



# A percepção dos gestores acadêmicos de uma IES quanto às críticas ao orçamento

*Academic manager's perception about critical's budget in a brazilian IES*

Odir Luis Fank<sup>1</sup>, Rodrigo Angonese<sup>2</sup>, Carlos Eduardo Facin Lavarda<sup>3</sup>

## RESUMO

O processo orçamentário é uma das ferramentas de gestão que nos últimos anos vem recebendo críticas por parte dos pesquisadores. Entretanto, é uma das ferramentas mais citadas na literatura em nível de importância para subsidiar as funções administrativas de planejamento e controle. Diante desse contexto, a pesquisa procurou verificar se as críticas realizadas ao orçamento empresarial são reconhecidas pelos coordenadores dos cursos de pós-graduação em uma instituição de ensino superior. A pesquisa foi classificada como descritiva, quantitativa e do tipo levantamento quanto aos procedimentos. Os resultados mostraram que, entre os respondentes, as críticas em sua maioria não foram reconhecidas, com exceção às que mencionam que o orçamento tem foco na redução de custo e não na criação de valor, que a revisão do orçamento é lenta e a instituição não o gerencia de forma rápida. De modo geral, a maior parte dos respondentes posicionaram-se discordando ou discordando parcialmente das críticas analisadas, com ranking médio em 2,18 na escala de 5 pontos.

**Palavras-chave:** Críticas ao Orçamento; Planejamento e Controle; IES; Pós-graduação.

## ABSTRACT

*The budget process is a management a tool in recent years has been criticized by researchers. However, it is one of the tools most often cited in literature at the level of importance to support the administrative functions of planning and control. Given this context, the study aimed to find out whether graduate courses managers of a higher education institution recognize the criticisms about corporate budget. The research was classified as descriptive, quantitative and survey-type about the procedures. The results showed that respondents did not recognize the criticisms, except to mention that the budget must focus on cost reduction rather than on value creation, the budget revision is slow, and the institution not manages it quickly. In general, most respondents position themselves disagreeing or disagreeing in part with the criticism analyzed, with average ranking 2.18 in a 5 points scale.*

**Keywords:** Budgets Criticism; Planning and Control; High Education; Graduate Studies.

<sup>1</sup> Universidade Regional de Blumenau- ofank@al.furb.br

<sup>2</sup> Universidade Regional de Blumenau- rangonese@al.furb.br

<sup>3</sup> Universidade Regional de Blumenau- clavarda@furb.br

## 1 INTRODUÇÃO

O orçamento empresarial, para Frezatti (2006), constitui-se em uma das ferramentas de planejamento e controle da gestão mais citadas na literatura da contabilidade gerencial. Possui por premissa materializar, em formato monetário, todo o planejamento elaborado pela empresa. De modo simplificado, pode-se dizer que é no processo orçamentário que se verifica e se confirma a possibilidade de atingir as metas propostas no planejamento da organização.

Entretanto, cabe destacar também que a economia e as empresas mudaram nas últimas décadas. Algumas das ferramentas de gestão utilizadas passaram a ser questionadas e criticadas. Segundo Pandolfi et al. (2005), uma das ferramentas que tem recebido mais críticas é o orçamento empresarial, devido às dúvidas sobre sua real contribuição para o desenvolvimento das empresas. Por outro lado, Pandolfi *et al.* (2005) mencionam também que, mesmo pesquisas apontando que a realidade das empresas atualmente seja diferente de algumas décadas atrás, o orçamento continua sendo reconhecido como importante ferramenta de gestão para apoio às funções administrativas.

Considera-se que existe uma corrente teórica que defende o orçamento como ferramenta de gestão fundamental para apoiar as funções administrativas e, por outro lado, estudos que apontam que o orçamento empresarial entrou em descrédito. Diante disso, esta pesquisa se propõe a investigar, em uma instituição de ensino superior (IES), se as principais críticas relacionadas ao orçamento efetivamente são reconhecidas pelos coordenadores de cursos de pós-graduação. Nesse contexto, formulou-se a seguinte questão problema: as críticas realizadas ao orçamento empresarial são reconhecidas pelos coordenadores dos cursos de pós-graduação?

Diante da questão problema, delineou-se como objetivo verificar se as críticas realizadas ao orçamento empresarial são reconhecidas pelos coordenadores dos cursos de pós-graduação da instituição de ensino superior selecionada para o estudo. Com base no objetivo geral, foram definidos como objetivos específicos: apurar na literatura existente sobre o tema, quais são as

críticas realizadas ao orçamento empresarial, e verificar se os coordenadores dos cursos de pós-graduação da instituição reconhecem as críticas realizadas ao orçamento empresarial.

O propósito do estudo é contribuir verificando o grau que os gestores diretamente ligados ao orçamento reconhecem das críticas e, assim, procurar evidências empíricas que possam ampliar o conhecimento sobre as correntes teóricas que tratam sobre a utilização do orçamento nas organizações.

## 2 FUNÇÕES ADMINISTRATIVAS: PLANEJAMENTO E CONTROLE

A Administração é atividade essencial para o esforço humano coletivo. Segundo Horngren, Datar e Foster (2004), os administradores implementam a estratégia traduzindo-a em ações, por meio do sistema de planejamento e controle elaborado para auxiliar nas decisões coletivas da organização. Ainda, para Horngren, Datar e Foster (2004, p.5), “o planejamento engloba (a) a seleção dos objetivos da organização, previsão de resultados a partir de várias alternativas de alcançá-los, decisão de como alcançar os resultados desejados, e (b) comunicação para toda a organização dos objetivos e como alcançá-los”.

