UNIVERSIDADE DE CAXIAS DO SUL
PRÓ-REITORIA DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ENGENHARIA DE PRODUÇÃO - MESTRADO

SUSETE MARIA BRIDI

ANÁLISE DA PERCEPÇÃO DE GESTORES SOBRE A ELABORAÇÃO E USO DO ORÇAMENTO: ESTUDO DE CASO DE UMA INSTITUIÇÃO DE ENSINO TÉCNICO

BENTO GONÇALVES
2022

SUSETE MARIA BRIDI

ANÁLISE DA PERCEPÇÃO DE GESTORES SOBRE A ELABORAÇÃO E USO DO ORÇAMENTO: ESTUDO DE CASO DE UMA INSTITUIÇÃO DE ENSINO TÉCNICO

Dissertação apresentada como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre em Engenharia de Produção, pelo programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção da Universidade de Caxias do Sul- UCS

Orientador: Prof. Dr. Roque Alberto Zin

BENTO GONÇALVES
2022

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)
Universidade de Caxias do Sul
Sistema de Bibliotecas UCS - Processamento Técnico

B852a Bridi, Susete Maria
Análise da percepção de gestores sobre a elaboração e uso do orçamento [recurso eletrônico] : estudo de caso de uma instituição de ensino técnico / Susete Maria Bridi. – 2022.
Dados eletrônicos.

Dissertação (Mestrado) - Universidade de Caxias do Sul, Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, 2022.
Orientação: Roque Alberto Zin.
Modo de acesso: World Wide Web
Disponível em: https://repositorio.ucs.br

1. Orçamento nas empresas. 2. Orçamento-programa. 3. Administração financeira. 4. Ensino técnico - Estudo de casos. I. Zin, Roque Alberto, orient. II. Título.

CDU 2. ed.: 658.15

Catalogação na fonte elaborada pela(o) bibliotecária(o)
Ana Guimarães Pereira - CRB 10/1460

SUSETE MARIA BRIDI

ANÁLISE DA PERCEPÇÃO DE GESTORES SOBRE A ELABORAÇÃO E USO DO ORÇAMENTO: ESTUDO DE CASO DE UMA INSTITUIÇÃO DE ENSINO TÉCNICO

Dissertação apresentada como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre em Engenharia de Produção, pelo programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção da Universidade de Caxias do Sul- UCS

Aprovado em 26/04/2022

Banca Examinadora

_____
Prof. Dr. Roque Alberto Zin
Universidade de Caxias do Sul – UCS

_____
Prof. Dr. Ademar Galelli
Universidade de Caxias do Sul – UCS

_____
Profª. Drª Maria Emilia Camargo
Universidade de Caxias do Sul – UCS

_____
Prof. Dr. Guilherme Macedo
Universidade Federal do Rio Grande do Sul- UFRGS

RESUMO

O orçamento é considerado um dos principais instrumentos na tomada de decisão dentro de uma empresa e sua utilização em diferentes propósitos tem consolidado este instrumento como sendo indispensável para o sistema de gestão. O objetivo da pesquisa é o de verificar a percepção dos diretores e coordenadores quanto ao planejamento e implementação do orçamento na gestão da empresa. Para tanto foi feita uma pesquisa do tipo *survey*, em nove escolas de ensino técnico pertencentes a uma mesma rede de ensino. Os dados obtidos na pesquisa foram coletados de forma eletrônica a partir da combinação de dois questionários validados, os quais tratam do assunto de forma ampla abrangendo os seguintes aspectos: Fatores Contingênciais, Sistema Orçamentário, Informações de Desempenho, Uso Facilitador do Orçamento Empresarial, Percepção de Utilidade, Críticas ao Orçamento. A pesquisa revelou que a utilização do orçamento, é feita de forma ampla, sendo relevante a importância dos dados para o sistema de gestão e tomada de decisão. Constatou-se que existe um ambiente dinâmico quanto a utilização do orçamento e que as funções deste são amplamente utilizadas e estão presentes em vários setores da organização. Analisadas as características do instrumento como facilitador podemos destacar a capacidade de reparo, a transparência interna, a transparência global e a flexibilidade. Não foram verificadas críticas quanto a peça orçamentária, o que se traduz em engajamento e aceitação das propostas para atingimento de metas. As respostas da pesquisa foram cruzadas entre os dois grupos de respondentes (diretores e coordenadores) com uma análise não paramétrica (em dois grupos foi utilizado o teste U de *Mann-Whitney* e para três ou mais grupos utilizou-se o teste de *Kruskal-Wallis – KW*) fim de verificar a existência de divergência de opiniões, as quais foram analisadas por função, tempo de empresa e formação acadêmica. Os resultados mostram que existe um alinhamento de opiniões na maioria das análises efetuadas, apresentando poucos pontos divergentes. As percepções observadas podem explicar o nível de assertividade mediante as metas propostas e apontar para possíveis soluções neste cenário.

Palavras-chave: Orçamento empresarial, Planejamento orçamentário, Funções do orçamento, Percepção de utilidade.

ABSTRACT

The budget is considered one of the main instruments in decision-making within a company and its use for different purposes has consolidated this instrument as being indispensable for the management system. The objective of the research is to verify the perception of managers and coordinators regarding the planning and implementation of the budget in the management of the company. Therefore a survey-type research was carried out in nine technical education schools belonging to the same educational network. The data obtained in the survey were collected electronically from a combination of two validated questionnaires, which address the subject broadly covering the following aspects: Contingency Factors, Budget System, Performance Information, Facilitating Use of Business Budget, Perception of Utility, Budget Criticism. The research revealed that the use of the budget is made in a wide way, being relevant the importance of the data for the management and decision-making system. It was found that there is a dynamic environment regarding the use of the budget and that its functions are widely used and are present in various sectors of the organization. After analyzing the characteristics of the instrument as a facilitator, we can highlight its repair capacity, internal transparency, global transparency and flexibility. There were no criticisms regarding the budget piece, which translates into engagement and acceptance of proposals to achieve goals. The survey responses were crossed between the two groups of respondents (managers and coordinators) with a non-parametric analysis (in two groups the test was used U de Mann-Whitney and for three or more groups, the test of Kruskal-Wallis –KW) in order to verify the existence of divergence of opinions, which were analyzed by function, time with the company and academic background. The results show that there is an alignment of opinions in most of the analyzes carried out, with few divergent points. The perceptions observed can explain the level of assertiveness through the proposed goals and point to possible solutions in this scenario.

Keywords: Business budget. Budget planning. Budget functions. Perception of usefulness.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Publicações por ano 15
Figura 2 – Quantidade de publicações por país 15
Figura 3 – Quantidade de publicações por autor 16
Figura 4 – Por tipo de publicação 16
Figura 5 – Publicações por ano – Brasil 17
Figura 6 – Publicações por autor – Brasil 17
Figura 7 – Por tipo de publicação – Brasil 18
Figura 8 – Assertividade 2017 20
Figura 9 – Assertividade 2018 20
Figura 10 – Assertividade 2019 21
Figura 11 – Comparativo de assertividade 22
Figura 12 – Fluxo do planejamento 32
Figura 13 – Relacionamento dinâmico entre os elementos do planejamento orçamentário 34
Figura 14 – Gestão de cada unidade 36
Figura 15 – Informações de desempenho/ objetivos atingidos 50
Figura 16 – Percentual de objetivos atingidos 50

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Definição, natureza e foco dos SCG.....25
Quadro 2 – Aspectos metodológicos abordados 29

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Análise dos respondentes 37
Tabela 2 – Formação dos respondentes 38
Tabela 3 – Análise: tempo de empresa e formação acadêmica grupo 1 – diretores de escola 38
Tabela 4 – Tempo de empresa e formação acadêmica grupo 2 – coordenadores de área 38
Tabela 5 – Constructo ambiente 41
Tabela 6 – Constructo tecnologia 42
Tabela 7 – Constructo estrutura 43
Tabela 8 – Constructo estratégia 44
Tabela 9 – Constructo grau de solidez 47
Tabela 10 – Constructo uso em diferentes propósitos 48
Tabela 11 – Objetivos atingidos x tempo de empresa x formação acadêmica 50
Tabela 12 – Constructo transparência interna 52
Tabela 13 – Constructo transparência global 52
Tabela 14 – Constructo capacidade de reparo 53
Tabela 15 – Constructo flexibilidade 54
Tabela 16 – Constructo percepção de utilidade 55
Tabela 17 – Constructo relevância 56
Tabela 18 – Constructo efeitos perversos 57
Tabela 19 – Constructo inadaptação ao ambiente 57
Tabela 20 – Constructo ritual 58
Tabela 21 – Constructo curto prazo 59
Tabela 22 – Resumo de casos por cargo 61
Tabela 23 – Resumos de casos por tempo de empresa 61
Tabela 24 – Análise grupo 1 x grupo 2 – tempo de empresa 63
Tabela 25 – Análise grupo 1 x grupo 3 – tempo de empresa 63
Tabela 26: Análise Grupo 2 x Grupo 3 – Tempo de Empresa 64
Tabela 27 – Comparativo grupo 1 x grupo 2 x grupo 3 64
Tabela 28 – Resumo de casos por formação acadêmica 66
Tabela 29 – Análise grupo 1 x grupo 2 – formação acadêmica 66
Tabela 30 – Análise grupo 1 x grupo 3 – formação acadêmica 67
Tabela 31 – Análise grupo 2 x grupo 3 – formação acadêmica 67

