais do processo e como estava voltada para o passado não atingiu os índices de melhorias requeridos pela organização, pois no ano seguinte os desvios orçamentários se repetiram em proporções até maiores. O orçamento continuava sendo construído de forma descentralizada, baseado nos valores realizados em períodos anteriores com algum tipo de índice de majoração, numa orientação bottom-up (ANTHONY, 2007), que após ser consolidado era encaminhado para a aprovação da Diretoria que, invariavelmente, propunha cortes lineares para o alcance das metas de resultado.

Tal situação, uma vez levada a cabo, gerava distorções generalizadas nos valores previstos uma vez que alguns gerentes, conhecedores desta prática, superestimavam os valores orçados criando uma espécie de “colchão” para absorver o impacto dos cortes; outros, não comprometidos com o processo ou insatisfeitos com as práticas adotadas, não dedicavam esforços na elaboração das estimativas e encaminhavam as projeções somente para cumprir a tarefa.

Ao final daquele mesmo ano, 2007, o Diretor de Alfa institui um programa de melhorias, formado por uma equipe multidisciplinar, com o objetivo rever o processo de orçamento, buscar alternativas metodológicas de elaboração e acompanhamento que garantissem a disciplina de capital. Durante o decorrer do projeto optou-se, após alguns estudos que foram efetuados com a ajuda de consultorias especializadas, pela implementação de uma metodologia híbrida que mesclava o Orçamento base Zero – OBZ e a Gestão Matricial de Despesas – GMD, o que gerou a redução de 5% dos custos operacionais gerenciáveis com relação ao exercício anterior. O que parece pouco é muito se considerarmos que a tendência de crescimento da ordem de 12% esperada para o período.

Foi uma ruptura de paradigma, assim como um choque de gestão, que aumentou consideravelmente os níveis de controle, mas que também consumia muitas horas em sua

execução. Tal ponto desfavorável impulsionou a gestão orçamentária para mais uma mudança metodológica que a direcionou para o Orçamento por Atividades, do inglês Activity Based Budget – ABB, incorporando aspectos do OBZ e GMD formando um novo método híbrido das três metodologias.

Outro fator preponderante neste processo foi o envolvimento pessoal do primeiro escalão da liderança da Divisão Alfa que participou ativamente das mudanças e patrocinou todas as fases do projeto.

Desde 2009 em atividade, a solução parece perder fôlego e novos ajustes podem ser necessários para alcançar os desempenhos de anos anteriores. Os desvios de realização entre os valores planejados e realizados assumiram uma tendência de crescimento a partir daquele ano.

Como fato relevante neste período vale registrar as mudanças em 2010 dos gestores que estiveram a frente do projeto, que foram indicados a assumir outras posições na empresa.

Outro fator que contribuiu para a escolha de Alfa como objeto deste estudo é o fato do autor trabalhar na organização, já tendo atuado na coordenação do processo orçamentário. Estão entre as fontes de evidências a observação, o conhecimento adquirido pelo autor no desempenho de suas atividades nesta e em empresas anteriores, os dados confidenciais orçamentários dos exercícios de 2007 a 2012, e pesquisa realizada com profissionais que atuam na elaboração e controle do orçamento de diversas áreas da divisão Alfa.

4.2 RESULTADOS DA PESQUISA DE CAMPO

As perguntas da pesquisa de campo, e suas respectivas respostas, estão no anexo 2 deste estudo.

4.2.1 Perfil dos respondentes

A pesquisa foi realizada com profissionais de orçamento distribuídos nas unidades operacionais da Divisão Alfa. Em sua maioria (75%) localizados na região sudeste do Brasil, do gênero masculino (75%), com tempo de empresa superior a 10 anos (55%) e com boa experiência, acima de 4 anos, na atividade (69%).

4.2.2 Traços culturais

Os traços culturais identificados pelos respondentes como os mais comumente encontrados foram tabulados e encontram-se na tabela abaixo.

A concordância com a influencia dos fatores culturais foi bastante diferenciada e a dispersão na pesquisa, desvio padrão de 20,4 pontos percentuais, bem elevado.

Tabela 4: Traços culturais percebidos

Fonte: Elaborado pelo autor.

	Discorda total ou em parte	Indiferente	Concorda total ou em parte
Flexibilidade	17,1%	11,4%	71,4%
Concentração de Poder	19,0%	10,5%	70,5%
Impunidade	23,8%	7,6%	68,6%
Postura de Espectador	35,7%	8,6%	55,7%
Formalismo	41,7%	6,9%	51,4%
Paternalismo	41,4%	17,1%	41,4%
Personalismo	51,4%	17,1%	31,4%
Evitar Conflito	61,4%	8,6%	30,0%
Lealdade Pessoal	77,1%	8,6%	14,3%

Nota-se que a concordância da Flexibilidade, Concentração de Poder e Impunidade em patamares superiores à média (48,3%) são os fatores culturais brasileiros mais percebidos pela correlação das perguntas efetuadas aos profissionais de orçamento.

No sentido oposto Lealdade Pessoal, Evitar Conflito e Personalismo com níveis muito baixos de aceitação. Destaca-se, em particular, o baixo índice de Lealdade Pessoal (14%), mas os resultados mostram-se alinhados com a proposta de Prates e Barros que relaciona este fator com Personalismo e Evitar Conflito, ambos também com resultados abaixo da média.

Tais resultados apontam para uma possível conclusão que os fatores culturais são internalizados de forma não equânime nesta organização em virtude, possivelmente, da própria cultura organizacional resistir a determinadas influências culturais.

Quando aprofundada a análise dos resultados e aplicada a ponderação por peso proposta para este estudo busca-se destacar e valorizar as opiniões extremas da escala com o objetivo de melhorar a apuração da favorabilidade em torno de cada questão levantada permitindo a comparação e a classificação das opções pesquisadas.

Na tabela 5 a seguir apresentam-se as notas individuais de cada indicador e os valores consolidados por traço cultural, conforme critério definido na metodologia. Nota-se que, embora os indicadores possuam notas diferenciadas, o fato de possuírem o mesmo peso quando se trata de média não alterou significadamente o resultado final.

