

DOI: <http://dx.doi.org/10.9771/rcufba.v16i1.55452>

RELAÇÃO DAS DIMENSÕES DA CULTURA ORGANIZACIONAL COM AS PRÁTICAS ORÇAMENTÁRIAS: UM ESTUDO EM OSCS BRASILEIRAS

RELATIONSHIP BETWEEN ORGANIZATIONAL CULTURE DIMENSIONS AND BUDGETARY PRACTICES: A STUDY IN BRAZILIAN OSCS

José Wendel Cavalcante Ferreira
MAPP/UFC
wendelsinergia@gmail.com

Alan Santos de Oliveira
UFC/UFPB
asoalansantos@gmail.com

RESUMO

Este estudo objetivou analisar a relação das dimensões da cultura organizacional com as práticas orçamentárias em Organizações da Sociedade Civil (OSCs) brasileiras, por meio da participação de 35 entidades sem fins lucrativos que foram semifinalistas do Prêmio Melhores Organizações Não Governamentais (ONGs) 2020 e da Associação Brasileira de ONGs. Na metodologia adotou-se pesquisa quantitativa, por meio de um questionário eletrônico. O instrumento de coleta de dados foi dividido em 2 blocos: I) práticas orçamentárias e II) dimensões da cultura organizacional. O tratamento dos dados se deu por estatística descritiva e a discussão através da análise das frequências relativas das variáveis investigadas. O estudo revelou que a utilização dos artefatos Tradicional ou Clássico; Orçamento-Programa; Desempenho ou Funcional; Flexível; e Budget e Forecast. Quanto ao Bloco II, os principais resultados mostraram OSCs com um ambiente organizacional orientado para resultado; trabalho; profissional; sistemas abertos; controle rígido; e normativo. Os resultados sugerem que OSCs com culturas organizacionais normativas, de sistemas abertos, profissionais, com controle rígido e orientadas para resultados influenciam gestores e presidentes na adoção das peças orçamentárias e que modelam a execução com senso de ética nos negócios, entrosamento, decisões compartilhadas no ambiente de trabalho, onde existe o alinhamento aos interesses profissionais e institucionais futuros, com empenho para o alcance das metas orçamentárias.

Palavras-chave: Cultura Organizacional. Práticas Orçamentárias. Organizações da Sociedade Civil.

Recebido em 15/12/2022. Editor responsável: José Maria Dias Filho



ABSTRACT

This study aimed to analyze the relationship between the dimensions of organizational culture and budgetary practices in Brazilian Civil Society Organizations (CSOs), through the participation of 35 non-profit entities that were semi-finalists in the Best Non-Governmental Organizations (NGOs) 2020 Award and the Brazilian Association of NGOs. The methodology adopted quantitative research, through an electronic questionnaire. The data collection instrument was divided into 2 blocks: I) budgetary practices and II) organizational culture dimensions. The data treatment was carried out by descriptive statistics and the discussion through the analysis of the relative frequencies of the investigated variables. The study revealed that the use of Traditional or Classic artifacts; Program-Budget; Performance or Functional; Flexible; and Budget and Forecast. As for Block II, the main results showed CSOs with a result-oriented organizational environment; work; professional; open systems; tight control; and normative. The results suggest that CSOs with normative organizational cultures, open systems, professionals, with strict control and results-oriented influence managers and presidents in the adoption of budgetary pieces and that model execution with a sense of business ethics, rapport, shared decisions in the environment workplace, where there is alignment with future professional and institutional interests, with commitment to achieving budgetary targets.

Keywords: *Organizational culture. Budget Practices. Civil Society Organizations.*

1 INTRODUÇÃO

Diante dos desafios sociais em escala global é preciso considerar o importante papel que desempenham as Organizações do Terceiro Setor nos contextos onde atuam. Durante sua história, esse setor deixou de ser mero coadjuvante para ocupar lugar de protagonista, inclusive na indução de políticas públicas, uma vez que o seu crescimento alcançou dimensões qualitativas e quantitativas. Essa ampliação de atuação na esfera pública se deu porque o Estado reconheceu que sua estrutura era e é insuficiente para abarcar todas as demandas da sociedade. Dessa forma, Terceiro Setor apresenta um papel estratégico na mediação de segmentos da sociedade antes não alcançados pelas políticas públicas com o Estado.

No contexto brasileiro, com a aprovação da Lei 13.019, de 2014, estabeleceu-se o regime das parcerias entre o Poder Público e as Organizações da Sociedade Civil (OSC), denominação que passa a vigorar no Brasil para as Organizações Não Governamentais (ONGs), para a consecução de finalidades de interesse público e recíproco, mediante a execução de atividades ou de projetos, as Organizações do Terceiro Setor, desde o dia 23 de janeiro de 2016, passaram a ter suas relações com

a União, Estados e Distrito Federal pautadas pela lei supracitada, também conhecida como Marco Regulatório das Organizações da Sociedade Civil (MROSC). Em relação aos Municípios, a Lei passou a ser obrigatória a partir do dia 1º de janeiro de 2017. Os novos instrumentos jurídicos estabelecidos pelo MROSC são: Termo de Fomento, Termo de Colaboração e Acordo de Cooperação.

Como desdobramentos do MROSC, as OSC tiveram que se readequar e passar a cumprir uma série de obrigações legais, inclusive no âmbito das suas práticas orçamentárias, pois anteriormente a lei em vigor existiam múltiplos artefatos jurídicos para atender as diversas áreas de atuação das OSCs e normalizar a relação destas com o Poder Público. Também, toda e qualquer OSC que mantenha atualizados as suas obrigações estatutárias e sociais passam a ter prerrogativa de pleitear parceria com o Estado, a despeito de possuírem ou não os títulos de utilidade pública com as respectivas esferas do Poder Público ou título de Organização da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIP) (Brasil, 2014).