Tabela 32 – Resumos de casos por formação acadêmica 68
Tabela 33 – Média de resultados obtida por constructo 70

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO 11

1.1 APRESENTAÇÃO DO TEMA 11

1.2 CONTEXTUALIZAÇÃO 13

1.3 JUSTIFICATIVA 14

1.3.1 Justificativa teórica 14

1.3.2 Justificativa prática 18

1.3.2.1 Disponibilidade de tempo 18

1.3.2.2 Evasão escolar 19

1.3.2.2.1 Concorrência com cursos de nível tecnólogo 19

1.3.2.3 Rodízio de professores 19

1.4 QUESTÃO DE PESQUISA 22

1.4.1 Objetivos 22

1.4.1.1 Objetivo geral 23

1.4.1.2 Objetivos específicos 23

2 REFERENCIAL TEÓRICO 24

2.1 TIPOS DE ORÇAMENTO 26

2.1.1 Orçamento matricial 26

2.1.2 Orçamento incremental 26

2.1.3 Orçamento estático 26

2.1.4 Orçamento flexível 27

2.1.5 Orçamento ajustado 27

2.1.6 Orçamento contínuo ou *rolling forecast* 27

2.1.7 Orçamento operacional 28

2.1.8 Orçamento base zero 28

2.1.9 *Beyond budgeting* 28

3 METODOLOGIA 29

3.1 CARACTERIZAÇÃO DA EMPRESA E DOS RESPONDENTES 30

3.2 PROCESSO ORÇAMENTÁRIO NA ESCOLA ENSINO S/A 32

3.3 COLETA DE DADOS 34

3.3.1 Variáveis diretamente relacionadas ao controle orçamentário 36

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS 37
4.1 TRATAMENTO DOS DADOS 37
4.2 ANÁLISE DOS RESPONDENTES 37
4.3 ANÁLISE DESCRITIVA DAS VARIÁVEIS 39
4.3.1 Fatores contingenciais 39
4.3.1.1 Constructo dinâmica do ambiente 39
4.3.1.2 Constructo tecnologia 41
4.3.1.3 Constructo estrutura 42
4.3.1.4 Constructo estratégia 43
4.3.2 Sistema Orçamentário 45
4.3.2.1 Constructo grau de solidez 45
4.3.2.2 Constructo: uso em diferentes propósitos 47
4.3.3 Informações sobre desempenho 48
4.3.3.1 Nível de satisfação/ objetivos atingidos 48
4.3.4 Objetivos atingidos x tempo de empresa x formação acadêmica 50
4.3.5 Uso facilitador do orçamento empresarial 51
4.3.5.1 Transparência interna 51
4.3.5.2 Transparência global 52
4.3.5.3 Capacidade de reparo 53
4.3.5.4 Flexibilidade 53
4.3.6 Percepção de utilidade 55
4.3.6.1 Relevância 55
4.3.7 Nível de críticas ao orçamento 56
4.3.7.1 Efeitos perversos 56
4.3.7.2 Inadaptação ao ambiente 57
4.3.7.3 Orçamento como ritual 58
4.3.7.4 Curto prazo 58
4.4 TESTES NÃO PARAMÉTRICOS 59
4.4.1 Teste de hipóteses 60
4.4.2 Divergências sobre a forma de pensar entre os dois grupos 60
4.4.3 Comparativo de respostas em relação ao tempo de empresa 61
4.4.3.1 Questões que mostraram diferenças entre grupos de tempo de empresa 62
4.4.3.1.1 Análise grupo 1 e 2 (sendo grupo 1= 1 á 5 anos de empresa e grupo 2= 6 á 10 anos de empresa) 62

4.4.3.1.2 Análise grupo 1 e 3 (sendo grupo 1= 1 à 5 anos de empresa e grupo 3= + de 10 anos de empresa) 63
4.4.3.1.3 Análise grupo 2 e 3 (sendo grupo 2= 6 a 10 anos de empresa e grupo 3= + de 10 anos de empresa) 63
4.4.4 Comparativo nas respostas em relação a formação acadêmica 65
4.4.4.1 Quanto a formação acadêmica 66
4.4.4.2 Questões com diferença análise grupo 1 e grupo 3 67

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS 70
5.1 RELEVÂNCIA DO TRABALHO 71
5.2 LIMITAÇÕES DA PESQUISA 73
5.3 SUGESTÕES DE PESQUISAS FUTURAS 73
REFERÊNCIAS 75

APÊNDICE A – E-MAIL COM LINK ESPECÍFICO PARA RESPOSTA DOS COORDENADORES DE ÁREA 81

APÊNDICE B - E-MAIL COM LINK ESPECÍFICO PARA RESPOSTA DOS GESTORES DAS UNIDADES ESCOLARES 82

APÊNDICE C - QUESTIONÁRIO I 83

APÊNDICE D - QUESTIONÁRIO II 87

1 INTRODUÇÃO

1.1 APRESENTAÇÃO DO TEMA

A administração empresarial tem passado por constantes mudanças nos últimos anos, o mercado a cada dia mais competitivo tem desafiado gestores a buscarem maior agilidade na tomada de decisões, sendo este fator fundamental quando se trata de atingir metas. Em um mercado extremamente bem-informado e exigente em função das novas tecnologias, o posicionamento das organizações mediante às estratégias corporativas deve ser analisado constantemente a fim de adaptá-las a este novo mercado consumidor (ALMEIDA, BISPO, CALVO, FERREIRA, 2012).

Neste contexto as ferramentas de gestão necessitam ser revistas com frequência. Esta dissertação aborda o planejamento orçamentário o qual aponta as metas projetadas pelas empresas e a percepção dos gestores a respeito deste processo, e ainda, como este assunto é tratado mediante a constante evolução do mercado.

A Gestão Orçamentária, tem por objetivo monitorar e sistematizar os gastos financeiros da empresa direcionando a tomada de decisões a fim de que esta esteja competitiva e rentável ao mercado. Dentro de seu escopo existem as seguintes ramificações de maior importância: Planejamento orçamentário, cenários possíveis de realização, acompanhamentos e revisões (WELSCH, 2010).

> O planejamento e controle de resultados pode ser definido em termos amplos, como um enfoque sistemático e formal a execução das responsabilidades do planejamento, coordenação e controle da administração. Especificamente, envolvem a preparação e utilização de (1) objetivos globais de longo prazo da empresa; (2) um plano de resultado de longo prazo desenvolvido em termos gerais; (3) um plano de resultado de curto prazo detalhado de acordo com diferentes níveis relevantes de responsabilidade (divisões, produtos, projetos etc.) e (4) um sistema de relatórios periódicos de desempenho, mais uma vez para os vários níveis de responsabilidade (WELSCH, 2010, p. 21).

Segundo Stedry (1999, apud PADOVEZE, 2010, p. 31) o orçamento é ‘‘a expressão quantitativa de um plano de ação e ajuda à coordenação e implementação deste plano’’.

Orçamento é o processo constante de dados do sistema de informação contábil atual, acrescentando-se dos dados previstos para os próximos exercícios e alterações planejadas. (PADOVEZE, 2010).

O orçamento não pode ser visto como uma forma de limitação e controle dos gastos de uma organização, este é na realidade um instrumento de gestão que permite concentrar

esforços nas atividades, buscando facilitar a tomada de decisão e possibilitando verificar eventuais riscos, objetivando alcançar as metas pré-estabelecidas (LEITE et al., 2008).

Com um planejamento eficiente, torna-se possível realizar uma melhor distribuição dos recursos disponíveis e destiná-los a suas atividades prioritárias (SÖTHE; KAMPHORST, 2009).

"Estudos indicam que o orçamento empresarial ainda mantém o seu papel de protagonista dentro das empresas" (SPONEM; LAMBERT, 2010, p. 56-75). Uma das variáveis que determina este papel, seria o fato de este se relacionar diretamente com todas as áreas do processo de gestão, sendo o principal parâmetro para atingir resultados. Ocorre também que este não é estático e pode sofrer adequações durante o processo conforme as necessidades e variáveis que o influenciam durante o período projetado. Trata-se de uma ferramenta administrativa dinâmica e em constante atualização.

Hansen e Mowen (1996) afirmam que o orçamento é um plano financeiro abrangente para a organização e proporciona vários benefícios: Incentiva o planejamento, possui informações que auxiliam no processo decisório, define um padrão de uso de recursos, o qual na sequência, é usado na avaliação de desempenho além de proporcionar aperfeiçoamento na comunicação e coordenação.

É um sistema que relaciona os diversos setores da empresa como um todo (áreas administrativas e produtivas), não focando processos e resultados isolados em determinados setores, mas sim de um conjunto de decisões que visualiza a empresa como um todo, produzindo um resultado final, dentro das diretrizes propostas que determina atingir ou não os resultados.

> O planejamento orçamentário é um sistema muito utilizado e não se trata de uma novidade ou estudo recente, mas sim de um método de administração usado desde os primórdios da administração, o qual já não analisa somente planejamento e controle de resultados, determinando o desempenho da empresa no período, mas sim a sinergia e adaptação dos vários setores da empresa na busca do atingimento de metas propostas e na adaptação deste planejamento aos diversos momentos da empresa durante o período (BARRETT; FRASER, 1977; p. 137-146).