Tabela 5: Pontuação das afirmações/indicadores/traços

Traço Cultural	Indicadores	Afirmação	Pontos	Média
Concentração de Poder	Extrema subordinação	Antes de informar as estimativas para aprovação é necessário consultar os níveis hierárquicos superiores para referendá-las.	149	130,3
	Alta hierarquização	O orçamento somente é respeitado quando existe o peso da hierarquia exercendo pressão sobre os resultados alcançados.	139	
	postura autoritária	Os níveis superiores da organização podem impor restrições orçamentárias diferenciadas baseadas somente em critérios subjetivos	103	
Evitar Conflito	desigualdade de poder	Quando a liderança orienta um corte não é possível efetuar questionamentos.	82	93,0
	mecanismos de acordos e alianças sobressaem	Admite-se lançamentos contábeis indevidos dentro dos limites orçamentários se as correções forem trazer algum tipo de desgaste nos relacionamentos com pares e/ou superiores.	104	
Flexibilidade	Criatividade	Quando restrições orçamentárias são impostas, buscam-se alternativas para realizar as atividades enquadrando-se nos limites fixados.	125	125,0
Formalismo	normas não obedecidas na plenitude	Apesar de ser uma ferramenta de gestão poderosa alguns gestores informam seus valores apenas "para cumprir tabela"	138	113,4
	Jeitinho	Utilizam-se de mecanismos para não ultrapassar os limites orçamentários tais como artimanhas contábeis ou postergações de pagamentos para períodos seguintes.	122	
	artimanhas	No planejamento são incluídas sobras ("gordura") para evitar que os limites orçamentários sejam ultrapassados e a área advertida.	129	
	Desprezo pelo formal	Planos orçamentários são peças de ficção pois a realização não acontece como o previsto.	84	
	soluções imediatistas	O enquadramento em níveis detalhados não é necessário pois o que importa mesmo é o total estar dentro do limite.	94	
Impunidade	para os indiferentes os rigores da lei	O descumprimento das metas orçamentárias é punido e passível de consequências negativas para os gestores responsáveis.	94	123,7
	respaldo em relações pessoais ou sociais	Muitos gestores nem justificam os desvios pois sabem que não serão cobrados.	121	
	aplicação uniforme da lei	Mesmo sendo reconhecida como uma ferramenta de gestão o orçamento é melhor efetuado quando os superiores priorizam seu acompanhamento e aplicam sanções para o seu descumprimento. (patrocínio)	156	
Lealdade Pessoal	valorização do relacionamento da pessoa do líder	Desvios da liderança devem ser ocultados evitando que os superiores tenham algum tipo de exposição negativa.	73	73,0
Paternalismo	conduz seus seguidores como uma família	Gestores subordinados relacionados pessoalmente com seus superiores tem seus orçamentos menos questionados e cortados.	100	104,0
	dependência permanente dos liderados pelos líderes	Gestores não são mal avaliados quando desviam das metas orçamentárias pois usufruem da "proteção" em algum nível superior.	108	
Personalismo	privilégios pessoais	Desvios orçamentários ocorridos em níveis superiores não são tratados da mesma forma pois a norma não se aplica a todos igualmente.	99	99,0
Postura de Espectador	mutismo e a baixa criticidade das respostas	Cortes orçamentários promovidos pela liderança sem a participação dos níveis inferiores promovem a falta de comprometimento com a realização e o acompanhamento.	133	116,0
	transferência de responsabilidade pelos liderados	As metas orçamentárias são definidas pelos níveis superiores e os subordinados, mesmo conhecendo fragilidades neste processo de definição, não questionam a viabilidade das mesmas. "Não fui eu que defini isso.."	99	

Efetuada a classificação dos indicadores foi possível verificar que houve uma pequena alteração na ordenação dos traços culturais, passando a Concentração de Poder ao primeiro lugar na percepção dos entrevistados, deixando a Flexibilidade para segundo posto. Como justificativa para esta troca de posições tem-se a forte pontuação do indicador Extrema Subordinação com 12 opções “Concordo Totalmente”.

A classificação dos demais traços manteve-se inalterada com as notas ponderadas conforme gráfico constante da figura 2 a seguir.

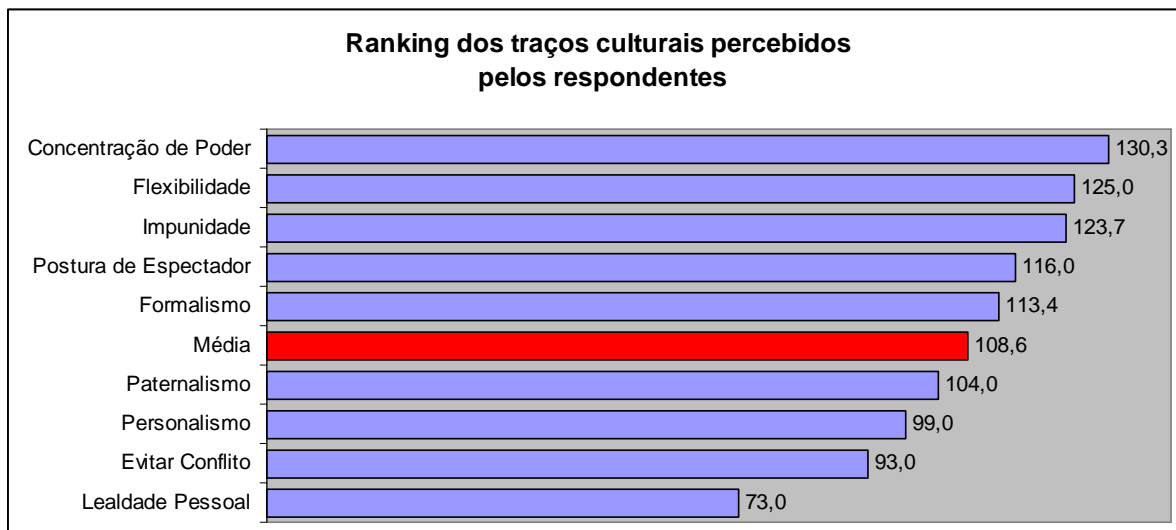


Figura 5: Gráfico de resultados da pesquisa dos traços culturais
Fonte: Elaborado pelo autor.

4.2.3 Traços freqüentes e traços impactantes

As perguntas abertas foram elaboradas visando capturar dos respondentes suas percepções de freqüência e impactos das diversas situações enumeradas e, conseqüentemente, dos traços culturais relacionados a elas. Além de indicar a questão como resposta eles também deveriam efetuar um comentário acerca da sua escolha.

Os traços apontados como mais freqüentes foram o Formalismo, a Impunidade e a Flexibilidade, conforme tabela abaixo, porém a questão mais vezes apontada foi a afirmação 21 que está relacionada com a impunidade com 6 apontamentos.

Nas justificativas listadas para o Formalismo os respondentes apontaram como é o relacionamento dos gestores com o orçamento e como a cultura da inclusão de “gorduras” é disseminada entre os gestores.

“Muitos gestores estão somente interessados nas atividades operacionais, principalmente quando a empresa tem muito dinheiro, e o orçamento passa a ser tratado somente como o cumprimento a uma exigência corporativa.”

“Sempre percebemos “sobras” no planejamento orçamentário, pois a estrutura fica preparada para um “corte” que nem sempre ocorre, além de trazer ineficiências de orçamentos anteriores.”

“Como o orçamento está relacionado com alguma meta da gerência ou área, muitas vezes o gestor prefere ter um orçamento com "gordura" a não atender o orçamento e ter uma punição.”

Para o traço Impunidade, os respondentes foram enfáticos na maior participação da liderança na condução de um acompanhamento priorizado das metas orçamentárias.

“O acompanhamento orçamentário deve ter alta prioridade por parte da alta administração e ter um sistema de consequências eficaz.”

“Muitos gestores nem justificam os desvios, pois sabem que não serão cobrados. Dá a impressão que este processo não é importante para a organização”

“Se o líder não cobrar, quem irá fazer este papel?”

“...é a falta de patrocínio dos níveis superiores.”