Logo, para dar resposta as obrigações decorrentes da descentralização administrativa do Estado brasileiro, com destaque para as obrigações contábeis e de gestão, tornam-se necessárias as análises das práticas orçamentárias de OSCs.

Dessa forma, este estudo busca responder ao seguinte problema: em que medida os níveis das dimensões da cultura organizacional influenciam na adoção de práticas orçamentárias pelas OSCs nacionais? Assim, o objetivo geral consiste em relacionar a cultura organizacional com as práticas orçamentárias de OSCs brasileiras.

Ressalta-se, que as práticas gerenciais das OSCs refletem aspectos da cultura ou da sociedade onde estão inseridas. Assim, analisar a influência das dimensões da cultura organizacional sobre as práticas orçamentárias descritas nos processos orçamentários é necessário para a compreensão dessa relação objeto de pesquisa (Wrubel, Marassi, Lavarda, & Lavarda, 2016; Kreuzberg, Beck, & Lavarda, 2016; Santos, Parisi, Slavov, & Russo, 2021).

Em suma, este estudo se justifica por avançar nas pesquisas no terceiro setor, que envolvem a discussão de práticas orçamentárias e sua relação com o nível de cultura organizacional. Assim, buscou-se contribuir para a redução das lacunas no universo dos estudos sobre as OSCs brasileiras. Além disso, de modo prático pois os gestores podem descobrir *insights* para utilizar no seu contexto social.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Fatores Contingenciais e Cultura Organizacional

A palavra contingência está associada à incerteza ou a eventualidade que é sensível ou não às circunstâncias (Chiavenato, 2014). Dito de outra forma, diz respeito a uma proposta que tem sua veracidade ou falsidade reconhecida por meio da experimentação e da evidência, não considerando a via da razão.

Dessa forma, a Teoria da Contingência afirma que a eficácia organizacional não é alcançada se seguindo única e exclusivamente um modelo de organização para o alcance dos objetivos da entidade, pois esta atua em um ambiente variado (Chenhall, 2003; Guerreiro, Pereira, & Rezende, 2006; Ahmed, 2014).

Camacho (2010), ao abordar os fatores contingenciais, afirma que estes são exógenos e endógenos na perspectiva da organização e que influenciam a elaboração das estratégias e, conseqüentemente, a sua transformação. Chiavenato (2014) os classifica como ambiente geral, formado por um conjunto de condições comuns a

todas as entidades (tecnológicas, legais, políticas, econômicas, demográficas, ecológicas, culturais); e ambiente de tarefa, o qual se circunscreve às operações próximas e imediatas da organização (Fornecedores de entradas, Clientes ou usuários, Concorrentes, Entidades reguladoras).

Para Donaldson (2006) a Teoria Contingencial, enquanto fundamento para pesquisas no campo da Contabilidade, tem como proposição a não universalização de um modelo que seja adaptável para o universo das organizações em todos os ambientes, uma vez que as entidades são sistemas abertos e passíveis de parte ou de todas as influências ambientais.

Otley (1980), ao analisar pesquisas sobre contabilidade gerencial que utilizam como fundamento a teoria contingencial, concluiu que as divergências e restrições contidas nestes estudos são provocadas pelo não controle dos indícios dos atributos externos e internos do ambiente que influenciam a cultura organizacional e que, por sua vez, moldam o sistema orçamentário e gerencial de organizações.

Para se definir Cultura Organizacional esta pesquisa parte dos conceitos de Cultura utilizados por alguns estudiosos desse tema (Moraes & Fadel, 2007; Schein, 2009). Para a operacionalização das dimensões da cultura organizacional este estudo utilizou a pesquisa seminal de Hofstede (1991), que estabeleceu seis dimensões culturais organizacionais.

Schein (2009) transpôs para o universo da cultura organizacional esse conceito que alia as dimensões antropológicas e sociológicas da cultura com o acréscimo da dimensão temporal e afirma que o êxito institucional depende de como as pessoas compartilham entre si essas manifestações identitárias que, por sua vez, modelam as esferas de operações das respectivas funções e que se expressam no exercício social, a quintessência da administração de uma empresa.

Para Hofstede (2020), cultura organizacional é definida como “a programação mental coletiva que distingue os membros de uma organização”. Em sua pesquisa seminal, Hofstede (1991) identificou seis dimensões culturais a partir de uma pesquisa aplicada em 20 organizações de dois países, Dinamarca e Holanda, nos anos 1980, por meio do *Institute for Research on Intercultural Cooperation (IRIC)*, que fundara em dezembro de 1980, na Holanda, a saber: Orientação para processos *versus* orientação para resultados; Orientação para os empregados *versus* orientação para o trabalho; Paroquiais *versus* profissionais; Sistema aberto *versus* Sistema fechado; Controle flexível *versus* Controle rígido; Normativo *versus* Pragmático. A seguir, no Quadro 1, a descrição de cada dimensão:

Dimensões	Aspectos
Dimensão 1 - Orientação para processos <i>versus</i> orientação para resultados	Baseia-se no confronto da preocupação com processos <i>versus</i> a preocupação com as metas, de modo que na orientação para processos, os indivíduos evitam riscos e dispensam pouco esforço em seu trabalho e cada dia é considerado sempre igual. Na orientação para resultados, os indivíduos sentem-se satisfeitos em situações novas e não familiares, em que dedicam o máximo de esforço nas tarefas e cada dia é considerado um novo desafio.
Dimensão 2 - Orientação para os empregados <i>versus</i> orientação para o trabalho	No que tange a orientação para os empregados, os indivíduos consideram que seus problemas pessoais possuem valor na organização, de modo que, quando uma responsabilidade é definida, a organização examina de acordo com o bem-estar para o empregado. Ressalta-se que decisões importantes são tomadas coletivamente. Na orientação para o trabalho, os indivíduos sentem uma extrema pressão para finalizar suas tarefas e percebem a organização está interessada apenas na função que é remetida a cumprir, não no seu bem-estar

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

Quadro 1. As seis dimensões da cultura organizacional de Hofstede

Fonte: Hofstede (1991).