Analisar e entender o comportamento do mercado e as projeções feitas pela empresa, monitorar os resultados e implementar ações para direcionar os esforços é fator determinante para atingir os resultados desejados e verificar a posição de mercado ocupada.

1.2 CONTEXTUALIZAÇÃO

O tema planejamento orçamentário, tem sofrido críticas à sua implementação e controle. Várias publicações têm feito abordagens levantando análises controversas sobre a utilidade e relevância e também críticas ao uso da ferramenta (SPONEM; LAMBERT, 2010). Conforme Bescos et al. (2004, p. 165-185) e Sponem e Lambert (2016, p. 47-61). "As críticas abrangem quatro grupos: efeitos perversos sobre os comportamentos dos gestores, inadaptação ao ambiente, ritual e foco excessivo no curto prazo".

Os comportamentos disfuncionais estimulam o conservadorismo nas empresas e acabam por desestimular a colaboração entre gestores (GOEBEL; WEIßENBERGER, 2016). O orçamento tradicional sendo estático não considera incertezas no ambiente, não é capaz de se adaptar as mudanças, ou seja, não incentiva a inovação nas organizações e busca de novas estratégias o que pode inibir inovações nos produtos e processos dentro da organização (FROW et al., 2010). Além disso o orçamento tradicional requer muito tempo de planejamento não tendo grande relevância para a gestão da organização (BESCOS et al., 2004). E ainda, "o foco excessivo do orçamento no curto prazo tende a inibir a geração de valor no longo prazo" (MERCHANT, 1990, p. 297-313).

Pesquisas relatam a relevância das críticas da prática e que o orçamento não é um artefato de grande utilidade na gestão das empresas (AHMAD; SULAIMAN; ALWI, 2003), mas existem também autores que ainda consideram o orçamento como a base para a tomada de decisão (LIBBY; LINDSAY, 2010).

As críticas de forma geral recaem no orçamento tradicional em função de este ser fixo no que diz respeito ao planejamento e metas e vigorar especificamente pelo prazo de um ano (HANSEN; OTLEY; VAN DER STEDE, 2002). Ainda assim, conforme estes autores, existe um consenso entre os artigos de que o orçamento não é um instrumento perfeito.

O que na verdade as críticas ao orçamento querem questionar é se este ainda tem relevância na empresa. Recentemente alguns estudos tem mostrado que as empresas têm optado por outras formas de implementação do orçamento: Orçamentos Flexíveis (EKHOLM; WALLIN, 2011), *Rolling Budgets* (BHIMANI; SIVABALAN; SOONAWALLA, 2017) e *Beyond Budgeting* (BOURMISTROV; KAARBØE, 2013).

Por outro lado, esta ferramenta se caracteriza por uso em múltiplas funções, as quais podem ser entendidas como sendo os vários papéis exercidos pelo orçamento nos vários níveis hierárquicos presentes nas organizações, onde podem surgir prioridades tais como: "a indução de metas, a instigação para a criatividade e a busca de novas oportunidades"

(HANSEN; VAN DER STEDE, 2004, p. 415-439). Segundo Frezatti et al. (2011) não existe um procedimento padrão para desenvolver e implementar o uso do planejamento nas empresas; cada empresa possui características diferentes as quais vão determinar como será este processo. O orçamento, é uma ferramenta de gestão financeira, mas sua abrangência é mais ampla, uma vez que torna formal o fluxo, o compartilhamento e também o uso de dados entre todas as áreas da empresa (CHAPMAN; KIHN, 2009).

Na verdade, o objetivo de um sistema de gestão é que este seja um instrumento de auxílio aos gestores em suas atividades diárias na empresa e facilitem a tomada de decisão baseada em informações confiáveis (LIBBY; LINDSAY, 2010).

O orçamento, em função de sua complexidade, pode assumir múltiplas funções dentro da organização, sendo assim, poderia ser explorado com mais intensidade no ambiente empresarial (HANSEN; VAN DER STEDE, 2004).

Para melhor identificar as dificuldades enfrentadas na sua elaboração e a importância do estudo, foram efetuados alguns levantamentos em publicações a fim de avaliar os principais problemas e a relevância do Planejamento Orçamentário:

a) portal do Mec: portal.mec.gov.br (BRASIL, 2021a).

Os dados levantados nestas publicações estão detalhados na Justificativa Prática.

1.3 JUSTIFICATIVA

O presente trabalho se justifica por dois aspectos: o teórico e o prático. No aspecto teórico pode ser observado a evolução das formas de elaboração do orçamento, bem como sua importância com base nas pesquisas realizadas nas bases de dados. No aspecto prático, a sua implantação em algumas organizações ainda enfrenta algumas resistências e apresenta dificuldades no entendimento da importância na sua aplicação, conforme será demonstrado a seguir.

1.3.1 Justificativa teórica

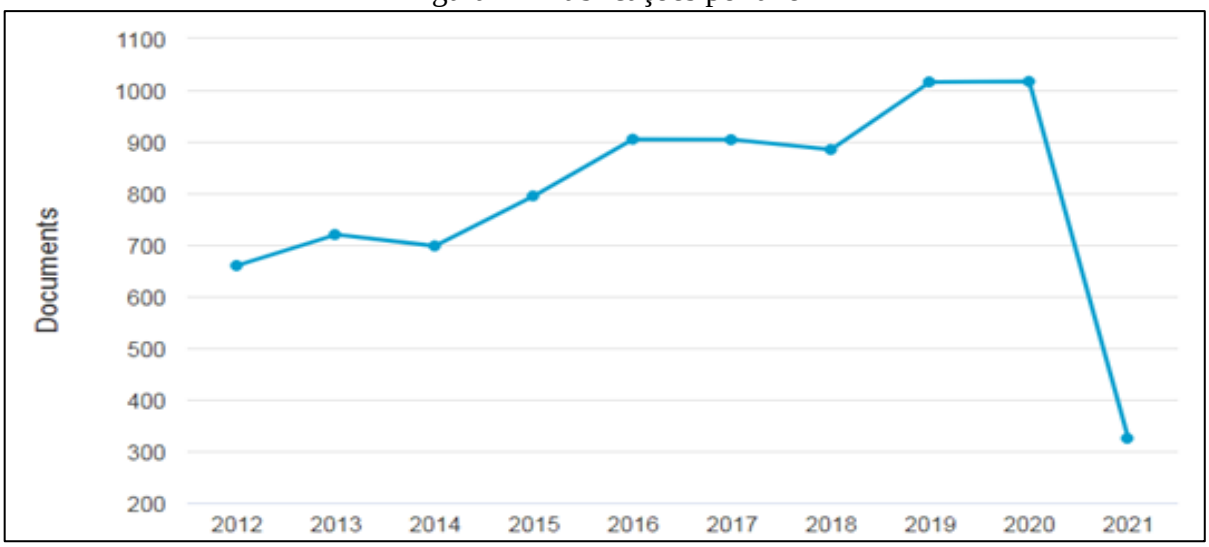
Centralizado o problema na questão “Planejamento Orçamentário”, existe um número considerável de publicações na área conforme dados bibliométricos a seguir. Foram utilizados como termos de pesquisa, “*Budget*” e “*Budget Planning*”, pesquisados na base de dados Scopus obtendo os seguintes resultados: Levantamento feito desde 2012 até 2021 (7.925 publicações) buscou-se o termo de pesquisa no título e/ou palavras-chave e/ou resumo

dos artigos.

As buscas foram restringidas à Base Scopus por ser “a maior base de dados de resumos e citações de literatura revisada por pares, com ferramentas bibliométricas para acompanhar, analisar e visualizar a pesquisa” (BRASIL, 2021b; ELSEVIER, 2021).

Os dados foram filtrados considerando-se, publicações por país, autores e tipos de publicações. Na Figura 1, são apresentados os gráficos específicos de publicações.

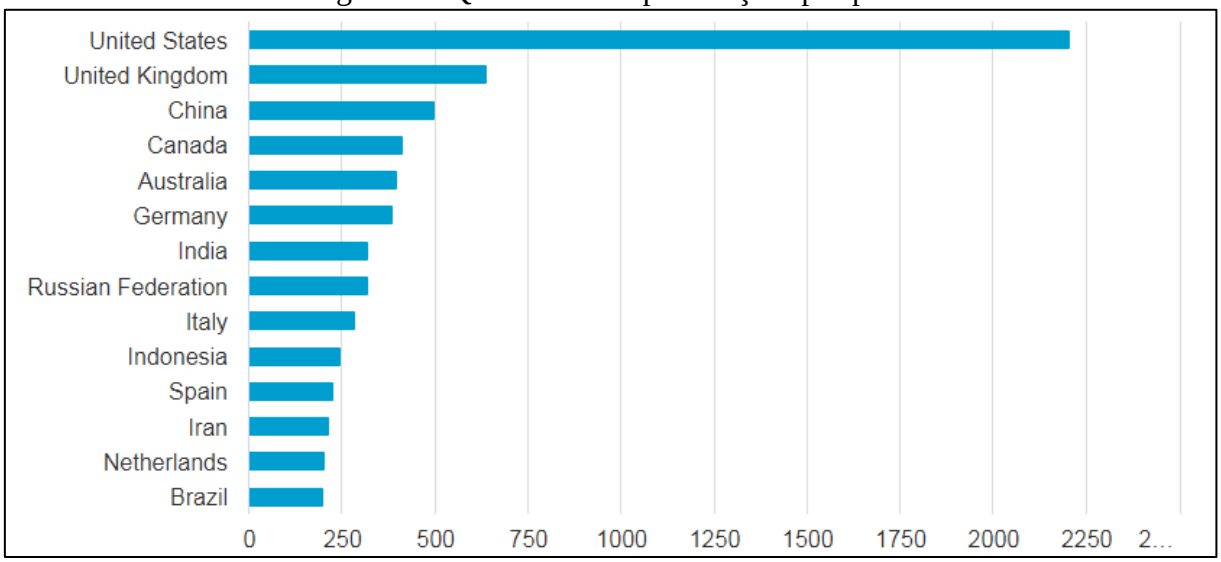
Figura 1 – Publicações por ano



Fonte: Scopus (2021).