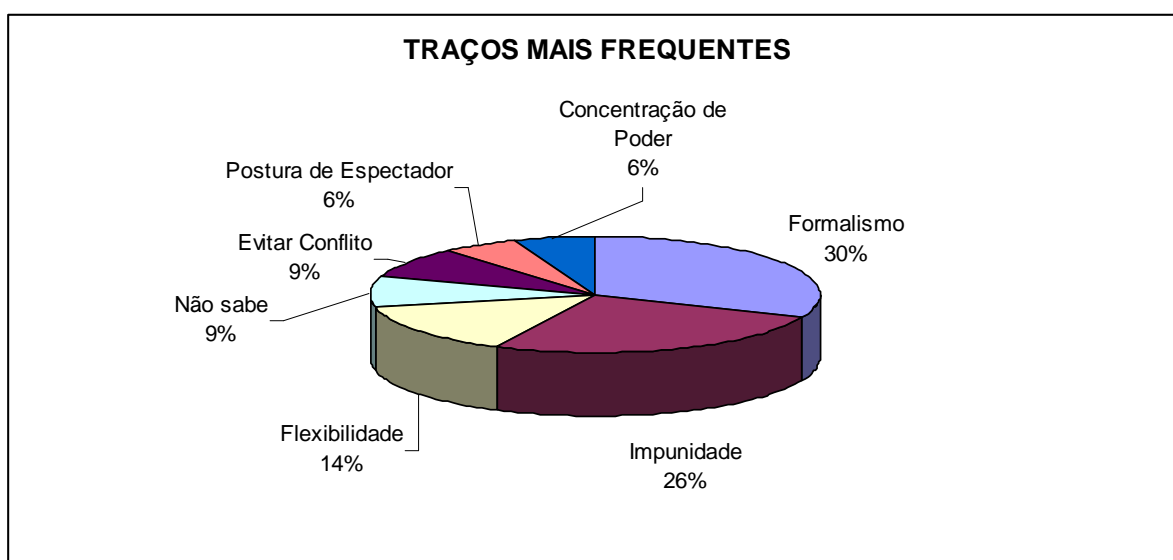


Figura 6: Gráfico Traços Mais Frequentes
Fonte: Elaborado pelo autor.

Com relação à pergunta de qual traço cultural é mais impactante houve um empate em quantidade de respondentes, porém foi definida a inversão de posicionamento na pesquisa, conforme tabela abaixo, ficando a impunidade como mais apontada, seguida de formalismo e concentração de poder como mais relevantes.

Esta inversão se justifica pelo fato de uma única pergunta, questão 24, possuir a maior concentração de respostas (10), relacionando ao traço Impunidade de forma isolada.

A Impunidade, aqui claramente entendida não como a falta de punição a um delito ou a um crime, mas como a falta de um sistema de consequências mais severo para aqueles que não cumprem as metas orçamentárias, foi apontada como causa principal da não dedicação dos gestores aos processos de orçamento, planejamento e controle, pela falta de sanções ou de um sistema de responsabilização eficaz ao descumprimento do orçamento. Muito embora o orçamento é “uma trilha e não um trilho”, os respondentes reconhecem a necessidade de se haver uma cobrança mais intensa sobre as metas orçamentárias.

“Sem patrocínio para reconhecimento da importância de um bom orçamento e aplicação de um sistema de consequências não acredito que o orçamento por si só, como ferramenta de gestão, seja efetivo, pois as pessoas em uma empresa do perfil em que trabalhamos (economia mista e com recursos em abundância) somente tratarão custos como valor mediante a cobrança sistemática da liderança.”

“Na minha opinião a falta de sanções (ou a inoperância das sanções) ao descumprimento do orçamento é o principal causador de falhas e a estímulo à falta de comprometimento na programação orçamentária e no acompanhamento orçamentário.”

“Falta de punição aos que não cumpriram o orçamento - sistema de consequências não efetivo.”

“O fato da liderança dar importância ao processo orçamentário atenua a maioria dos desvios citados nas questões anteriores.”

Com relação ao formalismo além das artimanhas utilizadas para dar “folga” ao orçamento, a ênfase no detalhamento e no comprometimento com os valores informados também merecem destaque.

“O item que mais impacta é o item 7) Apesar de ser uma ferramenta de gestão poderosa alguns gestores informam seus valores apenas “para cumprir tabela”. Para mim, a grande maioria dos gestores não tem noção do valor da ferramenta orçamentária. Acredito ser cultural a maneira deliberada de gastar, onde a idéia de que deve-se planejar com sobra e gastar até chegar a meta. Lembro-me de uma situação no exército onde o comandante precisava atingir a meta, porém como estava com verba sobrando mandou comprar ventilador para todo o batalhão, então até no banheiro dos soldados tinha ventilador novo, e ele cumpriu a meta.”

“O orçamento com gordura impacta em diversos aspectos, pois mascara as ineficiências dos processos, gera crescimentos orçamentários acima do necessário de um exercício para o outro e ainda premia àqueles que conseguem cumprí-lo.”

“A falta de cultura de planejamento orçamentário. Ou seja, o planejamento é feito sem cuidado e depois os desvios são explicados ao longo do ano todo.”

“Com um orçamento detalhado bem elaborado é possível não apenas atendê-lo, mas também encontrar pontos de melhoria. Um orçamento com menor detalhamento permite que uma soma de erros acarrete no cumprimento do orçamento.”

“O processo perde a credibilidade, além de gerar esforços e trabalhos desnecessários por parte dos empregados.”

“A cultura de gestão orçamentária necessita de maior comprometimento da liderança.”

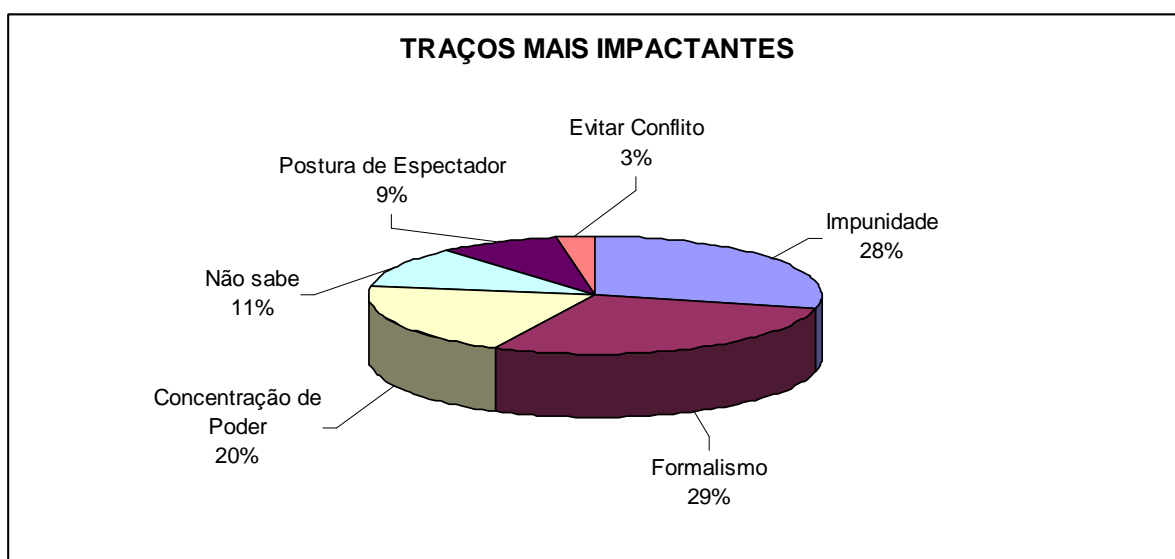


Figura 7: Gráfico Traços mais impactantes
Fonte: Elaborado pelo autor.