Para Frezatti (2006), as empresas precisam tomar três tipos de decisões: estratégicas, administrativas e operacionais. Para o autor, as decisões estratégicas estão voltadas para os problemas externos, desde a escolha do composto de produtos e dos mercados em que tais produtos serão colocados. Essas decisões alinham a empresa na sua trajetória a longo prazo. Ainda, conforme o autor, as decisões administrativas objetivam estruturar os recursos da empresa a fim de atingir os melhores resultados. Decisões sobre organização, estrutura e obtenção de recursos, resolver conflitos entre estratégias e operações estão entre as decisões administrativas. Seguindo, Frezatti (2006) menciona que as decisões operacionais estão ligadas à obtenção dos indicadores desejados em nível operacional, tais como, objetivos e metas estabelecidas, níveis de preço e produção, políticas e estratégias de *marketing*, entre outras.

Aliado ao conceito de planejamento, cabe destacar, também, o conceito de controle, que

constitui mais uma das funções administrativas. Para Anthony e Govindarajan (2002), o controle gerencial é um processo que influencia os gestores para que sigam as estratégias. Guerreiro (1989) esclarece que o controle não termina quando relatórios com dados orçados e reais são enviados às áreas. Ao contrário, esse é o ponto em que o controle tem início. O término ocorre quando ações gerenciais são tomadas para a correção dos desvios.

Segundo Welsch (1996, p. 21), o “planejamento e controle de resultados podem ser definidos, em termos amplos, como um enfoque sistemático e formal da execução das responsabilidades de planejamento, coordenação e controle da administração”.

A observação dos conceitos dispostos acima é importante, pois os referidos conceitos estão relacionados diretamente com a ferramenta do orçamento empresarial. Sendo assim, na sequência abordam-se o conceito de orçamento empresarial, seus objetivos e como a ferramenta do orçamento se enquadra frente às funções administrativas.

Hansen e Mowen (2001, p. 246) argumentam que o orçamento “[...] é um processo de traduzir as metas e as estratégias de uma organização em termos operacionais” e, quando utilizado para o controle empresarial, traduz-se como o “[...] processo de estabelecer padrões, receber *feedback* sobre o desempenho real e tomar as ações corretivas quando o desempenho real desviar-se significativamente do desempenho planejado”. Contribuindo a respeito desses conceitos, Anthony e Govindarajan (2002) mencionam que o uso de um orçamento tem quatro finalidades principais: (1) dar forma pormenorizada ao plano estratégico, (2) auxiliar a coordenação das várias atividades da organização, (3) definir as responsabilidades dos executivos, autorizar limites de gastos e informá-los do desempenho que se espera, (4) ter o reconhecimento de que o orçamento é o instrumento de avaliação do real desempenho dos gestores.

Nota-se que, pelos conceitos apresentados, o orçamento está diretamente ligado à gestão da empresa, oferecendo-se como ferramenta para o controle das atividades traçadas no planejamento estratégico. Nesse contexto, entendendo planejamento operacional como a materiali-

zação do planejamento da empresa, Frezatti *et al.* (2009, p. 61) conceitua-o como o “fechamento do processo de gestão que ocorre não apenas antes, mas durante e após a ocorrência das atividades”. Para Horngren, Datar e Foster (2004, p.165), “O orçamento é uma ferramenta contábil comum que as empresas usam para planejar o que elas precisam fazer para satisfazer seus clientes e ter sucesso no mercado”. Ainda, conforme os autores, os orçamentos proporcionam a medida dos resultados financeiros que a empresa espera ter de suas atividades planejadas.

Como o planejamento, que é dividido em 3 níveis, estratégico, tático e operacional, o orçamento possui também três níveis de classificação. Segundo Frezatti *et al.* (2009, p. 62), “dentro das organizações existem três níveis de classificação do controle, que se relacionam com sua estrutura hierárquica e, conseqüentemente, diferentes unidades de análise: institucional, intermediário e operacional”. Por serem classificados em três níveis, não significa que os mesmos estejam dissociados ou que funcionem de modo independente. Segundo Frezatti *et al.* (2009), os três níveis de controle se interligam e se tornam mais abrangentes conforme sobem na escala hierárquica da empresa. De modo geral, Frezatti (2006, p. 40), contribui mencionando que o “controle orçamentário deve ser um instrumento que permita à organização entender quão próximos estão seus resultados em relação ao que planejou para dado período”. Assim será possível o monitoramento dos desvios em relação ao que foi planejado permitindo ações corretivas.

### 3 QUESTIONAMENTOS E CRÍTICAS AO PROCESSO ORÇAMENTÁRIO

Destacam-se na literatura correntes teóricas que enfatizam o orçamento empresarial como fundamental e indispensável para as empresas. Entretanto, também há na literatura correntes teóricas que não acreditam no orçamento empresarial como fator fundamental de planejamento e controle. Pelo contrário, estabelecem críticas ao sistema tradicional, que serão detalhadas a seguir.

Welsch, Hilton e Gordon (1988) apontam algumas críticas traçadas contra um modelo

tradicional de planejamento e controle dos lucros: (1) é difícil senão impossível estimar receitas e despesas de maneira realista, (2) um sistema informal é melhor e funciona bem, (3) não é realista escrever e distribuir metas, políticas e orientações para todos os supervisores, (4) orçamentos requerem um dispêndio de tempo muito grande por parte da gerência, especialmente nas constantes revisões, (5) tiram a flexibilidade gerencial, (6) criam todos os tipos de problemas comportamentais, (7) colocam os gerentes em camisas de força, (8) adicionam um nível de complexidade que não é necessário.