Na Figura 1, encontra-se a análise de publicações por ano obtidas na base Scopus. Analisando os números identifica-se o maior pico de estudos entre os anos de 2019 e 2020 com 1.016 e 1.017 publicações, respectivamente.

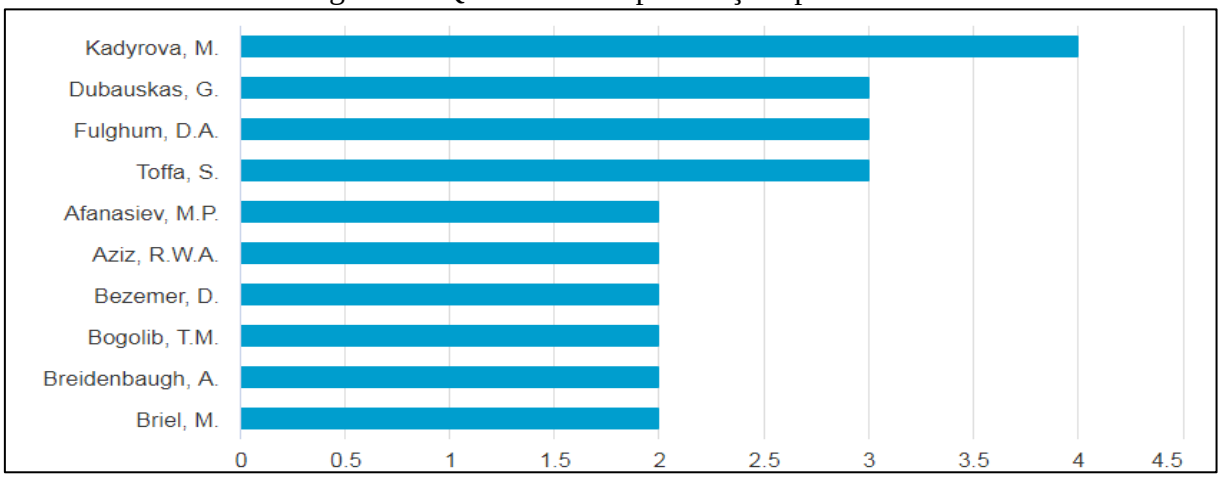
Figura 2 – Quantidade de publicações por país



Fonte: Scopus (2021).

Na Figura 2 observa-se que as publicações estão fortemente centradas nos Estados Unidos, com o maior número de trabalhos de pesquisa publicados (2.206). O Brasil tem 199 publicações na área no mesmo período.

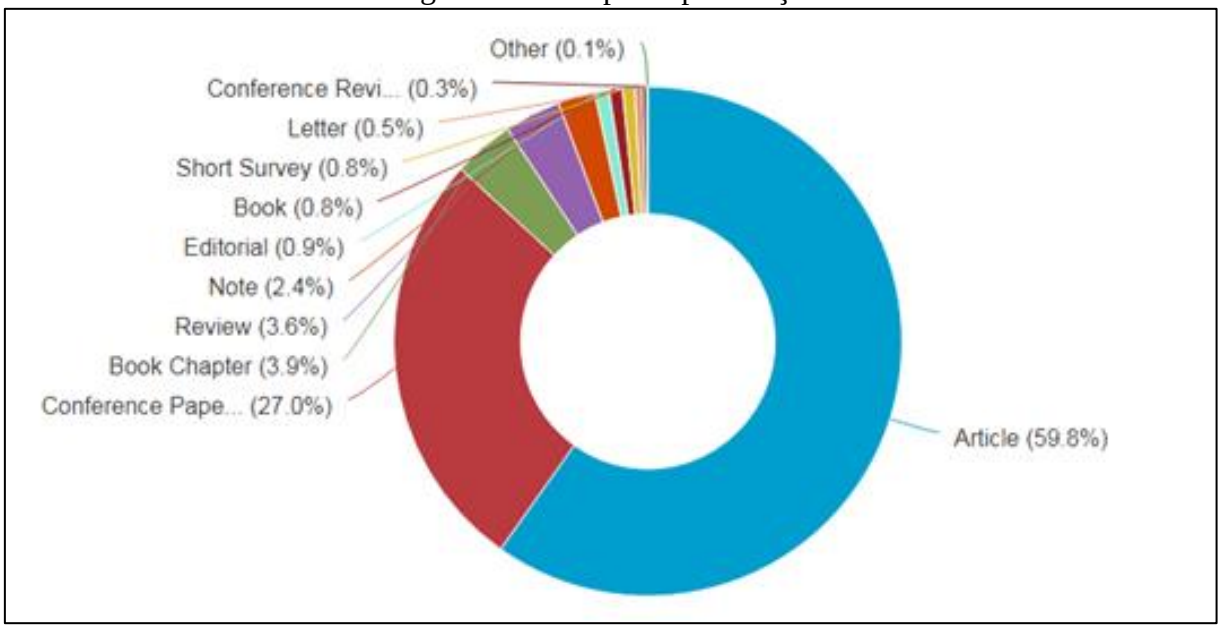
Figura 3 – Quantidade de publicações por autor



Fonte: Scopus (2021).

Na Figura 3 verifica-se que o autor com maior número de trabalhos foi Kadirova M., com quatro publicações na área.

Figura 4 – Por tipo de publicação

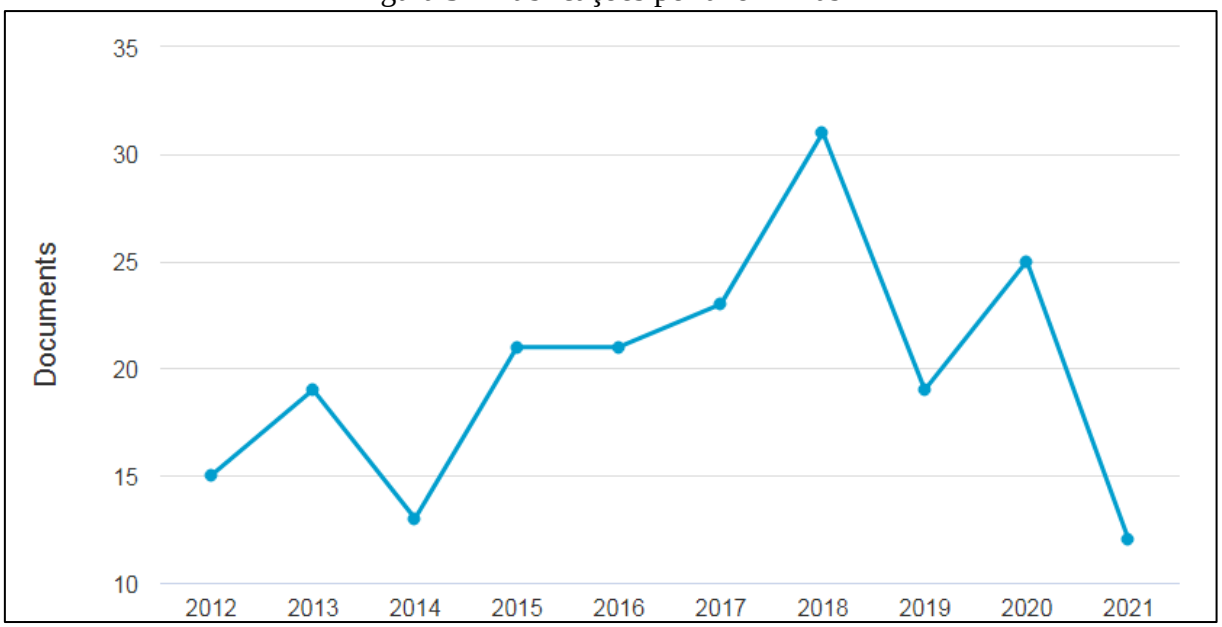


Fonte: Scopus (2021).

A Figura 4 especifica o número de publicações por periódico, sendo a grande maioria

artigos (59,8%).