Ainda sobre a pesquisa seminal, o autor concluiu que um dos resultados mais relevantes e de forte evidência reside no fato de que, mesmo que não compartilhassem valores, as organizações pesquisadas compartilhavam a compreensão de práticas, dentre elas as práticas orçamentárias (Hofstede, 1991).

À luz da Teoria Contingencial depreende-se, nos termos desta pesquisa, que as práticas orçamentárias estão correlacionadas às contingências particulares internas da cultura organizacional que, por seu turno, necessitam de ajustes em decorrências do contexto ambiental que darão origem a novos fatores específicos.

2.2 Práticas Orçamentárias e evidências empíricas

Otley (1999), afirma que a quase totalidade dos mecanismos de controles gerenciais estão alicerçados na prática orçamentária e que dentre outras técnicas estareúne, em um artefato ordenado, todas as atividades da entidade. Nesse sentido, a peça orçamentária possibilita mensurar e correlacionar o desempenho baseado nos custos da organização enquanto uma grandeza interna e os ganhos como grandeza externa (Otley & Pollanen, 2000).

Anthony e Govindarajan (2008) definem orçamento como um plano gerencial que é caracterizado pela pressuposição não expressada de que os setores para os quais sejam destinados recursos precisam agir com diligência, uma vez que sua aprovação está sujeita a equivalência de suas reais necessidades no cotidiano.

Sobre os tipos de orçamentos que reúnem as diversas práticas orçamentárias, a literatura não apresenta consenso em termos de classificação (Trocz, Klein, Toigo, & Wrubel, 2019). Por outro lado, a literatura nacional reproduz a evolução histórica dos processos orçamentários constituídos pelas rotinas e ciclos temporais envoltos na cultura organizacional e que são utilizados pelas organizações na elaboração do orçamento, os quais apresentam variações de entidade para entidade (Lunkes, 2003). Contudo, os autores supracitados elencam uma série de tipos mais utilizados: Orçamento de Desempenho ou Funcional; Participativo; Tendência; Incremental ou Inercial; Orçamento com Teto Fixo; Orçamento Estático; Orçamento Flexível; Orçamento Ajustado; *Budget e Forecast e Rolling Budgeting*.

Almeida (2007) pesquisou como as OSCs do estado do Rio grande do Norte utilizavam o orçamento enquanto ferramenta de gestão financeira e verificou, ao testar hipóteses de pesquisa, que o uso do artefato orçamentário não estava apropriado para as obrigações de um gerenciamento financeiro eficaz nas Organizações do Terceiro Setor.

Heinzmann e Lavarda (2011) realizaram ensaio teórico que objetivou a análise de pesquisas empíricas cujas metodologias correlacionassem a cultura organizacional e o processo de planejamento e controle orçamentário, nas quais buscaram levantar as variáveis de cultura organizacional, do processo de orçamento e o método de pesquisa.

Wrubel et al (2016), ao revisarem a literatura para realização de estudo de caso, destacaram que a cultura organizacional, além de influenciar, promove alterações nas práticas orçamentárias e controle gerencial.

Pereira et al (2016), desenvolveram pesquisa cujo estudo de caso foi a Marinhado Brasil. O foco foi a verificação de práticas estratégicas de orçamento e faturamento na Administração Pública. Destaca-se, dentre outras conclusões, que o fato de os praticantes terem suas atribuições formalizadas, agirem proativamente na relação com o cliente e desenvolverem, no âmbito interno, suas competências gerenciais, coopera para a prática de orçamento e faturamento.

Lavarda, Silva, Nascimento e Marcos (2017), publicaram estudo sobre a influência da cultura organizacional e práticas orçamentárias na estratégia de empresas brasileiras, no qual foi processada a análise da relação entre a cultura organizacional, as práticas orçamentárias com a estratégia de empresas do território nacional por meio de pesquisa quantitativa, com utilização de uma *survey* aplicada junto aos ocupantes dos cargos de *controller*, gerente financeiro, gerente de custos e gerente administrativo. Os autores concluíram que as empresas pesquisadas direcionam suas respectivas atividades para a busca e manutenção da eficiência operacional, o que corrobora para a relação entre as práticas e a sua estratégia.

Godoy e Raupp (2017) realizaram pesquisa com organizações do Terceiro Setor situadas em Florianópolis, Santa Catarina e identificaram que fatores contingenciais influenciaram a adoção das seguintes “ferramentas em comum” de controle gerencial: orçamentos e controle de fluxo de caixa.

Maclean (2018), em sua pesquisa que utilizou como estratégia o estudo de caso da *Infectious Diseases Research Collaboration* (IDRC), uma Organização Não Governamental situada em Uganda, no leste da África. A investigação objetivou compreender o papel de como o controle do orçamento tem relevância na

administração dos recursos para o alcance das metas da IDRC. Nas recomendações para a organização foram destacados: o fortalecimento do processo e controle orçamentários alicerçado no comprometimento prévio dos *stakeholders*, isto é, das partes interessadas, com vistas a melhoria da estratégia de implantação orçamentária, alcance das metas estabelecidas e consequente impacto na eficiência da gestão organizacional; e a revisão orçamentária ao final de cada fase do projeto para que evitar que os valores realizados e a realizar não ultrapassem as previsões iniciais.

Oliveira e Callado (2018) ao investigarem as relações entre os fatores contingenciais com as práticas referentes ao controle gerencial no âmbito de Organizações Não Governamentais (ONGs) brasileiras, verificaram que o orçamento foi relacionado positivamente com alguns aspectos culturais investigados.

Por fim, Santos et al. (2021), como objetivo principal avaliar a institucionalização do orçamento em uma instituição confessional de tendência religiosa. Como principais resultados, verificou-se que a institucionalização do uso do orçamento se deu por legitimidade; se analisada segundo os pilares Regulatório e Normativo, mostra institucionalização do artefato, o que indica que a institucionalização do orçamento foi parcialmente bem-sucedida.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

O presente estudo foi classificado como descritivo, de campo e quantitativo, objetivando analisar a associação das dimensões da cultura organizacional com as práticas orçamentárias em OSCs brasileiras.