4.2.4 Planejamento e controle

A pesquisa não revelou diferenças significativas nas percepções dos respondentes quanto aos processos de planejamento e controle. As perguntas relacionadas não puderam indicar que um dos processos é mais impactado por traços culturais do que outro apesar do controle ser um pouco menos, 7%, rejeitado pelos respondentes, que não assume relevância neste estudo.

Tabela 6: Traços culturais X processos orçamentários

	Discorda total ou em parte	Indiferente	Concorda total ou em parte
Planejamento	42%	8%	50%
Controle	35%	11%	54%

5 CONCLUSÕES

Este trabalho, como um estudo de caso que é, atingiu seus objetivos uma vez que permitiu responder às questões propostas pelo estudo, assim como entender o “como” tais questões exercem influência na organização objeto de estudo e são percebidas pelos profissionais como relevantes no desenvolvimento do processo orçamentário.

Muito embora tais resultados retratem a realidade de uma organização em particular e suas especificidades e, deste modo, não possam ser entendidos como representativos das empresas brasileiras eles apresentaram relativo alinhamento com outros estudos sobre o mesmo tema: fatores culturais brasileiros e cultura organizacional brasileira.

A primeira pergunta proposta foi plenamente respondida com o reconhecimento pelos respondentes das situações que apontam para a influência de fatores tais como Concentração de Poder, Flexibilidade e Impunidade que assumem papel relevante nos resultados da pesquisa.

A influência dos traços culturais brasileiros foi indagada buscando-se a frequência e o impacto nas atividades e é percebida pelos profissionais de orçamento que apontam o Formalismo e a Impunidade como os mais relevantes. Os relatos efetuados nas perguntas abertas direcionam para uma relação entre ambos quando o primeiro, o Formalismo, acontece principalmente na fase de planejamento enquanto o segundo, a Impunidade, impacta sobremaneira a fase de acompanhamento da realização orçamentária, quando os profissionais de orçamento manifestaram que a gestão orçamentária é dependente direta da ação de cobrança de metas e que existe a necessidade de impor um sistema de conseqüências mais austero no acompanhamento. Ou seja, o planejamento inconsistente tem como uma de suas origens o fato de não haver uma cobrança ou uma conseqüência negativa para o não atingimento de metas orçamentárias.

Com relação ao último questionamento, apesar dos resultados ligeiramente superiores para o controle, estes não são significativos ao ponto de permitir a indicação individual e apontam para um equilíbrio entre as duas fases, o planejamento e o controle são influenciados por fatores culturais com alguma igualdade.

Espera-se também que o estudo estimule o aprofundamento em novos estudo em questões associadas a prática orçamentária, relativamente pouco explorada, e as particularidades das empresas brasileiras.

6 REFERÊNCIAS

- ALCADIPANI, Rafael; CRUBELLATE, João Marcelo; **Cultura Organizacional: generalizações improváveis e conceituações imprecisas**. Revista de Administração de Empresas, São Paulo, 2003.
- ANTHONY, Robert N. GOVINDARAJAN, Vijay. **Management control systems**. 12^a ed. New York, McGraw-Hill, 2007.
- BARBOSA FILHO, Francisco; PARISI, Cláudio. **Análise da aderência ao modelo Beyond Budgeting Round Table: O caso Sadia S.A.** Revista Universo Contábil, vol 2 n.1 P 26-42 , Blumenau, jan/abr 2006.
- BAYMA, Fatima; **Educação a distancia e educação corporativa** IN BAYMA, Fátima; Educação Corporativa - Desenvolvendo e gerenciando competências, Pearson Prentice Hall, São Paulo, 2004
- BAYMA, Fátima; Mata, Alfredo da; **A importância das comunidades de aprendizagem internacionais de expressão portuguesa** IN Oliveira, Fátima Bayma; Desafios da Educação - contribuições estratégicas para o ensino superior, E-papers, Rio de Janeiro, 2009
- BERGAMINI JR; Sebastião; **Controles Internos como um Instrumento de Governança Corporativa**; REVISTA DO BNDES, RIO DE JANEIRO, V. 12, N. 24, P. 149-188, DEZ. 2005
- CHU, Rebeca Alves; WOOD JR, Thomaz, **Cultura organizacional brasileira pós-globalização: global ou local?** ; Revista de Administração Pública, Rio de Janeiro, Set-Out/2008

COVALESKI, Mark A., EVANS III, John H., LUFT, Joan L., SHIELDS, Michael D.,

Budgeting Research: Three theoretical perspectives and criteria for selective integration. Journal of Management Accounting Research, Vol 15, 2003

FREZATTI, Fábio. **Beyond budgeting: inovação ou resgate de antigos conceitos do orçamento empresarial?** Revista de Administração de Empresas, Vol.45, nº 2, pag 23-33; jun 2005

_____. Orçamento empresarial – planejamento e controle gerencial, Atlas, 5 edição, São Paulo, 2009.

HILAL, Adriana V.G. de; WETZEL, Úrsula; FERREIRA, Vicente; **Organizational culture e performance: a brazilian case**, Management Research News, Vol 32, No. 2, 2009

HOPE, Feremy; FRASER, Robin; **Who needs budgets?** Harvard Business Review, tool kit, fevereiro 2003

HOFSTEDE, Geert; http://www.geert-hofstede.com/hofstede_brazil.shtml acesso efetuado em 11.10.2011

HOFSTEDE, Geert; **Cultural constraints in management theories**; The Executive, Vol. 7, No. 1 ,Fevereiro/1993, pp. 81-94

HOFSTEDE, Geert; **The cultural relativity of organizational practices and theories**, Journal of International Business Studies, 1983

HOFSTEDE, Geert; **National cultures in four dimensions: a research-based theory of cultural differences among nations**, International Studies of Management & Organization, Vol. 13, No. 1/2, 1983

JIANG, Wei; LEE, Picheng; ANANDARAJAN, Asokan; **The association between corporate governance and earnings quality: Further evidence using the GOV-**

Score; Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting 24 (2008) 191–201

KASZNAR, Istvan Karoly. **Administração de empresas sob turbulência econômica no Brasil**; Revista de administração pública, Rio de Janeiro, jul./set. 1988.

KOTABE, Masaki; HELSEN, Kristiaan; **Global Marketing Mangement**. 4Th Editioin, John Wiley and Sons , Hoboken, NJ, USA, 2008

LACERDA, Daniel Pacheco; **Cultura organizacional: sinergias e alergias entre Hofstede e Trompenaars**; Revista de Administração Pública, Rio de Janeiro, set/out-2011.