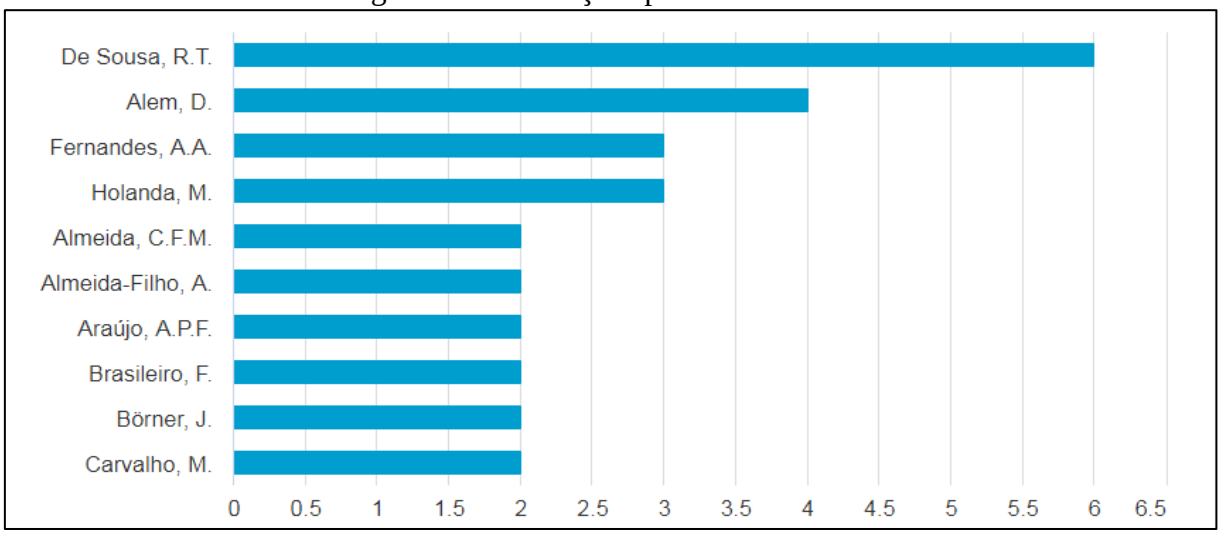
Figura 5 – Publicações por ano – Brasil



Fonte: Scopus (2021).

A Figura 5 mostra que no Brasil o número de pesquisa atingiu um índice de 31 publicações em 2018, (considerando-se um período de dez anos, foram 199 publicações no total), o que comprova que este é um assunto que vem se destacando nos últimos anos em termos de pesquisa e se considerado o número de publicações em outros países coloca o Brasil em uma posição bem aquém aos Estados Unidos, por exemplo.

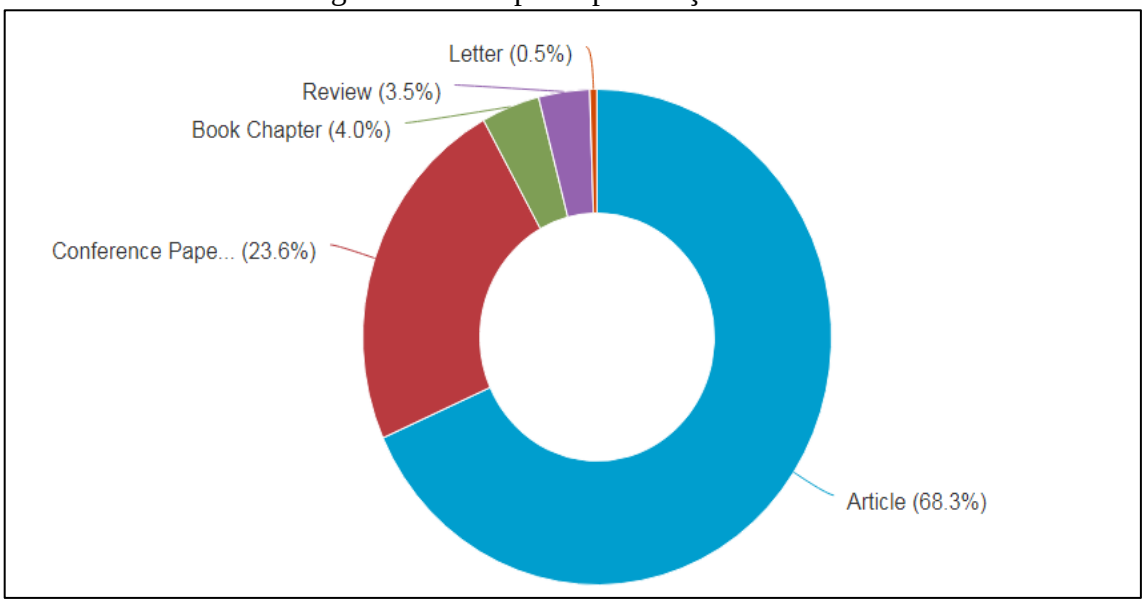
Figura 6 – Publicações por autor – Brasil



Fonte: Scopus (2021).

Na Figura 6, consta o número de publicações por autor. Destaca-se De Sousa, R.T. com seis publicações. Na figura 7 verifica-se que 68,30% dos materiais produzidos são artigos.

Figura 7 – Por tipo de publicação – Brasil



Fonte: Scopus (2021).

1.3.2 Justificativa prática

O orçamento em uma instituição de ensino é tão indispensável como para qualquer empresa no que tange ao planejamento e controle das finanças, independentemente do tamanho da escola. É importante que o gestor escolar tenha sempre em mãos esta ferramenta, como um referencial nas tomadas de decisões. Em função disso este documento deve ser completo e detalhado.

Segundo o portal do MEC (BRASIL, 2021a) o orçamento das escolas técnicas é um obstáculo enfrentado pelos gestores. As salas de aula frequentemente apresentam ociosidade. Se mencionada a importância destas escolas em estarem antecipando tendências e a busca constante de crescimento e atualização, o orçamento tem um impacto ainda maior no resultado final da instituição.

O orçamento também acaba por influenciar outros fatores que impactam negativamente nos resultados obtidos pelas escolas de ensino técnico. Os quais estão destacados a seguir:

1.3.2.1 Disponibilidade de tempo

Gestores escolares com dificuldade em gerenciar o próprio tempo, em função da estrutura enxuta das escolas, estes acabam por “abraçar” outras funções. Segundo pesquisa da AOG Consultoria Educacional (CAMARGO, 2017), publicada no final de 2017, 34% do tempo do diretor da escola é dedicado a tarefas diversas, e somente 11% é dedicado a gestão.

1.3.2.2 Evasão escolar

1.3.2.2.1 Concorrência com cursos de nível tecnólogo

A oferta de cursos de nível superior nas áreas de conhecimento em que o ensino técnico também atua (Recursos Humanos, Marketing, Administração), influência na escolha dos alunos, uma vez que concede uma certificação de nível superior.

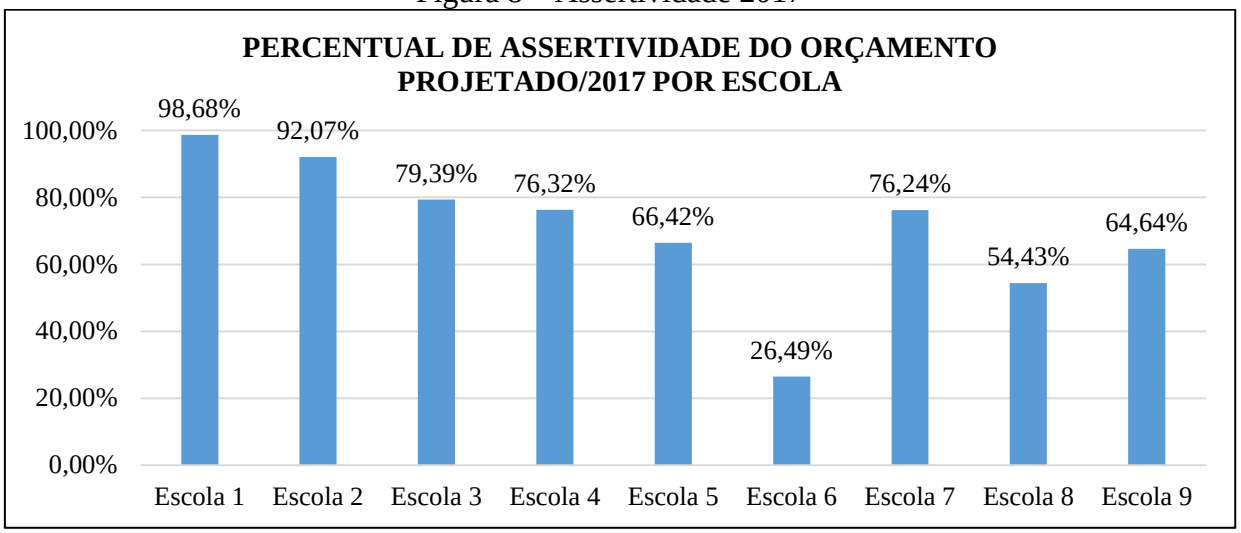
1.3.2.3 Rodízio de professores

Há falta de incentivo para a permanência do professor na escola, os quais por vezes conciliam a atividade com outra ocupação profissional. Neste trabalho foi analisado o comportamento de uma instituição de ensino técnico e os resultados obtidos nos últimos três anos, verificando a percepção dos agentes envolvidos na elaboração do orçamento, (Diretores) e também de coordenadores de área os quais implementam as estratégias para atingimento de resultados.