Contribuindo para a temática do artigo, Hope e Fraser (2003), mencionam algumas críticas, como: (1) o processo orçamentário demanda muito tempo, é muito dispendioso e adiciona pouco valor aos seus usuários, (2) ele é desconectado do ambiente da informação competitiva e econômica, (3) encoraja comportamento disfuncional e antiético, (4) fornece pouco valor, (5) leva a um comportamento disfuncional, (6) fracassa na tentativa de se lidar com variáveis de competitividade fundamentais, (7) pressupõe ausência de confiança.

Hope (2000) faz críticas ao orçamento, mencionando que: (1) centraliza através do sistema orçamentário, cujo procedimento dá ênfase à coerção, (2) tem foco na redução de custo e não na criação de valor, (3) sufoca iniciativas, (4) mantém o planejamento e a execução separados ao invés de aproximá-los, (5) aloca o custo, (6) apresenta gerenciamentos intermediários que insistem em ser controladores e chefe.

Esse aspecto também é comentado por Fisher (2002), que estabelece as seguintes críticas

ao processo orçamentário tradicional: (1) o orçamento é uma perda de tempo, uma vez que as pessoas gastam o tempo seguindo o orçamento, falando do passado sobre o que se passou ao invés do que foi planejado, enquanto que o que é importante é se discutir o futuro, (2) o processo orçamentário não encoraja o desempenho das pessoas, mas a performance do orçamento, (3) a revisão do orçamento leva tempo e as empresas não o gerenciam de forma rápida.

Jensen (2001) menciona que o orçamento tradicional, há muito tempo, distorce decisões e coloca gestores honestos em um jogo onde os mesmos acabam por se corromper. O autor contribui mencionando que existe uma relação direta entre a utilização do orçamento para a avaliação de desempenho e para o sistema de recompensas na empresa. Neste trabalho, o autor atribui algumas críticas ao processo orçamentário tradicional e o classifica como uma piada, afirmando que o orçamento tradicional consome muito tempo dos gestores, força-os a participar de várias rodadas para negociação, encoraja-os a mentir, fraudar, subestimar metas e superestimar resultados. O orçamento penaliza o gestor quando expressa a informação verdadeira e o recompensa pela informação distorcida, colocando colega contra colega em um ambiente de desconfiança e má vontade.

Diversos autores colocam suas críticas sobre o processo orçamentário. Algumas críticas são consenso entre todos e outras não. No Quadro 1, demonstra-se um apanhado das principais críticas atribuídas ao processo orçamentário.

Por outro lado, alguns autores defendem o processo orçamentário. Libby e Lindsay (2010)

Quadro 1 - Resumo das principais críticas atribuídas ao processo orçamentário.

Principais Críticas Atribuídas ao Processo Orçamentário
- Consome muito tempo para sua elaboração, burocrático
- Sua implementação e acompanhamento é dispendiosa, não apresentando relação custo x benefício adequada
- Privilegiam o engessamento em detrimento da flexibilidade gerencial
- É responsável por problemas comportamentais e antiéticos
- Possui foco na redução de custo e não na criação de valor
- Está centrado em informações passadas e não oferece perspectiva futura
- Estabelece uma situação propícia para a centralização das ações pela alta administração
- Torna a estimativa de receitas e despesas uma tarefa difícil
- Não acompanha o ambiente de informação competitiva e econômica

Fonte: Elaboração própria.

demonstram os resultados de uma pesquisa realizada junto às médias e grandes empresas localizadas nos Estados Unidos e no Canadá. A pesquisa procurava identificar o posicionamento dos respondentes quanto às críticas e à utilização do orçamento nas empresas em que atuavam. Os resultados demonstram que na maioria das empresas o orçamento continua sendo utilizado como instrumento de controle e percebido como uma ferramenta que adiciona valor. A pesquisa revelou também que algumas críticas atribuídas ao orçamento são reconhecidas, mesmo quando as empresas adotam a postura de corrigir as falhas percebidas ao invés de simplesmente abandonar a utilização do orçamento.

Observa-se pelo disposto que ao mesmo tempo em que o orçamento é defendido por alguns autores, outros traçam críticas ao processo orçamentário, e em alguns casos, sugerem o total abandono do processo orçamentário e atribuem ao orçamento a culpa por diversas disfunções que acontecem na empresa.

#### 4 PLANEJAMENTO E CONTROLE EM INSTITUIÇÕES DE ENSINO

Conforme Flores (2005), baseado na Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional (LDB) – Lei 9.394/1996, o ensino superior no Brasil vem sofrendo transformações, decorrentes de fatores tais como: (a) expansão do número de instituições privadas; (b) multiplicação de novos cursos de graduação; (c) crescimento da educação à distância; (d) criação de novas universidades federais e suas extensões. Em 2007, instituições de ensino privadas particulares ingressaram na Bolsa de Mercadorias e Valores de São Paulo, evidenciando uma visão de ensino também como um negócio.