LEGA, Federico; VENDRAMINI, Emanuele; **Budgeting and performance management in the italian national health system – assessment and constructive criticism**, Journal of Health Organization and Management, 2008

LEITE, Rita Mara; CHEROBIM, Ana Paula M.S.; SILVA, Hele de Fátima N.; BUFREM, Leilah S.; **Orçamento empresarial: levantamento da produção científica no período de 1995 a 2006**; Revista de Contabilidade e Finanças, vol. 19, São Paulo, 2008

MACHADO, Hilka Vier; **Identidade organizacional: um estudo de caso no contexto da cultura brasileira**; RAE Eletrônica, vol. 4, São Paulo, janeiro-julho 2005

MOTTA, Fernando C. Prestes ; **Cultura e organizações no Brasil**, FGV-NPP Relatório 15/1996, São Paulo, 1996

MOTTA, Fernando C. Prestes ; ALCADIPANI, Rafael; **Jeitinho brasileiro, controle social e competição**, RAE, Vol 39 , Janeiro-março, São Paulo, 1999

MOTTA, Fernando C. Prestes; **Cultura e organizações no Brasil**, In: MOTTA, Fernando C. Prestes; CALDAS, Miguel P.; **Cultura organizacional e cultura brasileira**, Editora Atlas, São Paulo, 1997

NASCENTES, Antenor; **Dicionário etimológico da língua portuguesa** – Editora Francisco Alves, Rio de Janeiro, 1932

PADOVEZE, Clóvis Luis; TARANTO, Fernando Cesar. **Orçamento Empresarial, novos conceito e técnicas**. Pearson Education do Brasil. São Paulo. 2009.

PANDOLFI JR, Lucio; NAKAMURA, Wilson Toshiro; MARTIN, Diógenes Manoel Leiva; CARVALHO FILHO, Antonio F.; FORTE, Denis; **Estudo empírico sobre a relação entre a adoção de orçamento empresarial e o desempenho financeiro das empresas**. IX Congresso Internacional de Custos – Florianópolis, 2005.

PASSARELLI, João; BONFIM, Eunir de Amorim; **Orçamento empresarial, Como elaborar e analisar**; São Paulo - IOB-Thomson 2004.

PRATES, Marco Aurélio Spyer; BARROS, Betânia Tanure de; **O estilo brasileiro de administrar: sumário de um modelo de ação cultural brasileiro com base na gestão empresarial**. In: PRESTES MOTTA, Fernando C.; CALDAS, Miguel P.; Cultura Organizacional e Cultura Brasileira, Editora Atlas, São Paulo, 1997.

ROBBINS, Stephen P.; **Comportamento organizacional**, Prentice Hall, São Paulo, 2002.

SCHIER, Carlos Ubiratan da Costa. **Controladoria como instrumento de gestão**. 1ª Ed. Curitiba, Juruá, 2004.

SEARFOSS, D. Gerald; MONCZKA, Robert M.; **Perceived Participation in the Budget Process and Motivation to Achieve the Budget**, Academy of Management Journal December, 1973

SHIMONISHI, Juliana da Silva; MACHADO-DA-SILVA, Clóvis L. – **A influência de traços culturais nas atividades gerenciais de organizações altamente estruturadas**; Administração em Diálogo, nº 5, São Paulo, 2003

SOUZA, Claudio Peternella de. **Um estudo exploratório sobre o planejamento e orçamento empresarial**. PUC . São Paulo 2007.

TARIFA, Marcelo Resquetti; ALMEIDA, Lauro Brito de; ESPEJO, Márcia Maria dos Santos Bortolucci. **Cultura organizacional e práticas orçamentárias: um estudo empírico nas maiores empresas do sul do Brasil**. Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2008.

TAVARES, Maria das Graças de Pinho; **Cultura Organizacional – Uma abordagem antropológica da mudança**, Qualitymark Editora, Rio de Janeiro, 1991

TVERSKY, Amos; KAHNEMAN, Daniel; **Judgment under Uncertainty: Heuristics and Biases**; Science, New Series, Vol. 185, No. 4157 (Sep. 27, 1974), pp. 1124-1131; Published by: American Association for the Advancement of Science.

UMAPATHY, Srinivasan; **Current budgeting practices in U.S. industries: the state of art**. Quorum Books , 1987

VERGARA, Sylvia Constant. **Métodos de pesquisa em administração**. 10^a. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2009.

_____, Sylvia Constant. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. 3^a. ed. São Paulo, Editora Atlas, 2009.

WAAL, André de; HERMKENS-JANSSEN, Miriam; VEM, Arco van de; **The evolutionary adoption framework: explainin the budgeting paradox**; Journal of Accounting & Organizational Change, 2011

WELSCH, Glenn A. **Orçamento empresarial**. 4^a ed. São Paulo, Atlas.1983

ANEXO 1

Quadro de perguntas da pesquisa de campo

Seq.	Afirmação	Traço Cultural	Função do Orçamento
5	O descumprimento das metas orçamentárias é punido e passível de consequências negativas para os gestores responsáveis.	Impunidade	Controle
6	Cortes orçamentários promovidos pela liderança sem a participação dos níveis inferiores promovem a falta de comprometimento com a realização e o acompanhamento.	Postura de Espectador	Planejamento
7	Apesar de ser uma ferramenta de gestão poderosa alguns gestores informam seus valores apenas "para cumprir tabela"	Formalismo	Planejamento
8	Quando restrições orçamentárias são impostas, buscam-se alternativas para realizar as atividades enquadrando-se nos limites fixados.	Flexibilidade	Controle
9	Antes de informar as estimativas para aprovação é necessário consultar os níveis hierárquicos superiores para referendá-las.	Concentração de Poder	Planejamento
10	Gestores subordinados relacionados pessoalmente com seus superiores tem seus orçamentos menos questionados e cortados.	Paternalismo	Planejamento
11	Desvios da liderança devem ser ocultados evitando que os superiores tenham algum tipo de exposição negativa.	Lealdade Pessoal	Controle
12	As metas orçamentárias são definidas pelos níveis superiores e os subordinados, mesmo conhecendo fragilidades neste processo de definição, não questionam a viabilidade das mesmas. "Não fui eu que defini isso.."	Postura de Espectador	Planejamento
13	Utilizam-se de mecanismos para não ultrapassar os limites orçamentários tais como artimanhas contábeis ou postergações de pagamentos para períodos seguintes.	Formalismo	Controle
14	No planejamento são incluídas sobras ("gordura") para evitar que os limites orçamentários sejam ultrapassados e a área advertida.	Formalismo	Controle
15	Gestores não são mal avaliados quando desviam das metas orçamentárias pois usufruem da "proteção" em algum nível superior.	Paternalismo	Controle
16	Planos orçamentários são peças de ficção pois a realização não acontece como o previsto.	Formalismo	Planejamento
17	Quando a liderança orienta um corte não é possível efetuar questionamentos.	Evitar Conflito	Planejamento
18	Desvios orçamentários ocorridos em níveis superiores não são tratados da mesma forma pois a norma não se aplica a todos igualmente.	Personalismo	Controle
19	O enquadramento em níveis detalhados não é necessário pois o que importa mesmo é o total estar dentro do limite.	Formalismo	Controle
20	O orçamento somente é respeitado quando existe o peso da hierarquia exercendo pressão sobre os resultados alcançados.	Concentração de Poder	Controle
21	Muitos gestores nem justificam os desvios pois sabem que não serão cobrados.	Impunidade	Controle
22	Admite-se lançamentos contábeis indevidos dentro dos limites orçamentários se as correções forem trazer algum tipo de desgaste nos relacionamentos com pares e/ou superiores.	Evitar Conflito	Controle
23	Os níveis superiores da organização podem impor restrições orçamentárias diferenciadas baseadas somente em critérios subjetivos	Concentração de Poder	Planejamento
24	Mesmo sendo reconhecida como uma ferramenta de gestão o orçamento é melhor efetuado quando os superiores priorizam seu acompanhamento e aplicam sanções para o seu descumprimento. (patrocínio)	Impunidade	Controle
25	Dentre as situações acima qual, na sua opinião, mais impacta o processo orçamentário e por que? (responda somente o número e a sua opinião)	Aberta	Aberta
26	Entre as questões acima qual você considera mais frequente? Responda o Nro. Justifique.	Aberta	Aberta

