

PARTICIPAÇÃO DOS DIFERENTES DEPARTAMENTOS E UNIDADES NO SISTEMA ORÇAMENTÁRIO: UM ESTUDO DE CASO EM UMA INSTITUIÇÃO DE ENSINO SUPERIOR DO ESTADO DE SANTA CATARINA

PARTICIPATION OF DIFFERENT DEPARTMENTS AND UNITS IN THE BUDGET SYSTEM: A CASE STUDY IN AN INSTITUTION OF HIGHER EDUCATION OF SANTA CATARINA STATE

MOACIR MANOEL RODRIGUES JÚNIOR
VINÍCIUS COSTA DA SILVA ZONATTO
CARLOS EDUARDO FACIN LAVARDA

MOACIR MANOEL RODRIGUES JÚNIOR

Mestre em Ciências Contábeis pelo Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Regional de Blumenau.
Endereço: Rua Antônio da Veiga, 140 Sala D 202 - Bairro Victor Konder - Blumenau - SC - CEP 89.012-900
E-mail: moacir_ro@hotmail.com

VINÍCIUS COSTA DA SILVA ZONATTO

Doutorando em Ciências Contábeis e Administração pelo Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Regional de Blumenau.
E-mail: viniciuszonatto@gmail.com

CARLOS EDUARDO FACIN LAVARDA

Doutor em Contabilidade pela Universidad de Valencia, Espanha.
Professor do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Regional de Blumenau.
E-mail: clavarda@furb.br

Resumo:

O objetivo deste estudo é identificar a participação dos diferentes departamentos e unidades no sistema orçamentário de uma Instituição de Ensino Superior (IES). Discorre-se sobre os aspectos do sistema orçamentário, as razões de uso dos orçamentos e a participação orçamentária. Para isso, desenvolveu-se uma pesquisa descritiva, por meio de um estudo de caso com abordagem qualitativa, de uma IES pública municipal do Estado de Santa Catarina. Foram entrevistadas três pessoas responsáveis pelo sistema orçamentário e enviados questionários para os responsáveis dos setores e unidades do processo de orçamentação, obtendo-se 30 respostas. Os resultados obtidos indicam que existe um sistema orçamentário consolidado na instituição, vinculado ao poder público municipal. Verificaram-se pontos de discordância entre os respondentes em torno das questões de avaliação do desempenho, incentivo à participação e definição de metas. Já a participação no orçamento foi a categoria da pesquisa com menor consenso entre os respondentes.

Palavras-chave: Orçamento. Participação orçamentária. Sistema orçamentário.

Abstract: *The aim of this study was to identify the participation of different departments and units in the budgetary system of a higher education institution. Text discusses aspects of the budget system, the reasons for the use of budgets and budgetary participation. Was developed a descriptive study using a case study with a qualitative approach in a municipal public higher education institution in the state of Santa Catarina. Was interviewed three people responsible for the budget system and sent questionnaires to the heads of the sectors and units in the budgeting process, resulting in 30 responses. The results indicate that there is a budget system in the consolidated institution, linked to the municipal government. There was some disagreement among respondents on issues of performance evaluation, incentive participation and goal setting. Budget participation was the largest category with different opinions among respondents.*

Keywords: Budget. Budget participation. Budget system.

1 INTRODUÇÃO

Pesquisas sobre orçamento afirmam que este é parte fundamental do controle de gestão, bem como da contabilidade gerencial (MERCHANT, 1985; ARMSTRONG *et al.*, 1996; HANSEN; VAN DER

Recebido em: 18.04.2012.
Revisado por pares em: 03.06.2012.
Aceito em: 02.07.2012.
Publicado em: 23.11.2012.
Avaliado pelo sistema *double blind review*.

STEDE, 2004). Entretanto, Hansen, Otley e Van der Stede (2003) trazem um questionamento interessante quanto ao sistema orçamentário. Segundo os autores, em algumas empresas, profissionais das áreas externas ao sistema financeiro visualizam com desconfiança o orçamento. O motivo, segundo os autores, é que a existência de um orçamento prejudica a execução de serviços, pois limita os gastos com as atividades. Isso se dá principalmente, segundo os resultados da pesquisa, por falhas nas políticas orçamentárias.

Muitas vezes, o problema enfrentado na elaboração do orçamento, segundo Fisher, Frederickson e Peffer (2000) vem em decorrência da estipulação das metas orçamentárias. Segundo os autores, esse fato se dá quando as metas são tomadas de forma unilateral, ou seja, as metas são decididas por uma só pessoa ou departamento. Já, ao adotar medidas de discussão das metas, esse descontentamento pode ser reduzido. Segundo Aguiar e Souza (2010), o sistema de discussão de metas deve ser realizado dentro de um ambiente em que estão envolvidos diversos departamentos com especificidades distintas, como, por exemplo, um hospital ou uma Instituição de Ensino Superior (IES).

A participação de departamentos, ou setores, deve ser levada em consideração quando se observa uma entidade de direito público e autossustentável cuja finalidade é oferecer cursos superiores em diferentes áreas do conhecimento. Observando o perfil da instituição, é possível perceber a variedade de profissionais que atuam exclusivamente em atividades acadêmicas ou funções administrativas.

Dentro da perspectiva do orçamento e da dificuldade enfrentada quando se trabalha a elaboração do orçamento com outras áreas do conhecimento, surge a seguinte questão de pesquisa: como ocorre a participação dos diferentes departamentos e unidades no sistema orçamentário de uma IES pública municipal do Estado de Santa Catarina? Assim, o objetivo da pesquisa é identificar a participação dos diferentes departamentos e unidades no sistema orçamentário de uma IES pública municipal do Estado de Santa Catarina.

A justificativa do trabalho está centrada em traçar um estudo sobre as práticas orçamentárias utilizadas dentro de uma instituição de direito público. O processo de orçamentação de uma instituição pública deve contemplar muito diálogo, haja vista a existência de pluralidade de conhecimentos e personalidades. Dentro de um ambiente político, como em uma universidade pública, se faz necessário que a administração seja mais firme na elaboração do orçamento, para que nenhum setor seja desvalorizado, tão pouco supervalorizado.

Dessa maneira, o estudo contribui com as pesquisas sobre participação orçamentárias, pois pretende mapear tanto as atividades do órgão responsável pelo sistema

de elaboração do orçamento, quanto verificar a efetiva participação dos membros de colegiados na elaboração e definição de metas.

Este artigo apresenta uma estrutura contendo, além desta introdução, o referencial teórico, no qual serão discutidos os aspectos do sistema orçamentário, da participação orçamentária e do orçamento em atividades públicas. A seguir, uma seção sobre a metodologia adotada. Na seção posterior, serão descritos os resultados em três partes: primeiramente, a análise das práticas dos coordenadores do orçamento; segundo, a participação orçamentária; e terceiro, uma análise dos achados. Por fim, serão tratadas as conclusões do artigo.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Dado que este trabalho se propõe a mapear as atividades orçamentárias de uma instituição de direito público autossustentável, busca-se neste capítulo descrever as peculiaridades do sistema orçamentário como um todo. Para tanto, a primeira subseção descreve as principais características que devem ser abordadas dentro de um sistema orçamentário, dando foco especial para as razões de existência do sistema orçamentário. A segunda subseção descreve como se dá um sistema orçamentário que adota a participação como forma de comunicação/discussão de metas, bem como de motivação. Por fim, a última sessão descreve estudos que apresentam as principais dificuldades enfrentadas pelo sistema orçamentário, que envolve pessoas de diversos ramos do conhecimento, como é o caso de uma universidade.