Com o crescimento do número de IES no país, modificou-se o mercado de ensino, trazendo à pauta vários desafios para o setor, tais como: evasão, inadimplência, ociosidade de vagas e concorrência. Em 2008, estavam estabelecidas 2252 IES, sendo 90% de cunho particular. Analisando o aumento dessas IES no país, nos últimos 10 anos, tomando como base o último levantamento realizado, pode-se perceber que, em 1998, existiam 973 IES estabelecidas no Brasil, e em 2008, 1279 IES estavam implantadas no país (INEP, 2010).

Para Flores (2005), o mercado passou a exigir um modelo de gestão mais amplo, envolvendo o planejamento estratégico, o conhecimento e o controle dos custos, o equilíbrio na relação alunos versus professores versus funcionários técnico-administrativos, gestão administrativo-financeira e gestão acadêmica. Para Guerreiro (1989), o processo de gestão é configurado com base nas definições do modelo de gestão da organização, e compreende as fases de planejamento estratégico, planejamento operacional, execução e controle. O conjunto formado pelo modelo de gestão, pelo processo de gestão e pelo sistema de informações constitui o sistema de gestão. Segundo Flores (2005), a educação superior deve ser vista como uma organização de prestação de serviço, que precisa da interação do prestador de serviço com os alunos, que é parte integrante do sistema de entrega, participando da execução do serviço e da sua realização.

Percebe-se que atualmente as IES estão em um mercado que apresenta constantes mudanças, tais como, aumento da concorrência, implantação de novos cursos, tanto presencial quanto a distância, dificuldade na contratação de profissionais qualificados, necessidade constante de investimentos. Esse quadro exige dessas IES a adoção de melhorias em seus sistemas de controle. A adoção de ferramentas de gestão e controle, como o orçamento empresarial é recomendado.

#### 5 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Quanto à classificação metodológica, a presente pesquisa, no que se refere aos seus objetivos, classifica-se como descritiva. Quanto aos procedimentos, foi classificada como levantamento. Quanto à abordagem do problema, classificou-se a pesquisa como quantitativa.

Para coleta de dados, foi utilizado o questionário. Colauto e Beuren (2004, p.130) definem questionário como um “instrumento de coleta de dados constituído por uma série ordenada de perguntas que devem ser respondidas por escrito pelo informante, sem a presença do pesquisador”. O questionário foi composto por quatro questões que objetivaram definir o perfil dos respondentes e mais 14 questões que objetiva-

ram verificar a opinião dos respondentes quanto às críticas para o processo orçamentário. As 14 questões foram elaboradas baseadas nas críticas ao orçamento descritas pelos autores Welsch, Hilton e Gordon (1988), Hope e Fraser (2003), Hope (2000), Fischer (2002), Jensen (2001). Elas foram enviadas por meio do Googledocs no dia 09 de dezembro de 2009. O retorno do questionário ocorreu entre os dias 9 e 16 de dezembro.

A população objeto do estudo foi composta pelos coordenadores encarregados de elaborar e gerenciar o orçamento para os cursos de pós-graduação da instituição em estudo. Os cursos de pós-graduação são oferecidos envolvendo a área de economia, administração e ciências contábeis. A população consultada foi composta por 20 coordenadores, sendo que a amostra constituiu-se pelos 14 questionários efetivamente respondidos. A população foi escolhida tendo em vista a objetividade no acesso aos possíveis respondentes, bem como a alta probabilidade da obtenção de respostas ao instrumento de pesquisa. Portanto, a amostra classifica-se como intencional e não probabilística. Sendo assim, os resultados não podem ser generalizados, nem é essa a intenção da pesquisa.

A análise quantitativa dos dados foi realizada por meio do cálculo do ranking médio, conforme Oliveira (2005). Pelo cálculo do ranking médio, os valores menores que 3 são considerados discordantes e os valores maiores que 3 são considerados concordantes, em uma escala likert de 5 pontos. O valor exato de 3 é considerado indiferente ou sem opinião. O cálculo do ranking médio considera uma média ponderada, em que o valor da escala utilizada é multiplicado pela frequência de respostas manifestadas pelos respondentes. Depois de encontrado o resultado, o mesmo é dividido pelo número de respondentes resultando no ranking médio pelo qual a opinião dos respondentes foi classificada.

Analisou-se o ranking médio quanto ao gênero, à idade e ao tempo de atuação para verificar se são estatisticamente diferentes do grupo geral. Para o gênero, utilizou-se o teste Mann-Whitney, e para idade e tempo de atuação o teste Kruskal-Wallis, ambos ao nível de significância de 5%. Os resultados do teste sugerem que somente as questões 2 e 14 apresentam diferença quanto ao gênero.

## 6 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Nesta seção apresentam-se os resultados obtidos com base na pesquisa. Em um primeiro momento, será caracterizada a instituição no qual foi realizado o estudo, e, a seguir, descrevem-se os resultados encontrados.

### 6.1 Caracterização da IES

A instituição na qual foi realizado o estudo caracteriza-se por atuar no ramo da educação em nível de ensino médio, superior e pós-graduação. Está localizada no Estado do Rio Grande do Sul, contando, atualmente, com mais de vinte mil alunos, 56 cursos de graduação, 6 mestrados e um doutorado. Nas áreas de administração, economia e ciências contábeis, conta atualmente com aproximadamente 320 alunos nos cursos de pós-graduação. Utiliza o orçamento empresarial como ferramenta para o planejamento e controle, em toda a sua estrutura administrativa. O orçamento é dividido por departamentos acadêmicos e, no caso específico da pós-graduação, o orçamento é realizado por curso.