As escolas analisadas pertencem a mesma rede de ensino (nove unidades pesquisadas) e tem características similares quanto a sua estrutura física, oferta de cursos, colaboradores, e abrangência em termos de área de atuação.

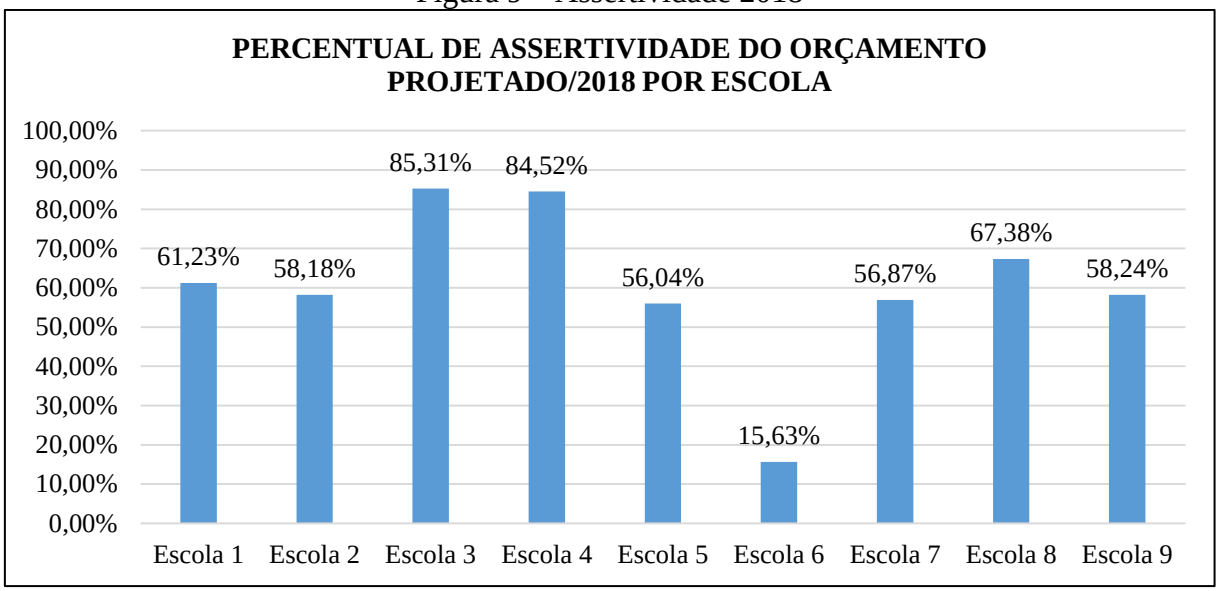
Conforme dados do orçamento de 2017- 2018 e 2019 previsto e realizado, foram confrontados dados de escolas que atingiram as metas propostas e também de escolas que não atingiram o que foi projetado no orçamento (Figuras 8, 9 e 10 a seguir).

Figura 8 – Assertividade 2017



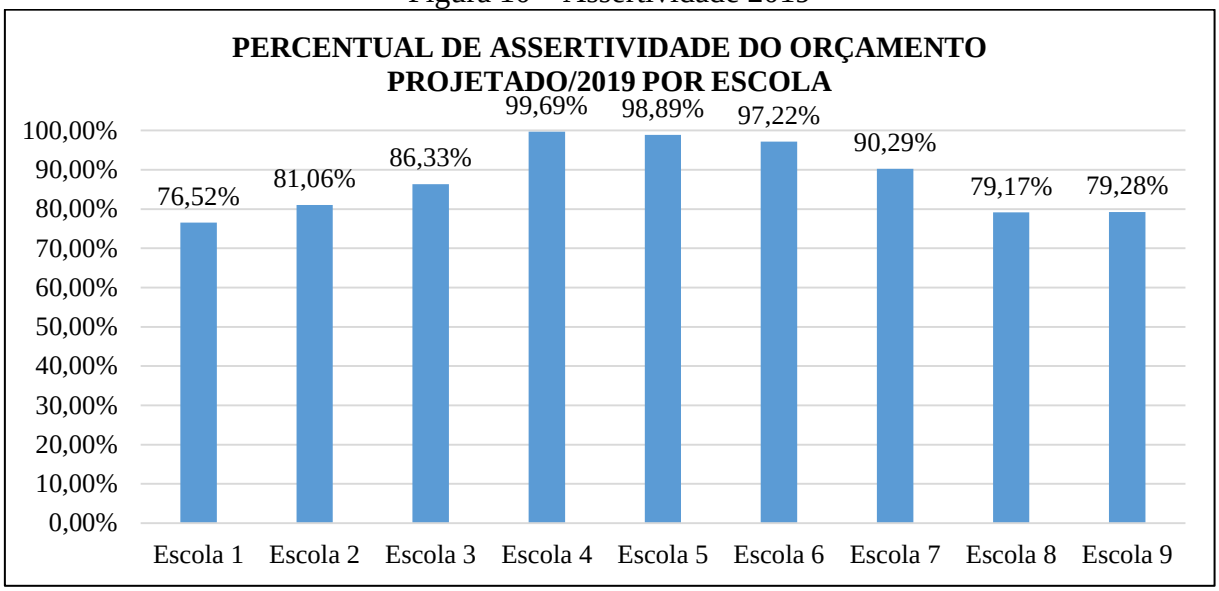
Fonte: A autora (2021).

Figura 9 – Assertividade 2018



Fonte: A autora (2021).

Figura 10 – Assertividade 2019



Fonte: A autora (2021).

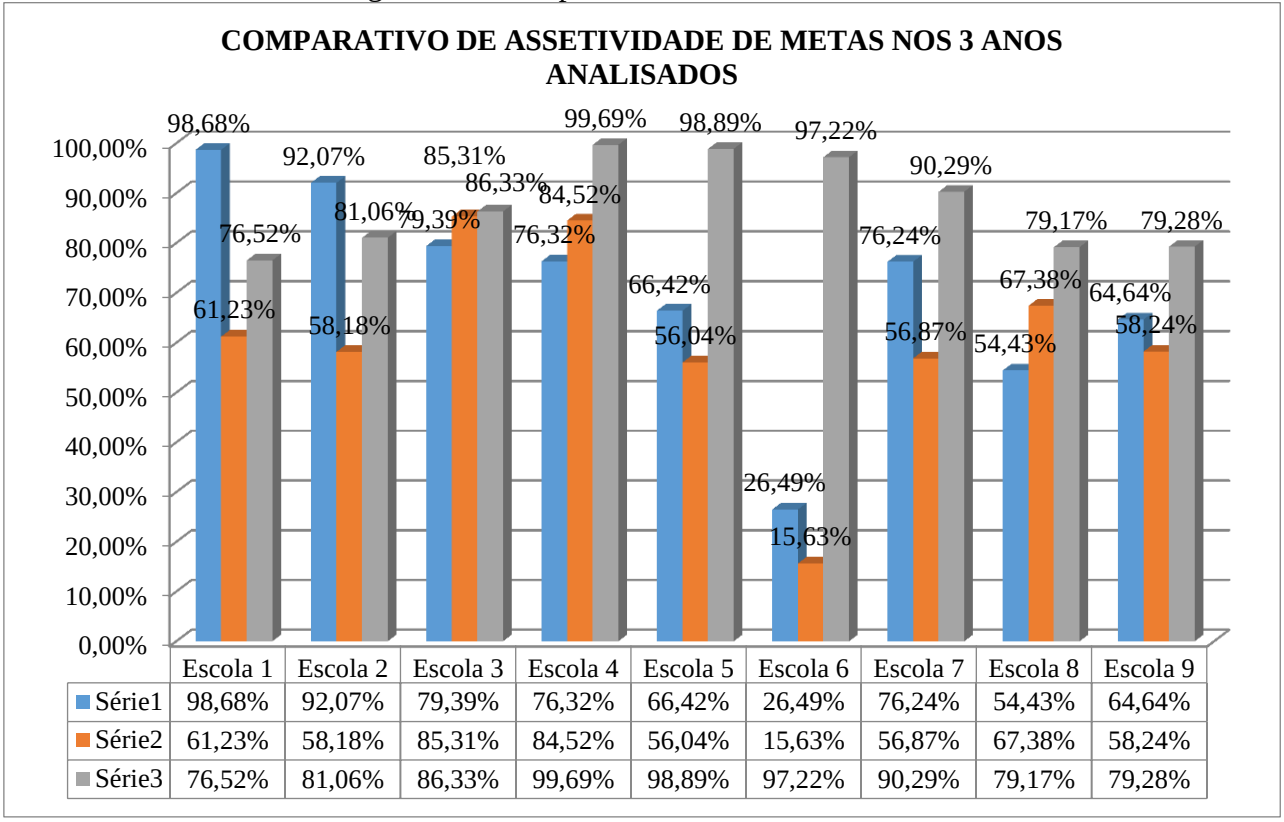
De modo geral o levantamento (Figura 10) mostra que no ano de 2019 os resultados da rede de ensino no estado do RS ficaram abaixo do esperado. A maioria das escolas não atingiu as metas propostas no orçamento.

As escolas 4, 5, 6 e 7, foram as que obtiveram os melhores resultados no estado atingindo os níveis determinados conforme demonstrado na Figura 9.