2.1 SISTEMA ORÇAMENTÁRIO

O orçamento empresarial, segundo Frezatti (2006, p. 44), “[...] é o plano financeiro para programar a estratégia da empresa para determinado exercício.” O autor ainda complementa afirmando que o orçamento é muito mais do que uma simples estimativa do resultado que a empresa obterá, pois deve estar baseado no compromisso dos gestores de manter as metas sem haver a expropriação dos acionistas.

Merchant (1981, p. 813) descreve que “[...] um sistema orçamentário é uma combinação dos fluxos de informação e processos administrativos, procedimentos que normalmente são uma parte integrante do planejamento de curto alcance e sistema de controle de uma organização.” Essa afirmativa é asseverada por Armstrong *et al.* (1996), que afirma que o orçamento é uma importante ferramenta de controle gerencial.

Frezatti (2006) vem ao encontro do que defende Otley (1994), que as organizações apenas sobrevivem se estiverem em um constante processo de adaptação ao meio

no qual estão inseridas. Hansen e Van der Stede (2004) defendem que o orçamento precisa de um momento em que se avalie o ambiente em que está inserido e que se tracem estratégias de longo prazo. Assim, é possível afirmar que é fundamental a existência de um plano estratégico para a sobrevivência da organização. Por sua vez, Frezatti (2006) afirma que o orçamento é fruto da fragmentação para o curto prazo de um planejamento estratégico de longo prazo.

Esse olhar para o ambiente externo não deve ser a única preocupação para a gestão de uma organização, conforme Silva e Gonçalves (2008, p. 166), quando questionam que “[...] a importância da organização interna para o desenvolvimento e distribuição de novos produtos e para o alcance de novos clientes resume-se na questão: como criar um ambiente interno que conduza à renovação?”. Dessa forma, segundo os autores, é necessário para a organização que se possuam ambas as características dentro de um sistema orçamentário, a preocupação com o ambiente interno e a preocupação com o ambiente externo.

Na junção de todos esses conceitos apresentados, Espejo e Frezatti (2008) descrevem que o sistema orçamentário é a projeção a curto prazo dos objetivos em longo prazo da organização. Assim, determina-se que o orçamento é uma importante ferramenta gerencial para uma organização e que passa por um sistema demasiado complexo do que pela simples descrição de uma projeção financeira da organização (FREZATTI, 2008).

Corroborando com essa perspectiva, cabe descrever as razões para a existência do orçamento, descritas por Hansen e Van der Stede (2004), e também utilizadas por Espejo (2008): planejamento operacional, avaliação de desempenho, comunicação de metas e formação da estratégia, descritas no Quadro 1.

Quadro 1 - Razões para a existência do orçamento nas organizações

Planejamento operacional	Compreende todo o conjunto de metas de curto prazo, como de que forma alocar para curto prazo a estratégia de longo prazo, ou de que forma a empresa atuará dentro do período de vigência do orçamento preparado.
Avaliação do desempenho	A avaliação do desempenho se apresenta como uma forma da empresa conferir se seus objetivos ou metas estão sendo atendidos dentro de sua organização.
Comunicação de metas	Por meio do orçamento a empresa deixa claro, tanto para os <i>stakeholders</i> quanto para os gerentes de produção, quais são os objetivos. Dunk (1993) descreve como sendo esta a área em que mais entra a participação orçamentária dentro das empresas.
Formação estratégica	Com base no estudo dos ambientes internos e externos que o sistema orçamentário permite, a formação de estratégia descreve a visão da empresa de longo prazo e como o orçamento de um período deve ser elaborado para que as metas de longo prazo sejam cumpridas.

Fonte: Elaboração própria a partir de Hansen e Van der Stede (2004).

Para Frezatti (2006), existem princípios básicos para a existência de um sistema orçamentário dentro de uma organização, que servem para que o sistema seja desenvolvido de forma adequada. O autor recomenda, inclusive, a utilização de um esquema, como um *checklist*, para que se possa conferir se o sistema orçamentário está sendo executado de forma correta. Este *checklist* é composto por três fases, sendo a primeira o levantamento das diretrizes orçamentárias das empresas, a segunda a etapa operacional, quando a empresa faz o levantamento das informações de seus setores, e a terceira a etapa financeira, em que o orçamento é efetivamente elaborado.

Caso os procedimentos descritos não estejam em conformidade, Frezatti (2006) afirma que o sistema gerencial da empresa estaria sendo negativamente influenciado. Dessa forma, é possível verificar que o orçamento está muito além da estipulação de projeção de receitas e despesas da organização em um determinado período.

O sistema orçamentário deve ser executado tanto em organizações estritamente privadas quanto em instituições públicas. Atribuindo as importâncias devidas ao conhecimento do ambiente interno e externo, atributos fundamentais para o sucesso do orçamento, a participação orçamentária vem a ser um atributo tanto para uma maior compreensão dos processos internos quanto como instrumento de motivação dos funcionários.

2.2 PARTICIPAÇÃO ORÇAMENTÁRIA

No que se refere à questão da participação orçamentária, Magee (1980) descreve que os estudos que iniciaram essa visão do orçamento trabalham muito com a investigação sobre o foco comportamental, em que se visualiza principalmente que participar do processo orçamentário de sua empresa motiva o funcionário, que, por sua vez, cumpre

as metas estipuladas pela empresa para ele e trabalha na mesma linha de ação que a estipulada para toda a empresa. Entretanto, o autor contesta essa visão afirmando que muitos funcionários, gerentes e gestores que participam do processo orçamentário estão motivados, porém os acionistas têm seus lucros minimizados. O autor aborda isso como um conflito de agência e admite que a resolução desse conflito pode vir por meio da participação orçamentária, na qual gestores e proprietários possam discutir suas necessidades.

Dunk (1993) descreve que a criação de folga no orçamento é um problema decorrente da participação orçamentária. Para o autor, muitos funcionários, quando vislumbram que para serem bem sucedidos dentro da empresa precisam cumprir o que está no orçamento, manipulam os valores do orçamento e, principalmente, suas metas para que fique mais fácil se alcançar os objetivos. Uma das estratégias adotadas para isso é a subvalorização das receitas ou a supervalorização dos custos de produção.

Entretanto, o principal motivo para a existência de um sistema orçamentário que busca a participação dos subordinados ou colaboradores das organizações é proporcionar maior motivação e deixar todos os seus funcionários a par das metas da empresa (KREN, 1992; O'CONNOR, 1995; MAGNER; WELKER; CAMPBELL, 1995; NOURI; PARKER, 1998).

O estudo feito por Kyj e Parker (2008) apresentou uma investigação sobre os fatores que precedem a prática da participação orçamentária nas organizações. Os autores afirmaram que, efetivamente, muitas pesquisas tratam apenas sob o aspecto comportamental dos empregados. O que os autores afirmam é que existem condições que impulsionam a participação orçamentária, como o estilo de liderança e a relação intersetorial na empresa. Dessa forma, em uma instituição que possui setores de diferentes áreas do conhecimento, há a exigência de que essa premissa da participação orçamentária seja atendida.