ANEXO 2

Page 1. Caracterização e Perfil do Respondente

1. Indique a região do Brasil onde você trabalha (norte e nordeste foram unidos para evitar uma possível identificação dos respondentes)

% of

Respondents

Number of

Respondents

Norte/Nordeste 13.89% 5

Sudeste 75.00% 27

Sul 11.11% 4

Number of respondents 36

Number of respondents who skipped this question 0

2. Selecione o genero

% of

Respondents

Number of

Respondents

Masculino 75.00% 27

Feminino 25.00% 9

Number of respondents 36

Number of respondents who skipped this question 0

3. Indique o seu tempo de empresa

% of

Respondents

Number of

Respondents

menos de 1 ano 0.00% 0

de 1 a 3 anos 22.22% 8

de 4 a 9 anos 22.22% 8

de 10 a 20 anos 19.44% 7

mais de 20 anos 36.11% 13

Number of respondents 36

Number of respondents who skipped this question 0

4. Quanto tempo você desempenha atividades relacionadas ao processo de orçamento (na empresa atual e anteriores) ?

% of

Respondents

Number of

Respondents

menos de 1 ano 8.33% 3

de 1 a 3 anos 22.22% 8

de 4 a 9 anos 30.56% 11

de 10 a 20 anos 22.22% 8

mais de 20 anos 16.67% 6

Number of respondents 36

Number of respondents who skipped this question 0

Page 2. Traços culturais brasileiros e orçamento

5. O descumprimento das metas orçamentárias é punido e passível de consequências negativas para os gestores responsáveis.

% of

Respondents

Number of

Respondents

Discordo plenamente 14.29% 5

eSurveysPro.com - Survey Summary Report

<http://www.esurveyspro.com/SummaryReport.aspx?surveyId=179504...>

1 de 7 26/01/2012 19:07

Discordo 42.86% 15

Nem discordo nem concordo 8.57% 3

Concordo 28.57% 10

Concordo plenamente 5.71% 2

Number of respondents 35

Number of respondents who skipped this question 1

6. Cortes orçamentários promovidos pela liderança sem a participação dos níveis inferiores promovem a falta de comprometimento com a realização e o acompanhamento.

% of

Respondents

Number of

Respondents

Discordo plenamente 2.86% 1

Discordo 14.29% 5

Nem discordo nem concordo 8.57% 3

Concordo 48.57% 17

Concordo plenamente 25.71% 9

Number of respondents 35

Number of respondents who skipped this question 1

7. Apesar de ser uma ferramenta de gestão poderosa alguns gestores informam seus valores apenas "para cumprir tabela"

% of

Respondents

Number of

Respondents

Discordo plenamente 2.86% 1

discordo 17.14% 6

Nem discordo nem concordo 2.86% 1

Concordo 37.14% 13

Concordo Plenanente 40.00% 14

Number of respondents 35

Number of respondents who skipped this question 1

8. Quando restrições orçamentárias são impostas, buscam-se alternativas para realizar as atividades enquadrando-se nos limites fixados.

% of

Respondents

Number of

Respondents

Discordo plenamente 5.71% 2

Discordo 11.43% 4

Nem discordo nem concordo 11.43% 4

Concordo 62.86% 22

Concordo plenamente 8.57% 3

Number of respondents 35

Number of respondents who skipped this question 1

9. Antes de informar as estimativas para aprovação é necessario consultar os níveis hierárquicos superiores para referendá-las.

% of

Respondents

Number of

Respondents

Discordo plenamente 0.00% 0

Discordo 0.00% 0

eSurveysPro.com - Survey Summary Report

<http://www.esurveyspro.com/SummaryReport.aspx?surveyId=179504...>

2 de 7 26/01/2012 19:07

Nem discordo nem concordo 8.57% 3

Concordo 57.14% 20

Concordo plenamente 34.29% 12

Number of respondents 35

Number of respondents who skipped this question 1

10. Gestores subordinados relacionados pessoalmente com seus superiores tem seus orçamentos menos questionados e cortados.

% of

Respondents

Number of

Respondents

Discordo plenamente 5.71% 2

Discordo 45.71% 16

Nem discordo nem concordo 5.71% 2

Concordo 42.86% 15

Concordo plenamente 0.00% 0

Number of respondents 35

Number of respondents who skipped this question 1

11. Desvios da liderança devem ser ocultados evitando que os superiores tenham algum tipo de exposição negativa.

% of

Respondents

Number of

Respondents

Discordo Plenamente 31.43% 11

Discordo 45.71% 16

Nem concordo nem discordo 8.57% 3

Concordo 11.43% 4

Concordo Plenamente 2.86% 1

Number of respondents 35

Number of respondents who skipped this question 1

12. As metas orçamentárias são definidas pelos níveis superiores e os subordinados, mesmo conhecendo fragilidades neste processo de definição, não questionam a viabilidade das mesmas. "Não fui eu que defini isso.."

% of

Respondents

Number of

Respondents

Discordo Plenamente 2.86% 1

Discordo 51.43% 18

Nem concordo nem discordo 8.57% 3

Concordo 34.29% 12

Concordo Plenamente 2.86% 1

Number of respondents 35

Number of respondents who skipped this question 1

13. Utilizam-se de mecanismos para não ultrapassar os limites orçamentários tais como artimanhas contábeis ou postergações de pagamentos para períodos seguintes.

% of

Respondents

Number of

Respondents

Discordo plenamente 0.00% 0

Discordo 34.29% 12

Nem discordo nem concordo 5.71% 2

eSurveysPro.com - Survey Summary Report

<http://www.esurveyspro.com/SummaryReport.aspx?surveyId=179504...>

3 de 7 26/01/2012 19:07

Concordo 37.14% 13

Concordo plenamente 22.86% 8

Number of respondents 35

Number of respondents who skipped this question 1

14. No planejamento são incluídas sobras ("gordura") para e evitar que os limites orçamentários sejam ultrapassados e a área advertida.

% of

Respondents

Number of

Respondents

Discordo plenamente 0.00% 0

Discordo 22.86% 8

Nem discordo nem concordo 8.57% 3

Concordo 45.71% 16

Concordo plenamente 22.86% 8

Number of respondents 35

Number of respondents who skipped this question 1

15. Gestores não são mal avaliados quando desviam das metas orçamentárias pois usufruem da "proteção" em algum nível superior.