A população do estudo é constituída pelas OSCs ativas e que são filiadas à Associação Brasileira de Organizações Não-Governamentais (ABONG), em número de 222 entidades (Abong, 2020), e 326 das 354 organizações semifinalistas do Prêmio Melhores ONGs 2020 promovido pelo Instituto Doar (Melhores ONGs, 2020), pois três delas fazem parte dos dois grupos e outras 25 são instituições religiosas, no total de 548 OSCs. A escolha por tais OSCs se deu pela dimensão do profissionalismo e experiência na celebração de parcerias com o poder público, iniciativa privada nacional e internacional, além de outros organismos de cooperação internacionais, como: União Europeia, UNESCO, Embaixadas e Consulados, dentre outros.

Não integraram a população as Cooperativas, Partidos Políticos, Sindicatos, Igrejas e as Associações Patronais e Profissionais. Foram pesquisados os Cadastros Nacionais de Pessoas Jurídicas (CNPJ) das OSCs que compuseram a população para acesso às atividades principais e secundárias, conforme a Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE). Nos casos em que a CNAE não permitiu categorizar as entidades recorreu-se às páginas institucionais na Internet para buscar textos auto declaratórios ou que fizessem referências às respectivas áreas temáticas.

Quanto ao tipo de amostra, optou-se pela não-probabilística por conveniência ou acessibilidade. Nesse sentido, 35 OSCs responderam ao questionário eletrônico, correspondendo dessa maneira a amostra do estudo.

A coleta de dados foi realizada por meio de questionário eletrônico, disponibilizados na Plataforma e enviado para os correios eletrônicos identificados nos sites das Organizações prospectadas no mesmo período e que compuseram a amostra do estudo. Para as OSCs que não possuíam e-mails, o *link* foi encaminhado para a rede social *Facebook*. Também foi realizado reforço por telefone no mesmo período, com o objetivo de contactar diretamente os gestores ou presidentes das OSCs e sensibilizá-los a responderem o questionário eletrônico.

O questionário está segmentado em dois blocos centrais: a) Práticas Orçamentárias (Bloco I) e b) Dimensões de Cultura e Práticas Orçamentárias (Bloco II), conforme descrito no Quadro 2.

Bloco	Categorias	Variáveis
I. Práticas Orçamentárias	Práticas Orçamentárias	Orçamento de Desempenho ou Funcional; Orçamento Participativo; Orçamento de Tendência; Orçamento Incremental ou Inercial; Orçamento com Teto Fixo; Orçamento Estático; Orçamento Flexível; Orçamento Ajustado; <i>Budget e Forecast;</i> <i>Rolling Budgeting;</i> <i>Rolling Forecasting.</i>
II. Dimensões de Cultura e Práticas Orçamentárias	Dimensões de Cultura Organizacional	Orientação para processos versus orientação para resultados; Orientação para os empregados versus orientação para o trabalho; Paroquiais versus profissionais; Sistema aberto versus Sistema fechado; Controle flexível versus Controle rígido; Normativo versus pragmático.

Quadro 2. Variáveis estruturais do questionário da pesquisa.

Fonte: Adaptado de Hofstede (1991); Wrubel et al (2016); Maclean (2018); Padoveze e Francischetti (2018); Oliveira e Callado (2018).

O tratamento dos dados foi realizado por meio de estatística descritiva, com aplicação de técnica de análise por frequência para os dados referentes à demografia, dimensões da cultura organizacional e práticas orçamentárias. A frequência relativa de cada variável dos Blocos II e III foi resultado da transcrição de sua mensuração direta da métrica correspondente na escala *Likert* de cinco pontos.

4 ANÁLISE DE RESULTADOS

4.1 Práticas Orçamentárias (Bloco I)

A Tabela 1 indica a frequência relativa da utilização das práticas orçamentárias pelos gestores e presidentes das organizações investigadas neste estudo.

Tabela 1
Práticas Orçamentárias das OSCs

Práticas Orçamentárias	Nunca	Raramente	Às Vezes	Frequentemente	Sempre	Total (%)
Desempenho ou Funcional	17,14	2,86	20,00	28,57	31,43	100,00
Participativo	17,14	14,29	22,86	25,71	20,00	100,00
Tendência	14,29	8,57	34,29	22,86	20,00	100,00
Incremental ou Inercial	31,43	14,29	25,71	20,00	8,57	100,00
Teto Fixo	31,43	8,57	20,00	22,86	17,14	100,00

Estático	48,57	14,29	28,57	5,71	2,86	100,00
Flexível	8,57	14,29	31,43	20,00	25,71	100,00
Ajustado	11,43	2,86	34,29	34,29	17,14	100,00
<i>Budget e Forecast</i>	25,71	11,43	22,86	14,29	25,71	100,00
<i>Rolling Budgeting</i>	45,71	5,71	22,86	8,57	17,14	100,00
<i>Rolling Forecasting</i>	42,86	5,71	28,57	5,71	17,14	100,00

Fonte: Dados da pesquisa.

Observa-se que as práticas orçamentárias com maior utilização, com base nas frequências obtidas foram: Desempenho ou Funcional (31,43%); Flexível (25,71%) e Budget e Forecast (25,71%). Todas as OSCs pesquisadas possuem, além da atividade principal informada no CNPJ, outras atividades secundárias, o que espelha a realidade observada nos sites institucionais de execução de múltiplos projetos e programas para atenderem os seus beneficiários.