Aguiar e Souza (2010) descrevem que o problema de criação de reservas orçamentárias é um fruto do processo orçamentário. De certa forma, isso afeta diretamente o desempenho da empresa, fato sentido por Brownell (1982, 1981), em que a relação entre participação orçamentária e desempenho foi quase nula ou chegando a ser negativa. O fato exposto por Aguiar e Souza (2010) trata-se de conjecturas feitas em um estudo do sistema orçamentário dentro de um hospital, no qual os gestores aumentam seus custos ou subvalorizam suas receitas para que seu desempenho não seja afetado. Esse aumento nos custos de uma empresa pode prejudicar o crescimento de uma empresa ou, até mesmo, prejudicar seu desempenho, visto que recursos deslocados para a cobertura desses custos poderiam estar sendo investidos em outros setores. Essa criação de reservas orçamentárias pode também afetar a visualização

do desempenho de uma instituição, considerando que esses conjuntos de recursos não estão sendo empregados no cálculo de indicadores, fato comprovado por Brownell (1982, 1981).

2.3 ORÇAMENTO EM ENTIDADES PÚBLICAS OU MISTAS

O orçamento em entidades mistas, também chamadas de entidades do terceiro setor, é influenciado, segundo Bin e Castor (2007), por dois fatores: a racionalidade e a política. Para os autores, mesmo em um processo mecanicista, como o sistema orçamentário, existem jogos de interesses que permeiam o processo decisório do orçamento. Esses fatores possuem influência direta no processo orçamentário, justamente porque nessas entidades o grau de participação orçamentária existente é alto.

Morgan (1996) atribui a relação entre política e orçamentação quando se estabelecem metas gerais e metas para cada setor. Dessa forma, fica inevitável o conflito de interesses dentro do ambiente organizacional da organização. Corroborando com essa afirmação, Bin e Castor (2007) ressaltam que os fatores de interesses individuais levam, muitas vezes, os gerentes a modificarem suas metas para que sejam mais fáceis de serem alcançadas. Esse problema de influência política no processo de orçamentação contribui para que determinados setores recebam mais recursos ou mais incentivos do que os demais, pois possuem maior poder político dentro da instituição. Isso facilita também a criação de reservas orçamentárias para alguns setores.

A relação entre racionalidade e política de um ambiente organizacional propicia que os gerentes e participantes do processo orçamentário gerenciem suas metas a fim de que sejam facilmente alcançadas. Aguiar e Souza (2010) defendem que o ponto crítico, dentro do processo orçamentário de uma entidade do terceiro setor, está na prevenção de folgas orçamentárias. Para os autores, os gerentes ou chefes de divisão tendem a aumentar sua projeção de despesas para que possam trabalhar com maior tranquilidade durante o período de vigência do orçamento.

Ainda na pesquisa de Aguiar e Souza (2010), os autores defendem que, em entidades do terceiro setor, costumeiramente o processo orçamentário envolve diferentes áreas do conhecimento e que essas áreas não estão acostumadas ao processo orçamentário. Assim, outro grande desafio dentro de uma entidade do terceiro setor é a comunicação com gestores de outras áreas do conhecimento, que sempre tenderão a seguir seus interesses e utilizar seu poder político dentro da organização.

3 MÉTODO DE PESQUISA

Esta pesquisa é classificada como uma pesquisa descritiva (RAUPP; BEUREN, 2007), pois procura descrever o sistema orçamentário de uma IES. Trata-se de um estudo de caso (YIN, 2005), visto que estuda os detalhes de apenas uma instituição de ensino. Com uma abordagem qualitativa, sua análise está dividida em duas etapas: análise do processo orçamentário e análise da participação orçamentária dos chefes de divisão.

O estudo busca caracterizar dois aspectos dentro de um sistema orçamentário: as razões do orçamento e a participação orçamentária. Dentro dos aspectos inerentes às razões para as quais a entidade executa o orçamento, foram investigadas as estratégias e a formação, a avaliação de metas, a comunicação do desempenho e o planejamento operacional. No que tange à participação orçamentária, foram perseguidos os seguintes instrumentos: a definição de metas e a folga orçamentária. A seguir, serão descritas as formas com que foram coletados e analisados os dados nas duas fases desta pesquisa, como foi elaborada a entrevista com os responsáveis pelo sistema orçamentário para verificação das razões orçamentárias e como se deu a coleta dos questionários no intuito de analisar a participação dos setores no processo de orçamentação.

3.1 CARACTERIZAÇÃO DA IES INVESTIGADA

A IES em estudo é uma instituição de ensino superior fundada em 1964, no Estado de Santa Catarina, de direito público, constituindo-se como uma autarquia da prefeitura municipal da cidade. A instituição é também descrita como autossustentável, pois sua principal renda vem das mensalidades pagas por seus alunos. A IES admite em sua estrutura como cargo mais elevado o posto de reitor e, acima dele, existem apenas os conselhos superiores: o Conselho Universitário (Consuni) e o Conselho de Ensino Pesquisa e Extensão (Cepe). Tais conselhos são compostos pelos coordenadores dos centros universitários, pró-reitores, chefes de departamento, coordenadores de cursos, entre outros membros da comunidade em geral.

O organograma da instituição é o que delimita por onde o orçamento deve tramitar para ser aprovado, podendo verificar também quem e quantas pessoas participam do processo orçamentário da instituição. Abaixo da reitoria, estão situados dois conjuntos de setores, sendo o primeiro da Administração Superior, em que estão enquadrados os setores que cuidam da estrutura física da instituição, e o segundo da Administração de Áreas Afins, no qual está contido todos os centros de cursos, departamentos e colegiados de cursos.

A estrutura da universidade abaixo da reitoria é composta basicamente de órgãos ligados diretamente à administração superior: o Gabinete da Reitoria, as Coordenadorias de Gestão Superior e as Pró-Reitorias. Estas possuem o objetivo de auxiliar diretamente a reitoria na tomada de decisões. O Gabinete da Reitoria é composto de suas secretarias: a secretaria de expediente e documentação e a secretaria de executiva, que estão ligadas diretamente ao reitor. As Coordenadorias de Gestão Superiores possuem a função de auxiliar a reitoria nos assuntos que competem às relações institucionais e externas, sendo subdivididas em: Coordenação de Assuntos Estudantis (CAE), Coordenação de Comunicação e Marketing (CCM), Coordenação de Planejamento (Coplan) – esta é a responsável pela elaboração do orçamento da instituição – e Coordenação de Relações Internacionais (CRI). Outro setor da Administração Superior da universidade são as pró-reitorias, que cuidam especificamente de assuntos relacionados ao cotidiano da instituição. Dentre as pró-reitorias, tem-se a Pró-Reitoria de Administração (Proad), subdividida em seis divisões de apoio: administração do campus (DAC), administração contábil e patrimonial (DACP), administração financeira (DAF), administração de materiais (DAM), gestão e desenvolvimento de pessoas (DGDP) e tecnologia da informação (DTI).

Dentro do organograma, existem três órgãos da administração superior que possuem a função de fiscalizar a administração da universidade, são eles: a Controladoria Geral, a Procuradoria Geral e a Ouvidoria. Esses três órgãos existem por ser a IES uma instituição pública e ligada diretamente ao poder público municipal.

Os órgãos suplementares, a unidade de ensino médio e as unidades universitárias versam atender diretamente a comunidade acadêmica. Dentre os órgãos suplementares, existem três subdivisões: o Instituto de Serviços, Pesquisa e Inovação, a Biblioteca Universitária e a Rádio e Televisão Educativa. A Unidade de Ensino Médio compreende as atividades de ensino do primeiro ao terceiro ano que complementam a educação básica dos seus alunos. Por fim, as unidades universitárias são compostas por sete centros de curso: Centro de Ciências de Educação (CCE), Centro de Ciências Exatas e Naturais (CCEN), Centro de Ciências Humanas e Comunicação (CCHC), Centro de Ciências Jurídicas (CCJ), Centro de Ciências da Saúde (CCS), Centro de Ciências Sociais Aplicadas (CCSA), Centro de Ciências Tecnológicas (CCT). No total, os centros são subdivididos em 31 departamentos, que administram 41 cursos de graduação, 10 cursos de mestrado e 2 cursos de doutorado. Os cursos de especialização *Lato Sensu* não entram no escopo dos centros de cursos, pois são administrados diretamente pela Pró-Reitoria de Pós-Graduação, Pesquisa e Extensão (Propex).