A escola 4 teve um índice de assertividade de 99,69%, num comparativo a que a instituição fez a nível Brasil, ficou em terceiro lugar, sendo que somente duas escolas do total da rede conseguiram 100% de assertividade (todas no RS).

A escola 9 (base do trabalho) por sua vez ficou em um nível de assertividade de 79,28%. Conforme a Figura 11 segue um demonstrativo das escolas que melhor se destacaram nos três anos pesquisados em comparação com as escolas que não atingiram as metas neste mesmo período.

Figura 11 – Comparativo de assertividade



	Escola 1	Escola 2	Escola 3	Escola 4	Escola 5	Escola 6	Escola 7	Escola 8	Escola 9
Série1	98,68%	92,07%	79,39%	76,32%	66,42%	26,49%	76,24%	54,43%	64,64%
Série2	61,23%	58,18%	85,31%	84,52%	56,04%	15,63%	56,87%	67,38%	58,24%
Série3	76,52%	81,06%	86,33%	99,69%	98,89%	97,22%	90,29%	79,17%	79,28%

Fonte: A autora (2021).

As escolas 1 e 2 passaram de um patamar de assertividade extremamente elevado (2017) a níveis abaixo da meta nos anos seguintes. As escolas 3, 4, 5, 6 e 7 tiveram uma melhora considerável e as duas últimas (números 8 e 9) permanecem com níveis de assertividade ainda a serem melhorados.

1.4 QUESTÃO DE PESQUISA

O orçamento empresarial é peça fundamental na administração de qualquer empresa. Este estudo tem por base a percepção dos gestores sobre o processo de elaboração do planejamento orçamentário em uma instituição de ensino técnico profissionalizante e os resultados obtidos. Assim sendo, a questão é: “Como diretores e coordenadores analisam a elaboração e uso do orçamento?”

1.4.1 Objetivos

Nesta seção são descritos o objetivo geral e os objetivos específicos deste trabalho.

1.4.1.1 Objetivo geral

Analisar a percepção dos diretores e coordenadores sobre a elaboração e uso do orçamento em uma instituição de ensino.

1.4.1.2 Objetivos específicos

Tem-se os seguintes objetivos específicos:

a) examinar como o orçamento é percebido;
b) analisar se o orçamento está adaptado ao ambiente (interno e externo das escolas);
c) averiguar se o orçamento é considerado útil na administração escolar quanto a tomada de decisões;
d) conhecer quais críticas são feitas ao processo orçamentário;
e) identificar se o orçamento causa efeitos perversos;
f) verificar se existe divergências entre os dois grupos de respondentes (diretores e coordenadores das escolas pesquisadas);
g) verificar se os níveis de assertividade no planejamento orçamentário estão ligados a percepção dos gestores quanto a utilidade do orçamento.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

As pesquisas sobre Orçamento empresarial no Brasil podem ser consideradas recentes, visto que o interesse pelo assunto surgiu em meados de 1940, mas a implementação prática, ocorreu por volta de 1970 (ZDANOWICZ, 1989).

Contudo este tema tem-se mostrado imprescindível no contexto administrativo e operacional da empresa. Uma de suas principais funções está ligada a previsão de fluxo de caixa e resultados, servindo como norteador para controle e cumprimento de metas financeiras e operacionais avaliando o desempenho da empresa no período. O maior benefício é permitir uma melhora de resultados da empresa. A análise do orçamento permite verificar as ações aplicadas em determinado momento, quais foram adequadas e trouxeram os resultados desejados e quais deverão ser revistas, possibilitando uma projeção futura assertiva.

"Orçamento empresarial é a projeção de receitas e gastos que uma organização elabora para determinado período de tempo". (CARNEIRO,2015, P.15)

Segundo Lunkes (2008) o envolvimento de todos os níveis gerenciais no processo de elaboração do planejamento orçamentário é imprescindível para a eficácia e controle desta ferramenta de gestão.

Conforme Mucci e Frezatti (2017) As empresas não tem o hábito de efetuarem um planejamento mais arrojado em termos de metas a serem alcançadas ou ainda tem dificuldade em trabalhar em equipe, e este fator é fundamental na elaboração do orçamento.

Para Welsch (2010) Orçamento Empresarial é definido por um planejamento administrativo que compreende as ações a serem realizadas em um determinado período, a fim de atingir metas propostas pela administração. Zdanowicz (1989), define o orçamento como sendo um plano operacional e de investimentos pré-estabelecidos com o objetivo de direcionar a empresa para o atingimento de metas.

"Orçamento empresarial é a projeção de receitas e gastos que uma organização elabora para determinado período de tempo". (CARNEIRO, 2015, P.15).

"O orçamento é mais do que uma simples estimativa, pois deve ser baseado no compromisso dos gestores em termos de metas a serem alcançadas" (FREZATTI, 2009, p. 46).

O orçamento empresarial tem o objetivo de executar as metas definidas no planejamento (SANTOS et al., 2008). Assim sendo deve-se elaborar um planejamento estratégico bastante detalhado, para que o orçamento empresarial tenha um embasamento concreto (FLORES; LEAL, 2018)

Marion e Ribeiro (2011) determinam o processo orçamentário como sendo composto por três etapas: previsão, orçamento e o controle: (a) Previsão: é a verificação das opções de plano de ação para atingir as metas propostas pela empresa (b) Orçamento: Formaliza o plano de ação aonde os objetivos são especificados e os meios para atingir tais objetivos e (c) Controle: É o comparativo entre o realizado (desempenho real) com o orçado, para verificar o comportamento da empresa mediante as metas e os fatores que permitiram o atingimento ou não, a fim de tomar decisões realinhando as ações propostas.

O orçamento é a ferramenta capaz de avaliar atividades e problemas relacionados a elas, sendo de grande ajuda na tomada de decisões. O orçamento é o aspecto financeiro do planejamento no qual se analisam todas as possibilidades de desenvolvimento definidas no planejamento, tendo sempre um olhar financeiro sobre ele (SANTOS, 1992).

Entre outras utilidades o orçamento empresarial é antes de mais nada uma ferramenta de controle, onde a empresa compara os números determinados no planejamento com os números realizados em um período específico. (MELO et al, 2017).

Hansen e Van der Stede (2004) avaliam que a satisfação no orçamento está ligada com o desempenho das funções de planejamento, avaliação de desempenho e comunicação de metas para formação de estratégias.

Mucci e Frezatti (2017) afirmam ainda existirem críticas ao orçamento, as quais se relacionam a forma como é vista esta ferramenta pelos usuários.

A verificação de fatores externos e internos mostra as vantagens competitivas da empresa e os fatores limitantes para o atingimento de resultados o que geralmente são as vendas.

"A adoção de determinado tipo e conceito de orçamento está totalmente ligada ao modelo de gestão da empresa e a cultura orçamentária desenvolvida internamente" (PADOVEZE; TARANTO, 2009, p. 33).

O Quadro 1, a seguir, apresenta alguns conceitos conforme os seguintes autores: Anthony (1965), Simons (1995), Chenhall (2003) e Merchant e Van der Stede (2007).

Quadro 1 – Definição, natureza e foco dos SCG

Autores	**Definição**	**Natureza**	**Foco**
Anthony	Processo que vem a assegurar que os recursos obtidos pela organização são utilizados de forma eficaz a fim de atingir os objetivos determinados para o período.	Formais	Atividades Organizacionais
Merchant e Van der Stede	Sistemas utilizados pelos gestores para assegurar que as decisões tomadas na empresa estão de acordo com os objetivos da orgsnização.	Formais e Informais	Comportamento dos Indivíduos

Chenhall	Práticas utilizadas de forma a atingir objetivos.	Formais e Informais	Atividades Organizacionais
Simons	Procedimentos formais baseados em informações, que são utilizados pelos gestores para manter ou alterar atividades organizacionais.	Formais	Atividades Organizacionais

Fonte: Baseado em Alves (2010, p. 19).

2.1 TIPOS DE ORÇAMENTO

Seguem alguns modelos orçamentários utilizados no ambiente empresarial.

2.1.1 Orçamento matricial

Tem por finalidade a análise e a gestão das despesas e receitas efetuando um cruzamento de dados. Além disso o orçamento é que determina a destinação dos recursos da empresa podendo detectar erros e realizar ajustes de forma mais ágil.

Para Santos et al. (2008), este tipo de orçamento procura por definições de regras que controlem as atividades da diretoria, gerência e demais setores de forma objetiva.

2.1.2 Orçamento incremental

Utiliza dados obtidos a partir de exercícios anteriores para obter uma projeção atual. Segundo Hansen et al. (2002, apud FARIAS et al., 2010, p. 4) o orçamento incremental consiste "na adição de um percentual em função, por exemplo, do crescimento da economia ou inflação do período e nos números do orçamento do ano anterior a fim de obter-se o orçamento do exercício vigente". É uma forma considerada mais rápida e ágil, contudo, pode ocasionar projeções ilusórias com uma certa fragilidade na visão de gastos sem que haja uma real necessidade.

2.1.3 Orçamento estático

É focado em uma única atividade e geralmente aplicado a funções administrativas. A partir da elaboração não sofre mais qualquer modificação.