Também se constata que os artefatos orçamentários menos utilizados, conforme assinalado na escala Nunca são: os orçamentos Estático (48,57%); *Rolling Budgeting* (45,71%); *Rolling Forecasting* (42,86%), que são mais comuns no universo empresarial; Incremental ou Inercial (31,43%); e Teto Fixo (31,43%), uma vez que as organizações do terceiro setor mantém estratégias constantes de mobilização de recursos em um ambiente inflacionário, para assim ampliarem a oferta dos serviços.

É importante registrar a prática do orçamento Participativo, na escala Sempre, por 20% dos gestores e presidentes das OSCs. Outros 17,14% nunca abriram a composição dessa peça orçamentária para a comunidade e partes interessadas, conforme a definição de Mauro e Pinto (2001).

4.2 Dimensões de Cultura e Práticas Orçamentárias (Bloco II)

A Tabela 2 apresenta a frequência relativa das respostas expressas para Dimensão 1 - Orientação para Processos *versus* Orientação para Resultados. Os percentuais obtidos nas escalas Concordo e Concordo fortemente, nessa ordem, das variáveis Aversão aos riscos ou desafios (51,43% e 34,29%); Esforço máximo para alcançar as metas (48,57% e 45,71%); e Conforto perante situações novas (54,29% e 25,71%) indica a orientação dos gestores e presidentes para resultados, conforme Hofstede (1991), visto que as preocupações com os meios de se realizar o trabalho foram nulas (Discordo fortemente) e com frequências baixas ou nula na escala Discordo das mesmas variáveis.

Tabela 2

Orientação para Processos *versus* Orientação para Resultados (Dimensão 1)

Variável	Discordo fortemente	Discordo	Não sei	Concordo	Concordo fortemente	Total (%)
Aversão aos riscos ou desafios	0,00	5,71	8,57	51,43	34,29	100,00
Esforço máximo para alcançar as metas	0,00	0,00	5,71	48,57	45,71	100,00
Conforto perante situações novas	0,00	8,57	11,43	54,29	25,71	100,00

Fonte: Dados da pesquisa.

A Tabela 3 expressa os dados consolidados para as frequências relativas das variáveis que compõem a Dimensão 2 - Orientação para os Empregados *versus* Orientação para o Trabalho, que permite conhecer a visão dos respondentes em relação ao bem-estar pessoal frente as decisões a serem tomadas.

As maiores frequências relativas referentes ao grau de concordância foram das variáveis Bem-estar pessoal (Concordo 51,43% e Concordo fortemente 17,14%) e Decisões compartilhadas (Concordo 51,43% e Concordo fortemente 42,86%) que, por sua vez, não apresentou nenhum grau de discordância. A variável Influência dos problemas pessoais obteve considerável pontuação nas escalas 1 e 2 (31,43% e 14,29%) que superou o nível de concordância nas escalas 4 e 5 (25,71% e 5,71%).

Tabela 3

Orientação para os Empregados *versus* Orientação para o Trabalho (Dimensão 2)

Variável	Discordo fortemente	Discordo	Não sei	Concordo	Concordo fortemente	Total (%)
Bem-estar pessoal	2,86	5,71	22,86	51,43	17,14	100,00
Decisões compartilhadas	0,00	0,00	5,71	51,43	42,86	100,00
Influência dos problemas pessoais	31,43	14,29	22,86	25,71	5,71	100,00

Fonte: Dados da pesquisa.

Vale ressaltar que as variáveis “bem-estar pessoal e influência dos problemas pessoais” registraram o mesmo percentual de gestores e presidentes (22,86%) que não souberam se posicionar em relação a Dimensão 2. Dessa forma, os dados sinalizam que as preocupações com os colaboradores são, em parte, menores do que as preocupações com a finalização do trabalho, geralmente carregado de pressão organizacional inerente ao cargo/função ocupado, o que revela a orientação dos respondentes para o trabalho, segundo Hofstede (1991).

A Tabela 4 expõe os dados obtidos para a Dimensão 3 - Paroquiais *versus* Profissionais, que permitem compreender como os respondentes percebem os fatores da vida profissional e particular no ambiente organizacional.

Tabela 4

Paroquiais *versus* Profissionais (Dimensão 3)

Variáveis	Discordo fortemente	Discordo	Não sei	Concordo	Concordo fortemente	Total (%)
Vínculo identitário	34,29	28,57	14,29	20,00	2,86	100,00
Dicotomia identitária	11,43	14,29	5,71	28,57	40,00	100,00
Alinhamento de interesses futuros	0,00	0,00	2,86	42,86	54,29	100,00

Fonte: Dados da pesquisa.

A variável Vínculo identitário apresentou 34,29% e 28,57% % de frequência relativa nas escalas 1 e 2, mutuamente, e nas escalas Concordo e Concordo fortemente, 20% e 2,86%, respectivamente, o que revela oposição as outras duas variáveis. Dicotomia identitária computou 28,57% e 40%, nessa ordem, de Concordo e Concordo fortemente. As escalas Discordo fortemente e Discordo assinalaram, nessa ordem, 11,43% e 14,29%. Já a variável Alinhamento de interesses futuros registrou alto nível de concordância, com 42,86% de Concordo e 54,29% de Concordo.

fortemente, sem pontuações nas escalas 1 e 2. Percebe-se, ainda, uma assimetria moderada entre as frequências das variáveis vínculo identitário (Discordo fortemente, 34,29%) e dicotomia identitária (Concordo fortemente, 40%).

Por este prisma, os dados apontam, em parte, que os gestores e presidentes possuem maior identificação com o tipo de trabalho desenvolvido na OSC, com a separação entre as dimensões da vida particular e organizacional, o que se configura como orientação profissional, de acordo com Hofstede (1991).

A Tabela 5 trata da Dimensão 4 - Sistema Aberto *versus* Sistema Fechado, que procura mensurar o clima de comunicação interna que influi na adaptação organizacional.