Assim, de acordo com o que presume Frezatti (2006), Espejo (2008) e Espejo e Frezatti (2008), é necessário saber acerca da estrutura para que o processo orçamentário possa contemplar a todos e para que todas as informações cheguem ao órgão responsável por sua elaboração, no caso da IES, a Coplan.

3.2 DESCRIÇÃO DO PROCESSO DE COLETA E INVESTIGAÇÃO

A primeira parte da coleta de dados mapeou o processo orçamentário adotado pela IES escolhida como foco do estudo. Essa instituição foi escolhida por ser de direito público, no formato de uma autarquia municipal. Entretanto, sua principal fonte de recursos é a mensalidade paga pelos alunos da instituição. A instituição é composta por diferentes órgãos administrativos, sendo divididos em dois setores: os órgãos administrativos, como as pró-reitorias, e os demais órgãos de administração universitária, que são os centros por área do conhecimento. Assim, conforme afirma Frezatti (2006), o processo orçamentário precisa recolher informações de todos os setores e contemplá-los na definição das metas orçamentárias. É nesse ambiente complexo que o estudo busca mapear como é o processo do orçamento com esses setores.

Para tanto, foram realizadas entrevistas com os responsáveis pelo setor que coordena o processo orçamentário. Os responsáveis são servidores da coordenação de planejamento da IES. A entrevista realizada foi semiestruturada, adaptada do instrumento de pesquisa de Espejo (2008), que se utiliza do conjunto de pressupostos de Hansen e Van der Stede (2004). A entrevista teve duração de uma hora e dez minutos, contando com a participação do coordenador do processo orçamentário e de duas assessoras na coordenação, e foi realizada no mês de maio do ano de 2011. O Quadro 2 apresenta o roteiro de entrevista utilizado.

Quadro 2 – Estrutura da entrevista com os gestores do processo orçamentário

Dados pessoais	
Qual a sua idade?	
Qual a sua área de formação acadêmica?	
Há quanto tempo desempenha este papel independente? Foi em outra empresa ou instituição?	
Há quanto tempo é servidor da instituição?	
Qual o seu cargo? Há quanto tempo exerce esta função na instituição? Caso tenha experiência em outras empresas, por quanto tempo trabalhou?	
Sistema orçamentário	
A instituição possui um sistema orçamentário consolidado?	
Quem participa do processo orçamentário na instituição? (Desde servidores, por meio das entidades de classe, centros, departamentos, colegiados, divisões administrativas, conselhos superiores).	
Como se dá a participação desses segmentos? (reuniões, memorandos, sistemas internos, etc.).	
As metas dos departamentos e divisões, entre outros setores, são estipuladas pelo próprio setor ou as metas são apresentadas por instâncias superiores?	
Descreva o processo orçamentário de acordo com as fases que o compõem e qual a função de cada fase.	
Razões para a existência do orçamento	
Para planejamento operacional	Qual a importância do planejamento por meio do orçamento a curto prazo para a instituição?
Para avaliação de desempenho	Qual a importância do orçamento para a avaliação de desempenho na instituição?
Para comunicação de metas	O orçamento é divulgado a todos os servidores, como forma de todos saberem as metas da universidade?
Para formação estratégica	A longo prazo, como o orçamento influencia na estratégia da instituição?

continua...

conclusão...

Existência dos componentes orçamentários	
Premissas orçamentárias	Quais as principais práticas adotadas pela instituição que influencia o orçamento? (Atividades realizadas, processo orçamentário já consolidado, participação na elaboração do orçamento).
Previsão de cenários	Como se prevê os possíveis cenários que a instituição poderá enfrentar e como estes podem influenciar na elaboração do orçamento?
	Como os cenários vêm influenciando a elaboração do orçamento?
Plano de marketing/vendas	Como é feita a estimativa dos alunos?
	Entra no orçamento a questão de projetos de fomento externo?
Plano de produção, suprimentos e estocagem	Como são feitos os levantamentos dos materiais que a instituição conta para o exercício para que se destine o orçamento? (salas, equipamentos de áudio visuais, etc.).
	São as divisões específicas que fazem a projeção e passam para os responsáveis pela elaboração do orçamento?
Plano de recursos humanos	Como é feito o processo de levantamento dos professores e funcionários administrativos?
	São os departamentos que analisam a necessidade de contratação ou são os responsáveis pelo orçamento?
Plano de investimentos no ativo permanente	Quem determina a necessidade de construção, ampliação ou de manutenção? Como que se adquire algum equipamento para a instituição?
	Como são feitas as projeções de reformas da instituição?
Demonstrações contábeis projetadas	Como se projetam as demonstrações contábeis para o período que se destina o orçamento? Isto fica a cargo de qual departamento ou setor?
	Qual a principal finalidade de se fazer esta projeção da instituição?
	Qual a periodicidade em que o sistema contábil de sua empresa é capaz de gerar dados confiáveis?
	Diário, semanal, mensal, trimestral, semestral, anual? Ou o sistema contábil não é capaz de gerar dados confiáveis?
	Este processo fica a cargo apenas do contador da instituição?
Auxiliar o gerenciamento da empresa	
Auxiliar na tomada de decisão operacional, de curto prazo	Quais as setores da instituição que mais utilizam o orçamento para a tomada de decisão a curto prazo?
Auxiliar na tomada de decisão estratégica, de longo prazo	Quais os setores da instituição que mais utilizam o orçamento para a tomada de decisão de longo prazo?
	Como você avalia o sistema orçamentário da instituição? Aponte as características que ele está mais avançado, bem como características que são as principais limitações.

Fonte: Adaptado de Espejo (2008).

Atendendo a segunda parte, foram coletados dados por meio de um questionário adaptado dos instrumentos de pesquisa utilizados no estudo de Kyj e Parker (2008) e do estudo de Aguiar e Souza (2010). As respostas foram todas por meio de escala *likert* de 1 a 5 pontos. O envio do questionário foi realizado no mês de junho do ano de 2011.

O questionário foi encaminhado a todos os chefes de divisão e a todos que ocupam algum cargo de liderança administrativa dentro da instituição. Foram enviados um total de 122 questionários por e-mail. Foram recebidas 30 respostas, totalizando 25% do universo populacional (Quadro 3).