O coordenador, no momento da criação do curso, deve elaborar o orçamento que contempla, de modo econômico e financeiro, a materialização do planejamento do curso. Para a elaboração do orçamento, leva-se em consideração o número máximo de alunos contemplado no projeto do curso. O número de alunos é um dado necessário para o cálculo das receitas e gastos variáveis, principalmente com materiais e orientações. A partir disso, é realizada uma projeção das receitas e despesas, é avaliado o resultado líquido e submetido à aprovação do setor de orçamento, setor financeiro, direção da faculdade e da divisão de pós-graduação.

Após a matrícula dos alunos, o orçamento é ajustado, visto que nem sempre cada turma inicia com o número máximo de alunos. Após o ajuste no orçamento, o mesmo não pode mais ser alterado e há um acompanhamento entre os valores orçados e os realizados. Uma vez aprovado o orçamento, o coordenador deverá acompanhá-lo, responsabilizando-se por atingir as metas propostas, bem como responder pelas variações apresentadas. A opção por consultar os coordenadores ligados à área dos cur-

dos de pós-graduação justificou-se pelo fato de que os mesmos, obrigatoriamente, participam do processo de elaboração e acompanhamento do orçamento.

## 6.2 Descrição do perfil da amostra

Para a caracterização da amostra, foram elaboradas quatro questões que são tabuladas a seguir. A primeira questão para a caracterização da amostra solicitava a idade do respondente. Os resultados apresentam-se na Tabela 1.

Tabela 1: Idade dos respondentes.

Faixa Etária	Número de respostas	Percentual (%) em relação ao total
Entre 30 e 35 anos	4	28,57
Entre 36 e 41 anos	5	35,72
Entre 42 e 47 anos	4	28,57
Entre 48 e 53 anos	1	7,14

Fonte: Dados primários.

Conforme os dados apresentados na Tabela 1, em relação aos coordenadores que responderam aos questionários, mais de dois terços têm idade superior a 36 anos.

A segunda questão solicitava ao respondente o gênero. Os resultados obtidos são descritos na Tabela 2. Pelos dados da pesquisa, percebe-se que há um equilíbrio entre os respondentes do gênero masculino e feminino.

Tabela 2: Gênero dos respondentes

Gênero	Número de respostas	Percentual (%) em relação ao total
Feminino	7	50,00
Masculino	7	50,00

Fonte: Dados primários.

A Tabela 3 mostra os resultados para a questão que solicitava ao respondente o seu grau de escolaridade. Observando-se os dados, percebe-se que a maioria dos respondentes, 85,72%, apresenta-se com o curso de mestrado concluído.

Tabela 3: Grau de escolaridade.

Grau de instrução	Número de respostas	Percentual (%) em relação ao total
Especialização	1	7,14
Mestrado	12	85,72
Doutorado	1	7,14

Fonte: Dados primários.

Finalizando o perfil da amostra, a Tabela 4 mostra o tempo de atuação na instituição. Observando-se os resultados, percebe-se que a maior parte dos respondentes possui tempo de serviço superior a 10 anos.

Tabela 4 - Tempo de atuação na instituição.

Tempo de atuação	Número de respostas	Percentual (%) em relação ao total
Menos de 5 anos	1	7,14
Entre 6 e 10 anos	6	42,86
Entre 11 e 15 anos	7	50,00

Fonte: Dados primários.

Em resumo, o perfil da amostra revela na média um gestor com idade de 39 anos, com gênero igualmente distribuído, com mais de 6 anos de atuação e com grau de instrução em nível de mestrado.

## 6.3 Percepção das críticas realizadas ao orçamento

Após a caracterização dos respondentes, a segunda etapa do questionário objetivava verificar a percepção dos respondentes quanto às críticas realizadas ao processo orçamentário dos cursos de pós-graduação. Para tanto, foram elaboradas 14 questões que se encontram descritas e com as respostas pomenorizadas na Tabela 6.

Na questão sobre o tempo investido para a elaboração do orçamento, o ranking médio (RM) encontrado foi de 2,57, o que significa que essa crítica não é reconhecida pela maior parte dos respondentes, posicionando as opiniões nas áreas discordo ou discordo parcialmente.

Quanto à crítica de Welsch, Hilton e Gordon (1988), afirmando que o orçamento adiciona um nível de complexidade desnecessário à instituição, os resultados encontrados mostram que o processo orçamentário não é percebido desse modo pelos respondentes. O ranking médio de 2,21 comprova que a opinião da amostra ficou posicionada na opção discordo ou discordo parcialmente.

Na Tabela 5, descreve-se o resultado da questão 2 (o orçamento adiciona um nível de complexidade que não é necessário na IES) quanto ao gênero, e percebe-se que o gênero feminino teve um grau de discordância menor à crítica, com ranking médio de 2,71, em relação

ao gênero masculino que mostrou um ranking médio de 1,71.

Tabela 5 - Diferenças de respostas entre gêneros.

Gênero	RM
Masculino	1,71
Feminino	2,71

Fonte: Dados primários.

A afirmação crítica de Hope e Fraser (2003) ao orçamento como ferramenta para perda de tempo pela IES tem por base o entendimento de que o acompanhamento do orçamento se realiza sobre dados passados sem preocupar-se com o futuro da instituição. Percebe-se que a maior parte dos questionados não concordam

com a crítica, pois o ranking médio de 1,50 mostra discordância quanto a essa crítica.

Referente à crítica de Welsch, Hilton e Gordon (1988), que recomenda a substituição do orçamento por um sistema informal, percebe-se claramente que a maior parte dos questionados posiciona-se de maneira contrária à crítica, pelo resultado mostrado no ranking médio de 1,30.