Tabela 5
Sistema Aberto *versus* Sistema Fechado (Dimensão 4)

Variáveis	Discordo fortemente	Discordo	Não sei	Concordo	Concordo fortemente	Total (%)
Entrosamento	0,00	0,00	2,86	37,14	60,00	100,00
Adaptação	0,00	5,71	28,57	57,14	8,57	100,00
Comunicação	0,00	5,71	2,86	51,43	40,00	100,00

Fonte: Dados da pesquisa.

A variável Entrosamento não apresentou pontuação para discordância. Já as frequências de concordância atingiram o patamar de 37,14% (Concordo) e 60% (Concordo fortemente), o que também ocorreu com a variável Comunicação (51,43% de Concordo e 40% de Concordo fortemente). Mesmo com os resultados de 57,14% (Concordo) e 8,57% (Concordo fortemente), há de se considerar o percentual de 28,57% dos respondentes que não souberam se posicionar em relação a variável Adaptação, o que pode acarretar em maiores custos e rotatividade de colaboradores nestas organizações. Logo, depreende-se que os respondentes são orientados para sistemas abertos, consoante Hofstede (1991), com a característica de boa recepção de novos colaboradores e das partes interessadas.

A Tabela 6 lista os dados agrupados da Dimensão 5 - Controle Flexível *versus* Controle Rígido que busca identificar o nível de organização interna da entidade para controlar custos e permitir brincadeiras no ambiente de trabalho.

As variáveis com maior nível de concordância e sem nenhuma pontuação no nível de discordância (Discordo fortemente e Discordo) referentes às frequências relativas foram: Obedecer ao orçamento (48,57% de Concordo e 48,57% de Concordo fortemente) e cumprir prazos (60% de Concordo e 31,43% de Concordo fortemente). Com graus de concordância não menos importantes, as variáveis Desenvolvimento orçamentário (51,43% de Concordo e 37,14% de Concordo fortemente) e Metas orçamentárias (40% de Concordo e 40% de Concordo fortemente) não obtiveram pontuação na escala 1 e apresentaram frequências iguais na escala 2 (Discordo) da ordem de 2,86%.

Tabela 6
Controle Flexível *versus* Controle Rígido (Dimensão 5)

Variáveis	Discordo fortemente	Discordo	Não sei	Concordo	Concordo fortemente	Total (%)
Obedecer ao orçamento	0,00	0,00	2,86	48,57	48,57	100,00
Cumprir prazos	0,00	0,00	8,57	60,00	31,43	100,00

Ambiência lúdica	17,14	31,43	31,43	14,29	5,71	100,00
Desenvolvimento orçamentário	0,00	2,86	8,57	51,43	37,14	100,00
Metas orçamentárias	0,00	2,86	17,14	40,00	40,00	100,00

Fonte: Dados da pesquisa.

Estes dados apontam para uma coerência com o que foi verificado nas variáveis na escala de utilização Sempre, nas quais o orçamento é concebido como uma ferramenta de gerenciamento financeiro (60%); monitoramento (60%); controle interno (57,14%); avaliação e procedimentos, ambas com 48,57% de usabilidade cada.

Na direção oposta, a variável Ambiência lúdica totalizou 17,14% no grau de Discordo totalmente e de 31,43% de Discordo. No nível de concordância, 14,29% (Concordo) e 5,71% (Concordo fortemente). Destaque para 31,43% dos respondentes que não souberam se posicionar sobre o comportamento desta variável, frequência relativa próxima à da variável Adaptação (28,57%) na mesma escala verificada na Dimensão 4. Esses dados sugerem que esta não inclinação para brincadeiras no ambiente de trabalho, conforme Hofstede (1991), reforça uma ambiência de formalidades e com pouca tolerância para atrasos nas tarefas e reuniões. Ao analisar o desempenho da estatística descritiva das cinco variáveis que compõem esta dimensão, os dados sugerem que a orientação dos gestores e presidentes das OSCs pesquisadas é para o Controle rígido, de acordo com Hofstede (1991).

Por fim, a Tabela 7 traz a contagem relativa dos dados levantados para a Dimensão 6 - Normativo *versus* Pragmático, a qual se ocupa em estabelecer em que nível os respondentes colocam as regras organizacionais e as necessidades dos beneficiários acima dos resultados ou se estes são mais importantes do que o conjunto de regras da OSC.

A primeira variável desta dimensão, Elaboração orçamentária, registrou uma frequência de concordância na esfera dos 45,71% (Concordo) e 48,57% (Concordo fortemente). Observa-se que não houve dúvida no posicionamento desta variável, isto é, a escala 3 (Não sei) não apresentou pontuação, ao passo que as discordâncias somaram 2,86% de Discordo fortemente e 2,86% de Discordo.

Tabela 7
Normativo *versus* Pragmático (Dimensão 6)

Variáveis	Discordo fortemente	Discordo	Não sei	Concordo	Concordo fortemente	Total (%)
Elaboração orçamentária	2,86	2,86	0,00	45,71	48,57	100,00
Cumprir regras	0,00	5,71	2,86	54,29	37,14	100,00
Importância das regras	11,43	11,43	31,43	31,43	14,29	100,00
Ética nos negócios	0,00	0,00	0,00	34,29	65,71	100,00

Fonte: Dados da pesquisa.

Na sequência, a variável Cumprir regras totalizou 54,29% e 37,14%, respectivamente, nas frequências relativas das escalas Concordo e Concordo fortemente. Mesmo sem pontuação na escala 1, esta variável obteve 5,71% de discordância. O grau de concordância encontra ressonância nas variáveis Obedecer ao orçado (48,57% de Concordo e 48,57% de Concordo fortemente) e Cumprir prazos

(60% de Concordo e 31,43% de Concordo fortemente), o que coaduna com a orientação para o controle rígido nas organizações pesquisadas.

Em seguida, a variável Importância das regras revela uma oposição ou ainda uma contradição moderada ao controle rígido identificado na dimensão 5. As frequências de discordâncias (11,43% de Discordo fortemente e 11,43% de Discordo), das concordâncias (31,43% de Concordo e 14,29% de Concordo fortemente) e os 31,43% dos gestores e presidentes responderam que não sabem (escala 3) a importância das regras, aponta para uma variabilidade desta variável.