Quadro 3 – Questões aplicadas no levantamento

Bloco A	Estilo de liderança
Q1	Quem ocupa um cargo imediatamente superior ao seu é cordial e acessível.
Q2	Quem ocupa um cargo imediatamente superior ao seu trata as pessoas com igualdade e sem distinção.
Q3	Quem ocupa um cargo imediatamente superior ao seu preocupa-se com o bem-estar das pessoas com cargos abaixo.
Q4	Quem ocupa um cargo imediatamente superior ao seu explica suas ações para quem ocupa cargos abaixo.
Q5	Quem ocupa um cargo imediatamente superior ao seu toma decisões importantes consultando as pessoas de cargos inferiores.
Bloco B	Assimetria da informação
Q6	Quem ocupa cargo superior ao seu está de posse das mesmas informações que você, no que se refere às atividades sob sua responsabilidade.
Q7	Quem ocupa cargo superior ao seu está familiarizado, da mesma forma que você, em relação aos recursos consumidos, inerente às operações internas de sua área de responsabilidade.
Q8	Quem ocupa cargo superior ao seu possui a mesma certeza que você tem do desempenho potencial de sua área de responsabilidade.
Q9	Quem ocupa cargo superior ao seu possui a mesma capacidade que você de avaliar o impacto potencial de fatores externos às atividades de sua área.
Q10	Quem ocupa cargo superior ao seu possui a mesma compreensão que você sobre o que pode ser alcançado em sua área.
Bloco C	Avaliação de desempenho
Q11	A importância do cumprimento do orçamento para quem ocupa cargo superior ao seu.
Q12	A importância de se comparar o excesso de gastos com o orçamento.
Q13	Utilizar o orçamento como medida de desempenho do seu departamento em comparação entre o que foi realizado e o que foi orçado.
Q14	Sou responsável pela variação do orçamento, que é uma medida que compara os níveis de desempenho real com os níveis de desempenho que foram orçados.
Q15	Até que grau de variação, entre orçado e realizado, você é obrigado a apresentar explicações sobre o não cumprimento do orçamento?
Bloco D	Incentivo à participação
Q16	Qual incentivo é dado por quem ocupa um cargo imediatamente superior ao seu, para que você participe do processo de definição do orçamento?
Q17	Quem ocupa um cargo imediatamente superior ao seu procura ativamente a sua entrada no processo de definição do orçamento.
Q18	No processo orçamentário, quem ocupa um cargo imediatamente superior ao seu busca a sua interação, mais do que busca a interação de outros servidores do mesmo nível hierárquico que o seu.
Bloco E	Participação no orçamento
Q19	A parcela que você está envolvido na elaboração do orçamento.
Q20	Qual a participação de suas ideias a respeito da revisão do orçamento?
Q21	A frequência com que as discussões com os superiores, relacionadas ao orçamento, é iniciada por você.
Q22	Quanto você percebe que influencia no orçamento final ou quanto você percebe que influenciou no orçamento final?
Q23	A importância da sua contribuição para o orçamento.
Q24	A frequência que as discussões iniciadas por quem ocupa um cargo superior ao seu está relacionada ao orçamento.

continua...

conclusão...

Bloco F	Metas
Q25	As metas orçamentárias implicam em alta produtividade na sua área.
Q26	As metas orçamentárias não lhe induzem a se interessar pela melhora da eficiência de sua área.
Q27	Você se submete a orçamentos que são facilmente alcançáveis.
Q28	Metas orçamentárias estabelecidas não implicam em uma administração mais cuidadosa dos custos de sua área.
Q29	Suas metas orçamentárias são facilmente alcançáveis.

Fonte: Adaptado de Kyj e Parker (2008) e Aguiar e Souza (2010).

O método utilizado para analisar os dados coletados foi a entropia da informação, que possui o objetivo de descrever as questões que possuem maior variabilidade nas respostas e, conseqüentemente, maior concordância, utilizando, para tanto, o valor esperado e não a média, como é o caso da variância (ROCHA, 2011). Esse método foi utilizado por Rocha *et al.* (2011), que avaliou a entropia da informação dentro de ambientes inovadores em empresas de incubadoras tecnológicas.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Esta seção se destina a apresentar o processo de análise dos resultados com o intuito de chegar à resposta dos objetivos da pesquisa. A seção se divide em duas subseções, estando, a primeira, preocupada em descrever os resultados da entrevista com os responsáveis pelo sistema orçamentário e, a segunda, em descrever os resultados do levantamento de dados realizado junto aos responsáveis por setores.

4.1 O PROCESSO DE ORÇAMENTAÇÃO

A entrevista foi realizada com três servidores da instituição que coordenam o processo de elaboração do orçamento da instituição. O coordenador geral do processo orçamentário é um professor aposentado da instituição, que se dedica à elaboração do orçamento do ano de 2000. Esse professor possui graduação em Administração e mestrado em Administração, ambos pela mesma IES. A outra pessoa que também trabalha no processo orçamentário é uma servidora administrativa graduada em Ciência da Computação pela IES e trabalha desde 2005 nessa função de elaboração do orçamento da instituição. A terceira servidora envolvida trabalha desde 2009 no setor e é responsável por gerenciar o processo de elaboração do orçamento.

Segundo os entrevistados, a instituição possui um sistema orçamentário consolidado, até pelo motivo da instituição ser controlada por órgãos de fiscalização governamentais. O coordenador geral do processo orçamentário afirma que:

Quem deveria fiscalizar o orçamento da instituição seria o Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina, entretanto este não o faz. O motivo para isso é que o orçamento da IES, após sua aprovação em todas as instâncias superiores da universidade, é inserido no orçamento municipal da cidade sede.

Dessa forma, o sistema orçamentário se dá observando todas suas diretrizes orçamentárias. A preocupação inicial que se tem, segundo os entrevistados, é quanto à coleta do que eles chamam de macroinformações. Trata-se das projeções internas de receita feitas por cada centro de custo da universidade. Os centros de custos são as subdivisões descritas no início da seção 4, sendo cada setor considerado um centro de custo. Assim, todos os centros mandam suas projeções de alunos, e tem-se a projeção das receitas obtidas pelas mensalidades.

Após o reconhecimento das diretrizes orçamentárias, são reconhecidas as unidades de custos, que são as Pró-Reitorias, divididas em Divisões e em Centros de Cursos, subdivididos em Departamentos. São essas subdivisões que lançam as informações necessárias para a elaboração do orçamento (RESPONSÁVEL 1).

De posse das macroinformações, as pessoas responsáveis pelo orçamento redistribuem a receita projetada dentro das pró-reitorias e dos centros de cursos. Essa subdivisão é realizada, inicialmente, pela equipe responsável pela elaboração do orçamento e discutida em primeira instância entre os membros da reitoria, das coordenações de gestão superior e das pró-reitorias. Aprovadas nessa fase, o orçamento segue para o Consuni, que é um dos dois conselhos superiores da instituição. É no Consuni que se compara o orçamento, elaborado pela equipe responsável e aprovado pela alta administração da instituição, com o planejamento estratégico da instituição, o que na instituição se chama plano plurianual.

Aprovado o orçamento no Consuni, este é encaminhado à prefeitura, onde precisa ser aprovado também pela Câmara de Vereadores da cidade. Esse procedimento se faz necessário, devido a já mencionada condição da instituição de ser uma autarquia da prefeitura municipal.

Segundo os entrevistados, a elaboração das metas e da divisão da receita que cada departamento ou divisão receberá é realizada dentro de seu centro de custo. Tomando por exemplo: o CCS irá discutir junto aos seus departamentos como será distribuída a receita destinada para o seu centro. Assim, essa segunda discussão não será coordenada pela equipe destinada a elaborar o planejamento, que é a Coplan. Entretanto, segundo os entrevistados, caso ocorra algum problema em algum centro de custo, a equipe poderá auxiliar na elaboração das metas internas dos centros de custos.

Um dos temas questionados aos responsáveis pelo sistema orçamentário da instituição foi referente às razões para a existência do sistema orçamentário. Para tanto, Hansen e Van der Stede (2004) apresentam quatro perspectivas: o planejamento operacional, a avaliação de desempenho, a comunicação de metas e a formação estratégica.