% of

Respondents

Number of

Respondents

Discordo Plenamente 2.86% 1

Discordo 28.57% 10

Nem concordo nem discordo 28.57% 10

Concordo 37.14% 13

Concordo Plenamente 2.86% 1

Number of respondents 35

Number of respondents who skipped this question 1

16. Planos orçamentários são peças de ficção pois a realização não acontece como o previsto.

% of

Respondents

Number of

Respondents

Discordo plenamente 11.43% 4

Discordo 62.86% 22

Nem discordo nem concordo 5.71% 2

Concordo 14.29% 5

Concordo plenamente 5.71% 2

Number of respondents 35

Number of respondents who skipped this question 1

17. Quando a liderança orienta um corte não é possível efetuar questionamentos.

% of

Respondents

Number of

Respondents

Discordo plenamente 2.86% 1

Discordo 74.29% 26

Nem discordo nem concordo 8.57% 3

Concordo 14.29% 5

eSurveysPro.com - Survey Summary Report

<http://www.esurveyspro.com/SummaryReport.aspx?surveyId=179504...>

4 de 7 26/01/2012 19:07

Concordo plenamente 0.00% 0

Number of respondents 35

Number of respondents who skipped this question 1

18. Desvios orçamentários ocorridos em níveis superiores não são tratados da mesma forma pois a norma não se aplica a todos igualmente.

% of

Respondents

Number of

Respondents

Discordo plenamente 2.86% 1

Discordo 48.57% 17

Nem discordo nem concordo 17.14% 6

Concordo 25.71% 9

Concordo plenamente 5.71% 2

Number of respondents 35

Number of respondents who skipped this question 1

19. O enquadramento em níveis detalhados não é necessário pois o que importa mesmo é o total estar dentro do limite.

% of

Respondents

Number of

Respondents

Discordo plenamente 14.29% 5

Discordo 42.86% 15

Nem discordo nem concordo 11.43% 4

Concordo 22.86% 8

Concordo plenamente 8.57% 3

Number of respondents 35

Number of respondents who skipped this question 1

20. O orçamento somente é respeitado quando existe o peso da hierarquia exercendo pressão sobre os resultados alcançados.

% of

Respondents

Number of

Respondents

Discordo plenamente 0.00% 0

Discordo 14.29% 5

Nem discordo nem concordo 5.71% 2

Concordo 48.57% 17

Concordo plenamente 31.43% 11

Number of respondents 35

Number of respondents who skipped this question 1

21. Muitos gestores nem justificam os desvios pois sabem que não serão cobrados.

% of

Respondents

Number of

Respondents

Discordo totalmente 0.00% 0

Discordo 31.43% 11

Nem concordo nem discordo 11.43% 4

Concordo 37.14% 13

Concordo totalmente 20.00% 7

Number of respondents 35

eSurveysPro.com - Survey Summary Report

<http://www.esurveyspro.com/SummaryReport.aspx?surveyId=179504...>

5 de 7 26/01/2012 19:07

Number of respondents who skipped this question 1

22. Admite-se lançamentos contábeis indevidos dentro dos limites orçamentários se as correções forem trazer algum tipo de desgaste nos relacionamentos com pares e/ou superiores.

% of

Respondents

Number of

Respondents

Discordo plenamente 8.57% 3

Discordo 37.14% 13

Nem discordo nem concordo 8.57% 3

Concordo 40.00% 14

Concordo plenamente 5.71% 2

Number of respondents 35

Number of respondents who skipped this question 1

23. Os níveis superiores da organização podem impor restrições orçamentárias diferenciadas baseadas somente em critérios subjetivos

% of

Respondents

Number of

Respondents

Discordo plenamente 2.86% 1

Discordo 40.00% 14

Nem discordo nem concordo 17.14% 6

Concordo 40.00% 14

Concordo plenamente 0.00% 0

Number of respondents 35

Number of respondents who skipped this question 1

24. Mesmo sendo reconhecida como uma ferramenta de gestão o orçamento é melhor efetuado quando os superiores priorizam seu acompanhamento e aplicam sanções para o seu descumprimento. (patrocínio)

% of

Respondents

Number of

Respondents

Discordo plenamente 0.00% 0

Discordo 5.71% 2

Nem discordo nem concordo 2.86% 1

Concordo 31.43% 11

Concordo plenamente 60.00% 21

Number of respondents 35

Number of respondents who skipped this question 1

25. Dentre as situações acima qual, na sua opinião, mais impacta o processo orçamentário e por que? (responda somente o numero e a sua opinião)

Number of Respondents 35

Number of respondents who skipped this question 1

26. Entre as questões acima qual você considera mais frequente? Responda o Nro. Justifique.

Number of Respondents 35

Number of respondents who skipped this question 1

25. Dentre as situações acima qual, na sua opinião, mais impacta o processo orçamentário e por que? (responda somente o numero e a sua opinião)

- 1 .
- 2 20 - pois somente com patrocínio da liderança é que todos os outros desvios listados na pesquisa podem ser solucionados.
- 3 n° 24, porque no processo orçamentário é imprescindível o patrocínio da alta direção para que a estrutura organizacional tenha consciência da importância da ferramenta orçamentária, bem como seu planejamento e acompanhamento.
- 4 7 A cultura de gestão orçamentária necessita de maior comprometimento da liderança.
- 5 Sem comentário.
- 6 20 e 21 - Por trabalhar em uma unidade operacional de uma empresa que dispõe de muitos recursos como a Petrobras, o orçamento fica como segundo plano para boa parte da liderança, ou seja, eles consideram que o que importa é a produção, sem se preocupar com quanto custa isso. Pensam que podem produzir a qualquer custo.
- 7 Numero 6. Por ser uma determinação superior a UO questiona até um limite para evitar desgaste com a Sede. Assume internamente que não será possível cumprir a meta, preferindo passar o ano dando justificando para os desvios que por sua vez passa a ser aceito com naturalidade pelas lideranças superiores que definiram a META.
- 8 Numero 20 - O orçamento somente é respeitado quando existe o peso da hierarquia exercendo pressão sobre os resultados alcançados.
- 9 16 - se o planejamento de atividades não é consistente e prévio ao planejamento orçamentário, este perde sua função de ferramenta de gestão e balizador de desempenho do gestor. A partir daí tudo o mais é consequência natural e, por vezes, o desvio no orçamento virá a traduzir um BOM DESEMPENHO do gestor.
- 10 24 Quando há o patrocínio e comprometimento da liderança, todo instrumento de gestão é mais eficaz.
- 11 O item que mais impacta é o item 7) Apesar de ser uma ferramenta de gestão poderosa alguns gestores informam seus valores apenas "para cumprir tabela". Para mim, a grande maioria dos gestores não tem noção do valor da ferramenta orçamentária. Acredito ser cultural a maneira deliberada de gastar, onde a ideia de que deve-se planejar com sobra e gastar até chegar a meta. Lembro-me de uma situação no exército onde o comandante precisava atingir a meta, porém como estava com verba sobrando mandou comprar ventilador para todo o batalhão, então até no banheiro dos soldados tinha ventilador novo, e ele cumpriu a meta.
- 12 priorizar o que relamente não pode deixar de ser feito
- 13 13 - Maquear o resultado dificulta a identificação do problema e a busca da solução.
- 14 16
- 15 13 - O processo orçamentário é estatístico e depende da variabilidade da atividade. Assim, em algumas atividades é impossível o gerente acertar o que vai acontecer ao longo do ano. Para estes casos o gestor precisaria avaliar uma faixa limite dentro da capacidade do processo e possuir atividades em carterira de tal forma que pudessem ser antecipadas ou postergadas ou mesmo disponibilizar/solicitar recursos de outras áreas para cumprir ou revisar o seu orçamento. A prática de outlook deveria ser no mínimo mensal com renegociações aprovadas pelos gestores ou negociadas entre partes.
- 16 19 - Com um orçamento detalhado bem elaborado é possível não apenas atendê-lo, mas também encontrar pontos de melhoria. Um orçamento com menor detalhamento permite que uma soma de erros acarrete no cumprimento do orçamento.
- 17 24 - Um dos aspectos que mais impactam o processo orçamentário é a falta de patrocínio.