Outra crítica ao sistema orçamentário, feita por Welsch, Hilton e Gordon (1988), é aquela que menciona que o orçamento tira a flexibilidade dos coordenadores, colocando-os em camisa de força. Para a maior parte dos respondentes, essa crítica ao processo orçamentário não é reconhecida. O ranking médio posicionou-se em 2,21.

Tabela 6 - Percepção das críticas realizadas ao orçamento.

	Questões	Frequência de Respostas					RM	DP
		1	2	3	4	5		
1	A elaboração do orçamento requer um tempo muito grande por parte da coordenação do curso.	1	7	3	3	0	2,57	0,94
2	O orçamento adiciona um nível de complexidade que não é necessário na IES.	4	6	1	3	0	2,21	1,12
3	O orçamento é uma perda de tempo, uma vez que as pessoas gastam o tempo seguindo o passado sendo que o importante é discutir o futuro	10	3	0	0	1	1,50	1,09
4	Em substituição ao orçamento, um sistema informal é melhor e funciona bem.	12	1	0	0	1	1,30	1,08
5	O orçamento tira a flexibilidade dos coordenadores, colocando-os numa camisa de força.	4	7	0	2	1	2,21	1,25
6	O orçamento cria todos os tipos de problemas comportamentais, encorajando nas pessoas o comportamento antiético.	9	4	0	0	1	1,50	1,09
7	O processo orçamentário não encoraja o desempenho das pessoas, sufoca iniciativas.	7	4	1	2	0	1,86	1,10
8	O orçamento é muito dispendioso e adiciona pouco valor aos seus usuários.	9	3	2	0	0	1,50	0,76
9	As ações da IES ficam centralizadas através do sistema orçamentário.	1	5	1	7	0	3,00	1,11
10	O orçamento é desconectado do ambiente de informação competitiva e econômica.	6	5	0	1	2	2,14	1,46
11	O orçamento mantém o planejamento e a execução separados, ao invés de aproximá-los.	5	6	0	1	2	2,21	1,31
12	O orçamento tem foco na redução de custo e não na criação de valor.	2	3	2	5	2	3,14	1,42
13	Através do orçamento é difícil, senão impossível, estimar receitas e despesas de maneira realista.	5	7	0	0	2	2,07	1,35
14	A revisão do orçamento leva tempo e a instituição não o gerencia de forma rápida.	1	5	2	3	3	3,14	1,33
	Total	76	66	12	27	15	2,18	1,17

Nota: RM (Ranking Médio) DP (Desvio Padrão).

Fonte: Dados primários.

Hope e Fraser (2003) mencionam que o orçamento pode desencadear na instituição comportamentos antiéticos, já que o orçamento pode vir a ser encarado como um jogo, onde, na verdade, as pessoas acabam por fazer um grande acordo no sentido de preservar seus interesses, como por exemplo, os bônus relacionados ao desempenho, obtidos no cumprimento do orçamento. Nesse contexto, percebe-se que o ranking médio de 1,50, apresentado pelos questionados, posicionou-se entre as opções discordo e discordo parcialmente.

A crítica de Fischer (2002) e Hope (2000) atribui ao processo orçamentário a culpa pela falta de ambição na melhoria do desempenho por parte das pessoas; e considera que a falta de iniciativas se baseia no fato das pessoas focarem seus esforços no orçamento, acabando por limitar seu desempenho. Fischer (2002) menciona que o desempenho das pessoas não deve ser avaliado em função do orçamento, mas em função do desempenho das outras organizações que atuam no mesmo segmento de mercado, como concorrentes. As respostas oferecidas pelos respondentes indicam uma discordância total ou parcial com a crítica proposta, posicionando o seu ranking médio na escala de 1,86.

Segundo Hope e Fraser (2003), construir e monitorar um orçamento envolve o emprego de diversos recursos bem como a necessidade de contratar e treinar pessoas qualificadas. Além disso, há necessidade de várias reuniões, que o tornam dispendioso. Analisando os resultados da opinião da amostra, percebe-se que o ranking médio de 1,50 posiciona-se entre as opções discordo e discordo parcialmente à crítica que qualifica orçamento como dispendioso e que adiciona pouco valor aos usuários.

Uma vez definido o orçamento, as ações devem ser realizadas conforme o planejado, Hope (2000). Para essa crítica, o ranking médio atingiu o ponto neutro 3,00. Quando esse resultado é atingido, significa que a amostra não possui opinião definida ou é indiferente à crítica que menciona que as ações da IES ficam centralizadas por meio do sistema orçamentário.

Afirmar que o orçamento encontra-se desconectado do ambiente de informação competitiva e econômica está ligado ao fato de que, quando foi elaborado, levou-se em consideração

um contexto ambiental de competição e de informação, que pode mudar conforme o tempo, muitas vezes afastando-se das projeções realizadas quando da realização do planejamento (Hope, 2000). A pesquisa demonstrou que a opinião da amostra quanto a essa crítica, que afirma que o processo orçamentário está desconectado do ambiente de informação competitiva e econômica, situa o ranking médio em 2,14, ou seja, nas áreas relativas às opiniões discordo e discordo parcialmente.

Para Hope (2000), o orçamento materializa econômica e financeiramente o planejamento. Com base nesse planejamento, cabe a execução do que foi planejado e a realização do controle. O orçamento atua de modo mais intenso no controle entre o orçado e o realizado. Na opinião da amostra, a crítica que menciona que o orçamento separa o planejamento da execução na instituição não é reconhecida, sendo que o ranking médio posiciona-se em 2,21, na área das opiniões discordo e discordo parcialmente.