Segundo os entrevistados, a importância do planejamento, por meio do orçamento, em curto prazo, implica para a instituição saber melhor como devem se comportar os gastos da instituição de curto prazo e como devem ser tratados para que as metas orçamentárias sejam atendidas. A importância está, também, na projeção do executado de um ano implicar no orçamento do ano seguinte.

Sobre a avaliação do desempenho da instituição, a equipe entrevistada descreve que a forma de avaliação está na observação dos gastos. Segundo a assessora direta do processo, “Caso um centro de custo exceda seus gastos descritos no orçamento, o sistema que o centro possui acesso não consegue realizar nenhuma operação sem a devida explicação dos gastos excederem ao previsto”. Esse é também um modo de avaliar uma forma de controle e de avaliação dos gestores dentro dos setores. A avaliação de desempenho não é um ponto evidente, visto que se trata de uma instituição pública e com os gestores sendo eleitos para ocuparem seus cargos.

Quanto à questão de se o orçamento é divulgado a todos os servidores, como forma de todos saberem as metas da universidade, a resposta obtida foi que existe a comunicação das metas, que são discutidas em reuniões abertas, por meio dos conselhos superiores da universidade, sendo que esses conselhos ainda possuem líderes de entidades de classes que fazem parte.

Na questão que se refere à estratégia da instituição, os entrevistados descrevem inicialmente que o planejamento estratégico da instituição é constituído pelo plano plurianual, que consiste no planejamento da instituição para quatro anos. Os quatro anos se justificam porque este é o período de mandato de um reitor, que pode ser prorrogado por mais quatro anos.

Assim, segundo os coordenadores do orçamento, a influência do orçamento no plano plurianual se dá, pois “[...] existem discussões anuais entre os membros da administração superior da instituição sobre as condições do plano plurianual. Essas discussões, além de deixar o orçamento alinhado com o plano, repara alguma fragilidade do plano”. O Quadro 4 descreve os componentes do orçamento que estão presentes dentro da instituição, conforme a entrevista realizada com os responsáveis por esse processo na instituição.

Quadro 4 - Componentes orçamentários da IES

Premissas orçamentárias	As premissas orçamentárias são descritas como diretrizes orçamentárias. Para os entrevistados, essas são os elementos institucionalizados da elaboração do orçamento.
Previsão de cenários	Os cenários são previstos de acordo com uma série histórica dos gastos e receitas dos centros de custos da instituição. Esta série histórica só é realizada se os cenários existirem em períodos anteriores. Caso haja a criação de alguma outra unidade, a previsão do cenário no qual esta se insere é realizada por meio de uma pesquisa prévia.
Plano de marketing/vendas	Este plano é realizado de forma semelhante ao utilizado na previsão de cenário, por meio de séries históricas de dados. Essas informações são fornecidas pelos colegiados, juntamente com os departamentos de cada centro de curso. A CCM cuida basicamente da parte de promoções da instituição.
Plano de produção, suprimentos e estocagem	A previsão do consumo de utensílios ou a compra de novos materiais fica a cargo da DAM, e a DAC avalia quais serão suas necessidades para que se mantenha a estrutura da IES.
Plano de recursos humanos	O levantamento do número de professores é feito por meio dos departamentos, entretanto a coordenação desses funcionários é realizada pela DGDP. Essa divisão tem autonomia para coordenar toda a folha de pagamentos da instituição, então, dessa forma, o processo de gerar as informações referentes ao pagamento de professores não é função dos departamentos.

continua...

conclusão...

Plano de investimentos no ativo permanente	Segundo os entrevistados, a decisão de se construir ou, de forma geral, investir em ativos permanentes geralmente parte de decisão da reitoria, que a coloca em seu plano plurianual e, dessa forma, o investimento entra no orçamento. Os responsáveis pelo orçamento alegam que são consultados para que se determinem quando será viável a execução do investimento.
Demonstrações contábeis projetadas	Conforme os responsáveis pelo orçamento, as demonstrações contábeis projetadas pela instituição são atividades destinadas à DACP. Essa divisão também elabora os balanços consolidados e os relatórios anuais em que comparam o orçado com o executado. As informações contábeis podem ser geradas, segundo a DACP, diariamente, entretanto costumam ser feitas mensalmente.
Auxiliar o gerenciamento da empresa	Para os respondentes, quem mais se utiliza do orçamento para a tomada de decisão são os setores da administração superior, que justamente possuem maior contato com o setor responsável por meio do orçamento. As decisões em que costumeiramente se consulta o orçamento são as de investimentos de longo prazo, como no caso dos ativos permanentes.

Fonte: Elaboração própria a partir dos dados da pesquisa.

Quanto à reserva orçamentária, os responsáveis pela elaboração do orçamento procuram controlar ao máximo para que não haja a concentração de reservas no orçamento de uma unidade de custos. Para que isso ocorra, os responsáveis afirmam que fazem o controle por meio do gasto histórico anual que aquela unidade possui, assim a Coplan consegue possuir uma boa projeção do quanto cada unidade de custo necessita para suas atividades. Caso a meta esteja fora da projeção, o excesso deve ser justificado ao órgão responsável pelo orçamento.

A última questão da entrevista pediu para que os entrevistados descrevessem sua avaliação sobre o processo orçamentário da instituição. Segundo eles, o processo orçamentário está de acordo com as necessidades da instituição, atendendo de forma efetiva as necessidades que eles possuem. Entretanto, o processo de orçamentação sofre com a estrutura administrativa que a instituição possui, visto que, periodicamente, a administração da instituição vem se alternando. Um exemplo é que no ano de 2010 ocorreu a posse da nova reitoria e de todos os demais administradores da instituição.

O problema da instituição é que quando troca um diretor de centro até a secretária que atua no centro é trocada também, assim todo esse processo é realizado ao mesmo tempo em toda a universidade, o que torna o processo de adaptação mais complicado (RESPONSÁVEL 2).

Uma solução apontada pelos entrevistados está em manter funcionários de carreira junto aos centros de custos, pois, estando mais habituados com o processo, não dispensarão tanto tempo para aprender a trabalhar com o sistema.

Assim, é possível afirmar que o sistema orçamentário da Universidade está de acordo com o que apontam Hansen e Van der Stede (2004), Frezatti (2006), Espejo (2008) e Espejo e Frezatti (2008).

4.2 PARTICIPAÇÃO ORÇAMENTÁRIA

A segunda parte desta pesquisa se constituiu de um levantamento feito com os servidores da universidade que responsáveis pelos setores. Um questionário foi aplicado com o intuito de verificar o grau de participação orçamentária dos chefes de divisão e saber como ocorre a comunicação das metas e dos objetivos da instituição com seus servidores. O questionário foi enviado para 122 chefes de divisão, obtendo-se a resposta de 30 destes, o que corresponde a aproximadamente 25% da população.

Para verificar a característica da amostra de respondentes, a Tabela 1 apresenta o perfil dos mesmos. O perfil se concentra principalmente na questão da formação acadêmica e da atividade exercida pelos gestores.