- 18 20 e 24.
- 19 24. O fato da liderança dar importância ao processo orçamentário atenua a maioria dos desvios citados nas questões anteriores.
- Na minha opinião, a falta de sanções (ou a inoperância das sanções) ao descumprimento
- 20 do orçamento é o principal causador de falhas e a estímulo à falta de comprometimento na programação orçamentária e no acompanhamento orçamentário.
- 21 24 - pois se o superior não patrocinar gestão orçamentária temos dificuldade no seu acompanhamento.
- 22 1 - É fundamental a participação nas decisões das partes envolvidas
- 23 24 - Sem o comprometimento dos superiores não é possível fazer uma boa gestão orçamentária.
- 24 20 Realmente o acompanhamento sistemático pelas gerências superiores podem trazer uma responsabilidade maior pelo cumprimento do orçamento.
- 25 .
- 26 6 - Cortes não justificados, mesmo quando o orçamento é efetuado "sem gorduras".
20. O orçamento somente é respeitado quando existe o peso da hierarquia exercendo
- 27 pressão sobre os resultados alcançados Isto demonstra claramente a falta de disciplina de capital na organização
- Questão 22. Houve grandes melhorias nas negociações dos orçamentos entre os envolvidos. A metodologia de apuração do orçamentos foi se adequando à nossa
- 28 necessidade e houve grandes avanços na gestão do orçamento. Ficamos apenas com problemas no nosso sistema que é deficiente com relação à contabilização de lançamentos indevidos.
- 29 16. O processo perde a credibilidade, além de gerar esforços e trabalhos desnecessários por parte dos empregados.
- 30 24- Porque numa empresa onde não existe a cultura de custos é fundamental o patrocínio.
- 31 20 Tem que ter o patrocínio de um líder.
- 32 Falta de punição aos que não cumpriram o orçamento - sistema de consequências não efetivo.
14. O orçamento com gordura impacta em diversos aspectos, pois mascara as
- 33 ineficiências dos processos, gera crescimentos orçamentários acima do necessário de um exercício para o outro e ainda premia àqueles que conseguem cumpri-lo.
- 34 16 - A falta de cultura de planejamento orçamentário. Ou seja, o planejamento é feito sem cuidado e depois os desvios são explicados ao longo do ano todo.
- 24 - Sem patrocínio para reconhecimento da importância de um bom orçamento e aplicação de um sistema de consequências não acredito que o orçamento por si só, como
- 35 ferramenta de gestão, seja efetivo, pois as pessoas em uma empresa do perfil em que trabalhamos (economia mista e com recursos em abundância) somente tratarão custos como valor mediante a cobrança sistemática da liderança.

Page 2. Traços culturais brasileiros e orçamento

26. Entre as questões acima qual você considera mais freqüente? Responda o Nro. Justifique.

- 1 .
- 19 - na Empresa não existe cobrança detalhada do orçamento. O próprio ROCT é um exemplo. Deveríamos ter um ROCT que fizesse um cálculo considerando-se uma ponderação entre os itens de orçamento. Dessa forma, além de avaliar o atingimento

	global, teríamos uma avaliação da "qualidade" do processo orçamentário (planejamento e execução).
3	nº 22, é o que mais acontece na empresa na qual trabalho, porque os gestores não levam em consideração se apesar do desvio nos lançamentos contábeis, a execução do orçamento está dentro da meta estabelecida.
4	8 A cobrança por resultados operacionais e a cultura (saudável) de segurança de processo estimula a criatividade e a priorização da demandas.
5	Sem comentário.
6	21 - Principalmente gerencias com orçamentos pequenos, ou as diretamente ligadas a produção e manutenção, que acham que podem produzir a qualquer custo.
7	nºS 6,7,8,13,22. A 8 seria a mais freqüente. A própria pergunta já justifica.
8	21. Muitos gestores nem justificam os desvios pois sabem que não serão cobrados.
9	20 - pelo orçamento não ser reconhecido em suas funções, em decorrência do acima, sua prática conforme previsto, na maioria das vezes, é decorrente exclusivamente de uma lógica de punição e pressão desvinculada de desempenho e resultado.
10	19 Há uma tendência de avaliar pelo resultado global.
11	6. Principalmente para aqueles que são criteriosos na montagem do orçamento.
12	24 - o olho do dono é que engorda a boiada
13	7 - Como existe uma cultura de "corte", as pessoas não se comprometem em elaborar um orçamento fidedigno.
14	20
15	8 - porque se são impostas restrições e elas não são negociadas isto leva naturalmente a saídas laterais.
16	14 - Como o orçamento está relacionado com alguma meta da gerência ou área, muitas vezes o gestor prefere ter um orçamento com "gordura" a não atender o orçamento e ter uma punição.
17	21 - O acompanhamento orçamentário deve ter alta prioridade por parte da alta administração e ter um sistema de conseqüências eficaz.
18	21
19	14. O prazo para elaboração do orçamento normalmente é curto. A criação de "gorduras" é a maneira mais fácil de cumprir a meta e não sofrer conseqüências por ultrapassar o orçamento.
20	A falta de comprometimento no momento da elaboração do orçamento.
21	24 - é a falta de patrocínio dos níveis superiores.
22	6- Os cortes orçamentários devem ser negociados
23	5 - O descumprimento das metas orçamentárias não gera conseqüência para os gestores.
24	17 Os cortes definidos pela alta gerência normalmente não podem ser questionados.
25	.
26	8
27	21. Muitos gestores nem justificam os desvios pois sabem que não serão cobrados. Dá a impressão que este processo não é importante para a organização
28	Questão 22. O transtorno e o tempo para se corrigir estes lançamentos contabilizados indevidamente é muito grande. Tivemos várias experiências de situações que demandaram quase um semestre inteiro e assim mesmo houve um desconforto entre os gestores.
29	7. Muitos gestores estão somente interessados nas atividades operacionais, principalmente quando a empresa tem muito dinheiro, e o orçamento passa a ser tratado somente como o cumprimento a uma exigência corporativa.
30	7- Não existe um levantamento de dados que possam dar base a elaboração do orçamento

consistente.

[31](#) 21 Se o líder não cobrar, quem irá fazer este papel?

[32](#) Erros de previsão.

[33](#) 8. Quando o gestor quer, ou precisa realizar uma atividade não prevista no orçamento, é comum buscar uma sobra orçamentária para apropriar o gasto e geralmente é aceito pelos níveis superiores, pois muito gestores enxergam o orçamento com um grande "balde" e só cuidam para não deixar transbordar.

[34](#) 14 - O orçamento é feito para ficar dentro da "meta".

[35](#) 14 - Sempre percebemos "sobras" no planejamento orçamentário, pois a estrutura fica preparada para um "corte" que nem sempre ocorre, além de trazer ineficiências de orçamentos anteriores.