A última variável apresentada foi Ética nos negócios, com frequências relativas de 34,29% (Concordo) e 65,71% (Concordo fortemente), mas sem pontuações nas escalas 1, 2 e 3. A correspondência com o perfil demográfico, além das exigências do ecossistema das OSCs, onde governos e financiadores exigem alto índice de ética, transparência e lisura nos objetos pactuados; e a reputação das pessoas em posições estratégicas nas organizações têm grande relevância para a sustentabilidade e mobilização de recursos que proporcionam a execução dos programas e projetos. A variável Alinhamento de interesses futuros (42,86% de Concordo e 54,26% de Concordo fortemente), que busca explicar o nível de conciliação dos interesses da organização com as carreiras profissionais, sugere nível ético satisfatório dos gestores e presidentes que participaram deste estudo. Logo, a orientação identificada com base nas frequências das quatro variáveis analisadas corresponde a cultura normativa na organização, segundo Hofstede (1991), uma vez que estes percebem suas tarefas pautadas na premissa de não transgressão das regras estabelecidas.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este estudo foi pautado no objetivo geral de relacionar a cultura organizacional com as práticas orçamentárias de OSCs brasileiras. Utilizou-se de pesquisa quantitativa, com questionário eletrônico como instrumento de coleta de dados segregado em dois blocos de questões, baseado no estudo seminal de Hofstede (1991) para os seis níveis de cultura organizacional, das organizações filiadas a ABONG e participantes do Prêmio Melhores ONGs de 2020.

Os resultados do Bloco I – Práticas Orçamentárias, revelaram que os tipos de orçamentos mais utilizados foram: Desempenho ou Funcional (31,43%); Flexível (25,71%) e *Budget e Forecast* (25,71%).

Os níveis de cultura organizacional foram objeto do Bloco II. Nos termos desta pesquisa, as OSCs pesquisadas foram caracterizadas como organizações com culturas orientadas para: resultado, nas quais o sentimento dos gestores e presidentes é de mitigação do desconforto em ambientes de trabalho afeitos aos riscos e novas experiências inerentes às atividades desenvolvidas, com alto grau de empenho cotidiano (dimensão 1); trabalho, onde os respondentes perceberam uma pressão para conclusão das demandas e ênfase organizacional no cargo/função exercidos, embora o bem-estar pessoal tenha sido assinalado positivamente pelos respondentes (dimensão 2); profissionais, com a separação consciente entre as esferas da vida privada e profissional (dimensão 3); sistemas abertos, caracterizados pela boa recepção, entrosamento e adaptação de novos membros das equipes e das partes interessadas (dimensão 4); controle rígido, predominando o ambiente de relações formais e pouco espaço para descontração e brincadeiras (dimensão 5); e normativas, onde as regras estabelecidas pelas organizações são cumpridas com rigor e são colocadas em uma ordem superior aos resultados (dimensão 6).

Com base na análise dos dados, os níveis das seis dimensões da cultura organizacional, que foram representados pelo conjunto de 21 variáveis, apresentaram concordância em 19 destas variáveis (90,48%), com as maiores frequências relativas identificadas nas variáveis: esforço máximo para alcançar metas (45,71%, dimensão 1); decisões compartilhadas (42,86%, dimensão 2); alinhamento aos interesses futuros (54,29%, dimensão 3); entrosamento (60%, dimensão 4); obedecer ao orçamento (48,57%, dimensão 5); e ética nos negócios (65,71%, dimensão 6).

Logo, os dados sugerem que OSCs com culturas organizacionais normativas, de sistemas abertos e profissionais, com níveis elevados de senso ético nos negócios, entrosamento e alinhamento de interesses profissionais e institucionais futuros no ambiente de trabalho, respectivamente, tendem a priorizar e manter níveis altos dos resultados alicerçados no empenho para o cumprimento das metas programadas, monitoradas e avaliadas sob um controle rígido.

Assim, ao se ocuparem em obedecer aos artefatos orçamentários, fornecem um indício de influenciar a maior usabilidade das práticas orçamentárias Desempenho ou Funcional; Flexível; e *Budget e Forecast* como ferramentas de gerenciamento financeiro, monitoramento, controle interno, avaliação e procedimentos para que os valores orçados não sejam ultrapassados.

Constituíram-se em limitações deste estudo a crise sanitária e humanitária derivada da pandemia de COVID-19, pois impactou no funcionamento das OSCs e, conseqüentemente, no número de respostas da pesquisa, no período de operacionalização do estudo. Ainda na esteira da pandemia, o agendamento de visitas para aplicação direta do questionário com gestores e presidentes ficou inviabilizado pelos decretos que reduziram ou suspenderam o funcionamento das organizações com atividades prestadas diretas ao público beneficente. O caráter subjetivo do questionário e a incerteza de que os respondentes foram realmente os gestores e presidentes das OSCs também se constitui em uma limitação desta pesquisa.

Como desdobramentos desta pesquisa sugere-se o estudo dos níveis de governança nas OSCs e influências nas práticas orçamentárias; os níveis de cultura organizacional, gestão e controle gerenciais de negócios impacto social; ou a gestão contábil de *startups* sociais. Adicionalmente, estudos futuros podem se ocupar de investigar a mesma relação a partir de outras abordagens descritas na literatura e ampliar a amostra com OSCs de outras áreas de atuações.

REFERÊNCIAS

- Ahmed, Z. A. (2014). Management control issues in Non-Governmental Organisations (NGOs): an evaluation of contingency factors and potential for future research. *Int. J. Managerial and Financial Accounting*, 6(3), 251-271.
- Almeida, C. (2007). *O orçamento como ferramenta para a gestão de recursos financeiros no terceiro setor: um estudo nas organizações do estado do Rio Grande do Norte*. Natal, RN. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) -Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós- Graduação em Ciências Contábeis, Universidade de Brasília/UFPA/UFPE/UFRN, 141 p.
- Anthony, R. N., & Govindarajan, Vijay. (2008). *Sistemas de controle gerencial*. 12.ed. São Paulo: McGraw-Hill.