Hope (2000) ressalta que após o momento em que foram definidas as receitas e as despesas no orçamento, não há mais espaço para a criação de valor, ou seja, todos os esforços centram-se na execução do que foi determinado, buscam-se as receitas e realizam-se as despesas, e o controle é feito pelo que foi definido no orçamento. Quando o orçamento passa a exigir do gestor uma postura de submissão, cabe ao mesmo apenas gerenciar suas ações para o que o planejado se materialize. Na opinião geral da amostra, essa crítica mostrou-se reconhecida, apresentando um ranking médio de 3,14, que posiciona a opinião da amostra nas alternativas concordo parcialmente e concordo.

Segundo Welsch, Hilton e Gordon (1988), a estimativa de receitas e despesas em um orçamento pode ser realizada de diversas maneiras, como com o auxílio de dados passados, ou iniciando de uma base zero, considerando a atual e a futura estrutura operacional e os planos da instituição. Muito da capacidade de estimar receitas e despesas para o processo orçamentário está relacionado à atividade operacional da empresa. Para a IES estudada, a amostra posiciona sua opinião com um ranking médio de 2,07, ou seja, discorda totalmente ou parcialmente da crítica que atribui ao orçamento incapacidade

para estimar receitas e despesas de modo realista. A amostra não percebe dificuldades para estimar com relativa confiabilidade o montante das despesas e receitas que serão geradas pelos cursos de pós-graduação na instituição.

Conforme Fischer (2002), o orçamento necessita de tempo para serem executados os ajustes, as correções, bem como para o acompanhamento dos resultados entre o que foi orçado e realizado. Na IES em estudo, a amostra posicionou sua opinião em um ranking médio de 3,14, entre as opções concordo parcialmente e concordo. Segundo Welsch, Hilton e Gordon (1988), cabe ressaltar que algumas críticas feitas ao processo orçamentário, decorrem da má utilização ou utilização inadequada da ferramenta e não do orçamento em si.

A respeito da crítica reconhecida pelos coordenadores, e que reconhece o foco do orçamento na redução de custo e não na criação de valor, Frezatti (2004), por seu lado, sustenta que isso ocorre por uma limitação na visão dos gestores. O autor complementa afirmando que o foco orçamentário poderá ser empregado com uma visão ou ambas, no sentido de que possa orientar e fornecer a visão do lucro. Frezatti (2004, p. 135) recomenda que quando “uma meta que não seja definida na ocasião do orçamento anual e mais tarde seja percebida como sendo adequada, deveria ser claramente incorporada ao instrumento e, como consequência, às despesas; o oposto também é verdade”. Quanto à crítica que afirma que a revisão do orçamento leva tempo e a instituição não o gerencia de forma rápida, Frezatti (2004, p. 138) destaca uma questão interessante: “o tempo necessário e os recursos para desenvolvimento do instrumento dependem da complexidade organizacional, o modelo cultural dos gerentes e a espécie de mudanças observadas”.

Na Tabela 7, analisa-se a questão 14 (a revisão do orçamento leva tempo e a instituição não o gerencia de forma rápida), quanto ao gênero, e percebe-se um comportamento distinto, já que o feminino teve um grau de concordância maior em relação à crítica, com ranking médio de 3,86, ficando acima do valor exato de 3, que é considerado indiferente ou sem opinião; em relação ao gênero masculino, essa questão 14 mostrou um ranking médio de 2,43, ficando

abaixo de 3,00, com opinião discordante em relação às críticas.

Tabela 7: Diferenças de respostas entre gêneros.

Gênero	RM
Masculino	2,43
Feminino	3,86

Fonte: Dados primários.

Por último, percebe-se pelos resultados consolidados que a opinião média da amostra, considerando o total das críticas avaliadas, posicionou o *ranking* médio em 2,18, ou seja, que as críticas apresentadas ao processo orçamentário não são reconhecidas.

## 7 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O processo de orçamento empresarial sempre foi reconhecido pela literatura como uma ferramenta importante e de apoio às funções administrativas de planejamento e controle. O processo orçamentário atua como uma ferramenta de controle na medida em que permite um acompanhamento das metas traçadas no planejamento, verificando se realmente estão sendo atingidas e em que grau isso está acontecendo.

Entretanto, nos últimos anos, uma corrente de pesquisadores vem questionando a validade e utilidade do processo orçamentário. Diversos autores apontam críticas ao processo orçamentário, recomendam o seu abandono completo, ou, ainda, sua substituição por técnicas alternativas. Diante desse contexto, a presente pesquisa procurou verificar empiricamente se as críticas relacionadas ao processo orçamentário efetivamente são reconhecidas pelos coordenadores dos cursos de pós-graduação de uma instituição de ensino superior. A pesquisa não possui a intenção de generalizar os resultados, apenas verificar a opinião da amostra para um contexto específico.

De modo geral, os resultados mostraram que, para os respondentes, as críticas, em sua maioria, não foram reconhecidas, com ranking médio em 2,18. Exceção foi feita às críticas que mencionam que o orçamento tem foco na redução de custo e não na criação de valor e que a revisão do orçamento leva tempo e a instituição

não o gerencia de forma rápida, onde ambas apresentaram *ranking* médio de opinião com valores acima de 3, posicionando a opinião da amostra em concordo ou concordo parcialmente.