Tabela 1 – Caracterização da amostra

Classe analisada	fi	fi (%)	Classe analisada	fi	fi (%)
Vínculo institucional			Vínculo institucional		
Professores	24	80,0%	Técnico administrativo	6	20,0%
Formação			Tempo que trabalha na IES		
Doutorado	9	30,0%	Até 5 anos	0	0,0%
Mestrado	14	46,7%	De 5 anos a 10 anos	2	6,7%
Especialização	4	13,3%	De 10 anos a 15 anos	11	36,7%
Graduação	3	10,0%	De 15 anos e 20 anos	8	26,7%
Setor onde ocupa cargo			De 20 anos e 25 anos	6	20,0%
Pró-reitoria	1	3,3%	25 anos ou mais	3	10,0%
Divisão administrativa	6	20,0%	Tempo no cargo		
Coordenadoria	2	6,7%	Até 2 anos	9	30,0%
Centro de curso	3	10,0%	De 2 a 4 anos	2	6,7%
Departamento	8	26,7%	De 4 a 8 anos	7	23,3%
Colegiado de curso	8	26,7%	De 8 a 12 anos	2	6,7%
Outros	2	6,7%	12 ou mais	10	33,3%
Área de atuação			Divisão administrativa		
Ciências da educação	2	6,7%	Pró-reitoria	1	3,3%
Ciências da saúde	4	13,3%	Divisão administrativa	6	20,0%
Ciências exatas e naturais	6	20,0%	Coordenadoria	2	6,7%
Ciências humanas e sociais	4	13,3%	Centro de curso	3	10,0%
Ciências jurídicas	1	3,3%	Departamento	8	26,7%
Ciências sociais aplicadas	10	33,3%	Colegiado de curso	8	26,7%
Engenharias	3	10,0%	Outros	2	6,7%

Fonte: Elaboração própria a partir de dados da pesquisa.

A característica observada dos respondentes, verificada na Tabela 1, determina que em sua maioria os gestores da IES possuem mestrado e doutorado como formação acadêmica. Dos respondentes, 34% são servidores com formação na área de ciências sociais aplicadas. A divisão acadêmica que mais respondeu foi a dos coordenadores dos colegiados dos cursos. Em sua maioria, os respondentes são professores que possuem de 10 a 15 anos de serviço na instituição e que exercem o cargo de chefia há mais de 12 anos.

Na sequência da pesquisa, foi calculado o valor da entropia da informação para as respostas apresentadas pelos respondentes. Esse cálculo consiste em vislumbrar a semelhança entre as respostas descritas pelos entrevistados. Tal análise se apoia no estudo de Rocha *et al.* (2011), que apresentam a entropia da informação como uma forma de análise de questionários em escala Likert.

Os resultados estão apresentados na Tabela 2. A disposição das informações na tabela trabalha com três processos de análise, sendo que o primeiro considera o peso informacional das 29 questões analisadas juntas, o segundo, a análise por categoria da questão, ou seja, os subgrupos, e o terceiro, a análise do peso informacional das categorias. Na comparação entre os pesos, existe a variável Normal, que indica qual seria o nível normal para o peso informacional. Acima desse valor existe alto peso informacional (alta entropia) e abaixo desse valor existe um baixo peso informacional (baixa entropia). Na análise do peso da categoria, considera-se como Normal o valor 0,167.

Os resultados apresentados na Tabela 2 descrevem que a média das respostas da pesquisa foi alta na maioria das questões e corrobora, pelo valor do peso da informação, que as questões com maior média tendem a ter um peso menor de informação, ou seja, as respostas seguem um padrão de alta concordância por parte dos respondentes. Já as questões que possuem menor média nas respostas, também, apresentam maior peso informacional, o que indica que as respostas variaram mais e, possivelmente, que as questões não possuem o mesmo consenso entre os respondentes.

Tabela 2 – Entropia da informação nas questões da pesquisa

		Entropia	Peso geral	Normal	Peso por categoria	Normal	Peso da categoria	Média
Estilo de liderança	Q1	0,9977	0,0037	0,034	0,0632	0,200	0,059	4,567
	Q2	0,9961	0,0064	0,034	0,1081	0,200		4,300
	Q3	0,9943	0,0092	0,034	0,1557	0,200		4,300
	Q4	0,9891	0,0177	0,034	0,3007	0,200		3,800
	Q5	0,9865	0,0220	0,034	0,3722	0,200		3,933
Assimetria da informação	Q6	0,9807	0,0313	0,034	0,2682	0,200	0,117	3,600
	Q7	0,9840	0,0260	0,034	0,2227	0,200		3,733
	Q8	0,9873	0,0206	0,034	0,1766	0,200		3,700
	Q9	0,9880	0,0195	0,034	0,1672	0,200		3,900
	Q10	0,9881	0,0193	0,034	0,1653	0,200		3,533
Orçamento na avaliação de desempenho	Q11	0,9974	0,0042	0,034	0,0335	0,200	0,126	4,667
	Q12	0,9964	0,0059	0,034	0,0463	0,200		4,733
	Q13	0,9951	0,0080	0,034	0,0633	0,200		4,233
	Q14	0,9706	0,0477	0,034	0,3781	0,200		3,200
	Q15	0,9628	0,0605	0,034	0,4789	0,200		2,700
Incentivo à participação	Q16	0,9624	0,0611	0,034	0,4052	0,333	0,151	2,867
	Q17	0,9739	0,0423	0,034	0,2806	0,333		3,100
	Q18	0,9708	0,0474	0,034	0,3142	0,333		2,833
Participação no orçamento	Q19	0,9656	0,0559	0,034	0,1591	0,167	0,351	2,800
	Q20	0,9416	0,0949	0,034	0,2700	0,167		2,400
	Q21	0,9696	0,0494	0,034	0,1405	0,167		2,600
	Q22	0,9685	0,0511	0,034	0,1453	0,167		2,533
	Q23	0,9708	0,0474	0,034	0,1349	0,167		2,933
	Q24	0,9675	0,0528	0,034	0,1501	0,167		2,867
Metas	Q25	0,9786	0,0347	0,034	0,1774	0,200	0,196	3,133
	Q26	0,9734	0,0433	0,034	0,2212	0,200		3,100
	Q27	0,9763	0,0384	0,034	0,1965	0,200		3,033
	Q28	0,9752	0,0403	0,034	0,2060	0,200		3,367
	Q29	0,9760	0,0389	0,034	0,1988	0,200		3,033

Fonte: Elaboração própria a partir de dados da pesquisa.

Nota-se que o peso informacional ou a discordância entre os respondentes girou em torno das questões de avaliação do desempenho, incentivo à participação, participação no orçamento e definição de metas. No que tange à categoria com maior discordância e maior peso informacional, a participação no orçamento foi a que apresentou maiores dispersões e menores médias: peso da categoria = 35,1% acima do que seria normal, que é 16,7%.

As questões que se referem ao estilo de liderança possuíram as maiores médias e também os menores pesos de informação, o que indica que a questão da hierarquia não implica em grandes danos ao sistema orçamentário. As questões de participação orçamentária foram as que obtiveram menor média entre os demais grupos, resultado que mostra que o sistema orçamentário, mesmo existente conforme apresentado na entrevista, possui problemas. O que ameniza a situação é que os pesos da informação são altos, o que indica uma grande dispersão entre os respondentes.

Esses resultados corroboram a discussão de Bin e Castor (2007), Morgan (1996) e Aguiar e Souza (2010), que afirmam que existe um ambiente político dentro de instituições públicas que muitas vezes influenciam as pesquisas, visto que os respondentes podem ser a favor ou contra a gestão superior da instituição. A relação existente na participação orçamentária evidencia a falta de conversa entre os gestores de divisão e seus gestores maiores, fragilizando o processo.