- Associação Brasileira de Organizações não Governamentais (2020). Disponível em: <http://www.abong.org.br/>. Acesso em: 10/03/2020.
- Brasil. (2014). *Lei federal Nº 13.019/2014*. Estabelece o regime jurídico das parcerias voluntárias, envolvendo ou não transferências de recursos financeiros, entre a administração pública e as organizações da sociedade civil, em regime de mútua cooperação, para a consecução de finalidades de interesse público.
- Camacho, R. R. (2010). *Fatores condicionantes da gestão de custos interorganizacionais na cadeia de valor de hospitais privados no Brasil: uma abordagem à luz da Teoria da Contingência*. São Paulo, SP. Tese de Doutorado. Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade. Universidade de São Paulo, 216 p.
- Chenhall, R. H. (2003). Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future. *Accounting, Organizations and Society*, 28(2-3), 127-168.
- Chiavenato, I. (2014). *Introdução a Teoria Geral da Administração*. 9. ed.
- Donaldson, L. (2006). *Teoria da Contingência Estrutural*. In: Clegg, Stewart R. Hardy, Cynthia. Nord, Walter R. Handbook de Estudos Organizacionais. Modelos de Análise e Novas Questões em Estudos Organizacionais. São Paulo: Atlas.
- Godoy, J. G. V., & Raupp, F. M. (2017). Uso de Artefatos de Contabilidade Gerencial por Organizações Sem Fins Lucrativos: um Estudo Multicasos à Luz da Teoria da Contingência. *Sociedade, Contabilidade e Gestão*, 12(3), 70-87.
- Guerreiro, R., Pereira, C. A., & Rezende, A. J. (2006). Em Busca do Entendimento da Formação dos Hábitos e das Rotinas da Contabilidade Gerencial - Um Estudo de Caso. *Revista de Administração Mackenzie*, 7(2), 78-101.
- Hofstede, G. (1991). *Cultures and Organizations - Software of the Mind: Intercultural Cooperation and Its Importance for Survival*. New York: McGraw-Hill.
- Hofstede, G. (2020). *Hofstede-insights*. Helsinki: [s. n.], 2020. Disponível em: hofstede-insights.com/country-comparison/brazil/. Acesso em: 16/08/ 2020.
- Heinzmann, L.M; & Lavarda, C.E.F. (2011). Cultura organizacional e o processo de planejamento e controle orçamentário. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 5(13), 4-19.
- Kreuzberg, F., Beck, F., & Lavarda, C. E. F. (2016). Orçamento Base Zero: um Estudo de Caso sob a Perspectiva da Teoria Institucional. *Contabilidade Vista & Revista*, 27(3), 32-60.
- Lavarda, C. E. F., Silva, M. Z., Nascimento, J. C., & Marcos, C. (2017). Influência da cultura organizacional e práticas orçamentárias na estratégia de empresas brasileiras. In: Congresso Brasileiro de Custos - CBC, 24., 2017, Florianópolis. *Anais eletrônicos [...]*, São Leopoldo: Associação Brasileira de Custos.

Lunkes, R. J. (2003). *Contribuição à melhoria do processo orçamentário empresarial*. Florianópolis, SC. Tese de Doutorado. Tese (Doutorado em Engenharia da Produção) - Universidade Federal de Santa Catarina, 214 p.

Maclean, A. (2018). *Budgeting and Budgetary Control in Non-Governmental Organisations: A Case of Infectious Diseases Research Collaboration (IDRC)*. 2018. Unpublished masters research report. Makerere University, Kampala, Uganda, 2018. Disponível em: <http://makir.mak.ac.ug/handle/10570/6829>. Acesso em: 11/08/ 2020.

Melhores ONGS. (2020). Disponível em: <https://melhores.org.br/segundafase2020/>. Acesso em: 03/11/2020.

Moraes, C. R. B., & Fadel, B. (2007). Cultura organizacional em cenários de mudança. *Revista de Ciência da Informação*, 8(1).

Oliveira, A. S., & Callado, A. A. C. (2018). Fatores Contingenciais e o Controle Gerencial: Uma Avaliação em Organizações não Governamentais (ONGS) Brasileiras. *Advances in Scientific and Applied Accounting*, 11(1), 92-109.

Otley, D. T. (1980). The Contingency Theory of Management Accounting: Achievement and Prognosis. *Accounting, Organizations and Society*, 5(4), 413-428.

Otley, D.; Pollanen, R. M. (2000). Budgetary criteria in performance evaluation: a critical appraisal using new evidence. *Accounting, Organizations and Society*, 25, 483-496.

Padoveze, C. L., & Francischetti, C. E. (2018). *Planejamento econômico e orçamento*. São Paulo: Saraiva.

Santos, D. H. M. D., Parisi, C., Slavov, T. N. B., & Russo, P. T. (2021). Avaliação da institucionalização do orçamento em uma instituição de ensino superior de tendência confessional religiosa. *Revista Universo Contábil*, 17(1), 88-108.

Schein, E. H. (2009). *The corporate culture-survival guide*. New and rev. ed. Jossey-Bass: San Francisco.

Troc, P. O., Klein, S. B., Toigo, L. A., & Wrubel, F. (2021). Relações entre tipos de sistemas orçamentários e fatores contingenciais no setor industrial. *Revista de Administração IMED*, 11(1), 92-112.

Wrubel, F., Marassi, R. B., Lavarda, C. E. F., & Lavarda, R. A. B. (2016). Cultura Organizacional nas Práticas Orçamentárias: Estudo em uma Cooperativa Agroindustrial. *Sociedade, Contabilidade e Gestão*, 11(3), 46-64.