Devem-se considerar também as limitações inerentes à pesquisa. Por se tratar de um grupo ligado a uma única organização e com características específicas, talvez não corresponda necessariamente ao universo daqueles que criticam o orçamento. Também há de se considerar que os dados obtidos para a pesquisa originaram-se de uma única cultura organizacional.

Destaca-se que os resultados apontados pela pesquisa referem-se à opinião da amostra e não podem ser generalizados a outras IES. Também, que não se referem ao orçamento global da IES, mas somente do departamento de pós-graduação. Finalizando, recomendam-se pesquisas futuras envolvendo IES na mesma região ou em regiões diferentes. Pesquisas que avaliem a concordância ou discordância às críticas sobre o orçamento empresarial também podem ser aplicadas a empresas de outros segmentos e para outros países. Haveria, assim, a possibilidade de provar empiricamente as correntes teóricas que tratam sobre a utilidade do processo orçamentário.

## REFERÊNCIAS

- Anthony, R. N., & Govindarajan, V. (2002). *Sistemas de controle gerencial*. São Paulo: Atlas.
- Brasil (2009). *Instituto Nacional de Estudos e pesquisas Educacionais Anísio Teixeira*. Recuperado em 12 fevereiro, 2010, de <http://www.inep.gov.br>. Lei nº 9.394/96, de 20 de dezembro de 1996 (1996). Estabelece as diretrizes e base da educação nacional. Recuperado em 17 dezembro, 2009, de [http://www.mec.gov.br/..](http://www.mec.gov.br/)
- Colauto, R. D., & Beuren, I. M. (2004). Coleta, Análise e Interpretação dos Dados. In I. M. Beuren (Org). *Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática* (2. ed), p.117-143). São Paulo: Atlas..
- Drucker, P. F. (1998). *Introdução à administração* (3. ed.). São Paulo: Pioneira.
- Fischer, L. (2002). One step beyond. *Accountancy*, p.32-34.
- Flores, L. C. S. (2005). *Fatores de gestão que influenciam o desempenho das universidades comunitárias do sistema fundacional do ensino superior de Santa Catarina*. Tese de doutorado em Engenharia de Produção,. Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, SC, Brasil, .
- Frezatti, F. (2004). Além do orçamento: existiria alguma chance de melhoria do gerenciamento? *Brazilian Business Review*, 1(2), p. 122-140.
- Frezatti, F. (2006). *Orçamento Empresarial: Planejamento e Controle Gerencial*. São Paulo: Atlas.
- Frezatti, F., ROCHA, W., NASCIMENTO, A. R. & JUNQUEIRA, E. (2009). *Controle Gerencial: Uma abordagem da contabilidade gerencial no contexto econômico, comportamental e sociológico*. São Paulo: Atlas.
- Gil, A. C.. (1999). *Métodos e técnicas de pesquisa social*. 5. ed. São Paulo: Atlas.
- Guerreiro, R. (1989). *Modelo conceitual de sistema de informação de gestão econômica*. 1989. Tese de doutorado. Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil.
- Hair, JR., J. F., Babin, B., Money, A. H., & SAMOUEL, P.(2005). *Fundamentos de Métodos de Pesquisa em Administração*. Porto Alegre: Bookman.
- Hansen, D. R., & Mowen, M. M. (2001). *Gestão de custos*. São Paulo: Pioneira.
- Hope, J., & Fraser, R. (2003). Beyond budgeting: how managers can break free from the annual performance trap. *Harvard Business School Press*.
- Hornigren, C. T., Datar, S. M. & Foster, G. (2004). *Contabilidade de Custos: Uma Abordagem Gerencial*. São Paulo: Prentice Hall.
- Hope, J. & Fraser, R. (2003). Who Needs Budgets? *Harvard Business Review Article*.
- Hope, J. (2000). Beyond budgeting: pathways to the emerging model. *Balanced Scorecard Report*. Harvard Business School Publishing, pp.3-5.
- Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Organizacionais Anísio Teixeira. (2010), Censo da educação superior: sinopses estatísticas da educação superior - graduação. Acedido em 19 de

outubro de 2010, em: <http://inep.gov.br/superior/censosuperior/sinopse/default.asp>

Jensen, M. C. (2001). Corporate Budgeting is broken - Let's fix it. *Harvard Business Review*, p. 94-101.

Libby, T. & Lindsay, R. M. (2010, March). Beyond budgeting or budgeting reconsidered? A survey of North-American budgeting practice. *Management Accounting Research*, 21, Issue 1, p. 56-75.

Oliveira, L. H. (2005). Exemplo de cálculo de Ranking Médio para Likert. *Notas de Aula. Metodologia Científica e Técnicas de Pesquisa em Administração*. Mestrado em Administração

e Desenvolvimento Organizacional. PPGA CNEC/FACECA: Varginha.

Pandolfi Jr, L., Nakamura, W. T., Martin, D. M. L., Carvalho Filho, A. F. & Forte, D. (2005). Estudo Empírico sobre a Relação entre a Adoção de Orçamento Empresarial e o Desempenho Financeiro das Empresas. *Anais do Congresso Internacional de Custos*, Florianópolis, SC, Brasil, 9.

Welsch, G. A. (1996). *Orçamento empresarial* (4ª ed.) São Paulo: Atlas.

Welsch, G. A., Hilton, R. & Gordon, P. (1988). *Budgeting: Profit Planning and Control*. New Jersey: Prentice-Hall.