Dessa maneira, verificou-se com esta pesquisa que os elementos que tangem a participação, como o estilo de liderança e a assimetria da informação, defendidos por Kyj e Parker (2008), são praticados dentro da instituição e são vistos de forma positiva por parte dos servidores. Entretanto, os resultados auferidos na efetiva participação orçamentária não ratificam o proposto por autores como Dunk (1993), pois as percepções dos respondentes são adversas. O descrito sobre a participação pode ser confrontado com a definição de metas. Para Aguiar e Souza (2010), em instituições com líderes de diferentes formações e diversidade dos departamentos a discussão de metas deve ser equilibrada no que diz respeito ao poder político de determinados setores. Verificou-se, portanto, que, quanto a metas, a IES investigada possui confrontos de interesses entre os setores, o que pode levar a um prejuízo da instituição.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Esta pesquisa buscou mapear o sistema orçamentário de uma IES e estudar a participação orçamentária dos diferentes departamentos de tal instituição. Assim, a ideia geral da pesquisa foi a de ouvir os responsáveis pelo sistema orçamentário da instituição e confrontá-los com as respostas

dos gestores internos da instituição. Esta pesquisa trabalha com a única IES brasileira pública que se sustenta com a mensalidade dos estudantes.

A pesquisa, classificada com um estudo de caso, utilizou uma metodologia descritiva e de abordagem qualitativa. Os dados foram coletados em duas fases, sendo a primeira por meio de uma entrevista com os organizadores do sistema orçamentário da instituição e a segunda realizada através de um levantamento com os chefes de divisões acadêmicas para verificar o nível de participação orçamentária dos gestores.

Os resultados obtidos com a entrevista descrevem que existe um sistema orçamentário consolidado na instituição e que adota as características dispostas por Hansen e Van der Stede (2004), que foram confirmadas por Espejo (2008) e Espejo e Frezatti (2008). Dessa maneira, o sistema orçamentário possui as diretrizes necessárias para sua execução.

No que tange à segunda fase da pesquisa, os resultados indicam que há um consenso que revela a existência de uma boa relação entre os gestores de diferentes níveis e que a hierarquia não afeta diretamente as discussões orçamentárias. Os resultados, também, indicam que a organização do sistema de participação orçamentária não é consenso entre os respondentes, pois, apesar de haver a discussão das metas, esta não envolve todos os responsáveis pelos setores.

Dessa maneira, conclui-se que dentro da IES existe um sistema orçamentário institucionalizado organizado para a participação de todos os setores. No entanto, segundo os respondentes, a participação é insuficiente. Contudo, os demais temas abordados pelos pesquisadores da área de orçamento foram verificados e confirmados dentro do ambiente administrativo da instituição.

REFERÊNCIAS

AGUIAR, A. B.; SOUZA, S. M. Processo orçamentário e criação de reservas em uma instituição hospitalar. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, Florianópolis, v. 7, n. 13, p. 107-126, ene./jul. 2010.

ARMSTRONG, P. *et al.* Budgetary control and the labor force: findings from a survey of large British companies. *Management Accounting Research*, London, GB, v. 7, n. 1, p. 1-23, Mar. 1996.

BIN, D.; CASTOR, B. V. J. Racionalidade e política no processo decisório: estudo sobre orçamento em uma organização estatal. *Revista de Administração Contemporânea*, Curitiba, v. 11, n. 3, p. 35-56, 2007.

BROWNELL, P. Participation in Budgeting, Locus of Control and Organizational Effectiveness. *The Accounting Review*, Sarasota, US, v. 56, n. 4, p. 844-860, Winter 1981.

BROWNELL, P. The role of accounting data in performance evaluation, budgetary participation, and organizational effectiveness. *Journal of Accounting Research*, v. 20, n. 1, p. 12-27. Spring 1982.

DUNK, A. S. The effect of budget emphasis and information asymmetry on the relation between budgetary participation and slack. *The Accounting Review*, Sarasota, US, v. 68, n. 2, p. 400-410, Apr. 1993.

- ESPEJO, M. M. S. B. *Perfil dos atributos do sistema orçamentário sob a perspectiva contingencial: uma abordagem multivariada*. 2008. Tese (Doutorado), Faculdade de Economia e Administração, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2008.
- ESPEJO, M. M. S. B.; FREZATTI, F. A contabilidade gerencial sob a perspectiva contingencial: a influência de fatores contingenciais no sistema orçamentário modelada por equações estruturais. In: ENCONTRO DA ANPAD, 32., 2008. *Anais...* Rio de Janeiro, 2008.
- FISHER, J. G.; FREDERICKSON, J. R.; PEFFER, S. A. Budgeting: an experimental investigation of the effects of negotiation. *The Accounting Review*, Sarasota, US, v. 75, n. 1, p. 93-114, 2000.
- FREZATTI, F. *Orçamento empresarial: planejamento e controle gerencial*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006.
- HANSEN, S. C.; VAN DER STEDE, W. A. Multiple facets of budgeting: an exploratory analysis. *Management Accounting Research*, London, GB, v.15, n. 4, p. 415-439, Dec. 2004.
- HANSEN, S. C.; OTLEY D. T.; VAN DER STEDE, W. A. Practice Developments in Budgeting: An Overview and Research Perspective. *Management Accounting Research*, London, GB, v. 15, p. 95-116, 2003.
- KREN, L. Budgetary Participation and managerial performance: the impact of information and environmental volatility. *The Accounting Review*, Sarasota, US, v. 67, n. 3, p. 511-526, Jul. 1992.
- KYJ, L.; PARKER, R. J. Antecedents of Budget Participation: Leadership Style, Information Asymmetry, and Evaluative Use of Budget. *ABACUS*, v. 44, n. 4, p. 423-442, 2008.
- MAGEE, R. Equilibria in Budget Participation. *Journal of Accounting Research*, v. 18, n. 2, Autumn 1980.
- MAGNER, N.; WELKER, R. B.; CAMPBELL, T. L. The interactive effect of budgetary participation and budget favorability on attitudes towards budgetary decision makers: a research note. *Accounting, Organization and Society*, Oxford, GB, v. 20, n. 7/8, p. 611-618, Oct./Nov. 1995.
- MERCHANT, K. A. The design of the corporate budgeting system: influences on managerial behavior and performance. *The Accounting Review*, Sarasota, US, v. 56, n. 4, p. 813-829, Oct. 1981.
- MERCHANT, K. A. Organizational controls and discretionary program decision making: a field study. *Accounting Organizations and Society*, Oxford, GB, v. 10, n. 1, p. 67-85, Jan. 1985.
- MORGAN, G. *Imagens da organização*. São Paulo: Atlas, 1996.
- NOURI, H.; PARKER, R. J. The relationship between budget participation and job performance: the roles of budget adequacy and organizational commitment. *Accounting Organization and Society*, Oxford, GB, v. 23, n.5/6, p. 467-483, 1993.
- O'CONNOR, N. G. The influence of organizational culture on the usefulness of budget participation by Singaporean-chinese managers. *Accounting Organizations and Society*, Oxford, GB, v. 20, n. 5, p. 383-403, Jul. 1995.
- RAUPP, F. M.; BEUREN, I. M. Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. In: BEUREN, I. M. (Org.) *Como elaborar trabalhos monográficos em Contabilidade: teoria e prática*. São Paulo: Atlas, 2007.
- ROCHA, I. *et al.* A presença da entropia no controle orçamentário em ambiente inovador. *RAI: Revista de Administração e Inovação*, v. 8, n. 2, p. 81-105, 2011.
- SILVA, A. C.; GONÇALVES, R. C.M. G. Aplicação da abordagem contingencial na caracterização do uso do sistema de controle orçamentário: um estudo multicase. *Journal of Information Systems and Technology Management*, São Paulo, v. 5, n. 1, p. 163-184, 2008.
- YIN, R. K. *Estudo de caso: planejamento e métodos*. 3. ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.