Como característica básica possui a participação de todos os elementos que compõem o orçamento, tais como, receitas, despesas, custos, investimentos etc. A partir de volumes de produção ou ainda das vendas sendo estes baseados em projeções. Para Padoveze

(2010), este orçamento é o mais comum. Como vantagem existe a facilidade de acompanhamento e o tempo gasto na elaboração ser menor. Contudo fica engessado às decisões tomadas quando de sua elaboração.

2.1.4 Orçamento flexível

> Orçamento Flexível: É aquele que, uma vez elaborado, permite modificações ou ajustes de suas previsões em decorrência dos desvios observados durante a sua execução entre o que foi fixado e o que foi realizado. Esses reajustes podem estar previstos em decorrência do prazo de abrangência do orçamento ou mesmo em decorrência de oscilações que são normais entre o padrão fixado e o desempenho realizado. Dificilmente um orçamento é executado cem por cento conforme o planejado. Muitos fatores podem influenciar entre a data do planejamento e a da realização. Quando o orçamento for do tipo operacional e se referir à produção, por exemplo, podem ocorrer variações no custo da matéria-prima, dos salários, do volume de fabricação etc. (MARION; RIBEIRO, 2011, p. 200).

Este modelo permite variação dos orçamentos de custos e investimentos com base nos volumes de produção e vendas.

Segundo Padoveze (2010, p. 523), o "orçamento flexível é um conjunto de orçamentos que podem ser ajustados a qualquer nível de atividades".

A literatura a respeito deste tipo de orçamento não especifica a existência de um número limite de ajustes ou a periodicidade que deveria ocorrer, mas segundo Padoveze e Taranto (2009) somente mudanças significativas e que impactam nos resultados da empresa é que deveriam originar ajustes no orçamento.

2.1.5 Orçamento ajustado

Segundo Padoveze e Taranto (2009), este orçamento possibilitaria uma flexibilização no orçamento original quando ocorrem mudanças significativas no cenário projetado.

Este provém do orçamento flexível, o qual deve passar a vigorar quando a empresa modifica o volume da atividade inicialmente planejada para ajuste de plano. Contudo este tipo de ajuste somente pode ocorrer mediante eventos significativos que atingiriam toda a empresa, uma recessão, por exemplo.

2.1.6 Orçamento contínuo ou *rolling forecast*

É um tipo de orçamento que analisa o comportamento dos valores alcançados em um

determinado espaço de tempo, buscando sempre atualizá-lo para que seja adaptado a nova realidade da empresa.

Segundo Frow et al. (2010) o orçamento contínuo é a capacidade de uma organização de rever planos e alocar recursos novamente, de forma mais flexível.

2.1.7 Orçamento operacional

Fornece a visão geral dos custos da empresa, oportunizando o cálculo de cenários possíveis conforme o volume de negócios.

Para Anthony e Govindarajan (2001 apud FARIAS et al., 2010, p. 4), esse tipo de orçamento "visa a contemplar as receitas e as despesas previstas e possui periodicidade de um ano".

2.1.8 Orçamento base zero

Este orçamento parte do princípio de elaboração a partir do zero, ou seja, os gestores devem esclarecer e justificar cada linha de gastos incluída no orçamento.

Padoveze (2000, p. 384) discorre que "A filosofia do orçamento base zero está em romper com o passado, ou seja, nunca deixar o orçamento partir da observação dos dados do passado, pois estes podem conter ineficiências que poderiam ser perpetuadas".

2.1.9 *Beyond budgeting*

O *Beyond Budgeting* propõe mudar a forma de gestão das organizações tornando-as descentralizadas. Desta forma não só o planejamento orçamentário, mas também o comprometimento com metas passa a ser responsabilidade do gestor de cada operação. Assim o planejamento não seria mais de responsabilidade da alta gestão. O que muda deste para o orçamento tradicional:

a) planos mais adaptáveis de gerenciamento;
b) modelos de gestão descentralizados.

Para Padoveze e Taranto (2009), o *Beyond Budgeting* não deveria ser tratado como um sistema orçamentário; e sim como um tipo de modelo de gestão dentro da organização.

3 METODOLOGIA

A metodologia desta dissertação consistiu em sua essência em um estudo de caso. Conforme Yin (2001) "o estudo de caso é uma estratégia de pesquisa que compreende um método que abrange tudo em abordagens específicas de coletas e análise de dados".

> [...] um estudo de caso é uma investigação empírica que investiga um fenômeno contemporâneo dentro do contexto da vida real, especialmente quando os limites entre fenômeno e contexto não estão claramente definidos (YIN, 2005, p. 32).

Este método é considerado muito útil quando o foco do estudo é bastante abrangente e em função de sua complexidade não pode ser estudado fora do ambiente onde ocorre. Foi utilizada ferramenta de pesquisa do tipo *survey* (que é uma forma de coleta de dados e informações a partir de características e opiniões de determinados grupos de indivíduos). Foi aplicado um questionário eletrônico encaminhado a um grupo de gestores (diretores e coordenadores) de escolas técnicas todas pertencentes a uma mesma rede educacional.

A pesquisa também é descritiva, uma vez que pretende criar um perfil de características de determinado grupo da população e qualitativa (cuja investigação tem foco nos aspectos qualitativos da questão). O objetivo destas características de pesquisa é considerar a visão subjetiva da questão de estudo, ou seja, identificar e analisar dados que não podem ser mensurados numericamente no que tange a abordagem do problema, pois o principal objetivo deste estudo foi analisar a percepção dos diretores e coodenadores quanto a elaboração e uso do orçamento e se esta percepção exerce influência sobre a assertividade de metas projetadas.

A pesquisa qualitativa caracteriza-se como sendo "fonte direta de dados no ambiente natural, constituindo-se o pesquisador no instrumento principal" (BOGDAN; BIKLEN, 1994 apud BOAVENTURA, 2004, p. 56). O Quadro 2, a seguir, representa os Aspectos Metodológicos abordados na pesquisa.

Quadro 2 – Aspectos metodológicos abordados

(continua)

Natureza	Básica	Na pesquisa básica o pesquisador tende a satisfazer uma necessidade intelectual de conhecer e compreender determinados fenômenos (BARROS; LEHFELD, 2014).
	Aplicada	A pesquisa aplicada, operacionaliza os resultados do trabalho. O pesquisador busca solução prática e imediata a problemas do dia a dia (BARROS; LEHFELD, 2014).
Forma de Abordagem	Quantitativo	Segundo Gil (2008): A pesquisa quantitativa é um método de pesquisa que utiliza a quantificação de coleta de informações e no seu tratamento, mediante técnicas

		estatísticas, tais como percentual, média, desvio-padrão, coeficiente de correlação, análise de regressão, entre outros.

(conclusão)

	Qualitativo	"fonte direta de dados no ambiente natural, constituindo-se o pesquisador no instrumento principal" (BOGDAN; BIKLEN, 1994 apud BOAVENTURA, 2004, p. 56).
Tipo de Investigação	Exploratória	Tem por finalidade proporcionar maior entendimento do problema (fenômeno a ser investigado), no intuito em torná-lo mais evidente ou construir hipóteses (GIL, 2008).
	Descritiva	Observar, registrar, analisar, classificar e interpretar os fatos ou fenômenos (variáveis) sem a interferência do pesquisador (GIL, 2008).
	Explicativa	Analisar e interpretar os fenômenos estudados, tem como foco principal identificar os fatores que determinam ou que contribuem para a ocorrência dos fenômenos (causas) (GIL, 2008).
Procedimento Técnico	Pesquisa Bibliográfica	Dados obtidos a partir de artigos já publicados.
	Pesquisa Documental	Elaborada a partir de documentos da instituição pesquisada.
	Pesquisa Experimental	Verificar variáveis que podem influir no objeto de estudo.
	Estudo de Caso	Conforme Yin (2001) o estudo de caso é uma estratégia de pesquisa que compreende um método que abrange tudo em abordagens especificas de coletas e análise de dados.
	Survey	Trata-se de uma investigação quantitativa, de coleta de dados a partir de informações obtidas junto a um grupo de indivíduos.
	Pesquisa Participante	Pesquisa feita aos indivíduos participantes da situação pesquisada.

Fonte: Elaborado com base em Birnberg et al. (1990) e Hesford et al. (2007).

3.1 CARACTERIZAÇÃO DA EMPRESA E DOS RESPONDENTES

A empresa objeto da pesquisa é uma instituição de ensino pertencente a uma rede de escolas de ensino técnico profissionalizante com 72 anos de história, contando atualmente com 38 unidades atuando no estado Rio Grande do Sul.

Segundo Marconi e Lakatos (2007, p. 165) "a amostra é uma parcela convenientemente selecionada do universo (população); é um subconjunto do universo".

A partir deste momento vamos denominá-la de Escolas Ensino S/A. A Ensino S/A utiliza modelos baseados nas normas do Sistema de Gestão da Qualidade e no modelo de excelência em gestão da Fundação Nacional da Qualidade (FNQ), o que fornece indícios para a existência de excelência na gestão, tendo sido premiada por diversas vezes com o Troféu Bronze (PGQP) e mais recentemente com o Troféu Prata (2018).

Os dados foram obtidos através do demonstrativo de metas projetadas e realizadas referente aos períodos de 2017/2018/2019, junto as escolas. A pesquisa foi efetuada por meio eletrônico diretamente aos gestores e coordenadores de cada unidade.

Conforme Gil (2008), o processo de análise e interpretação de dados pode envolver

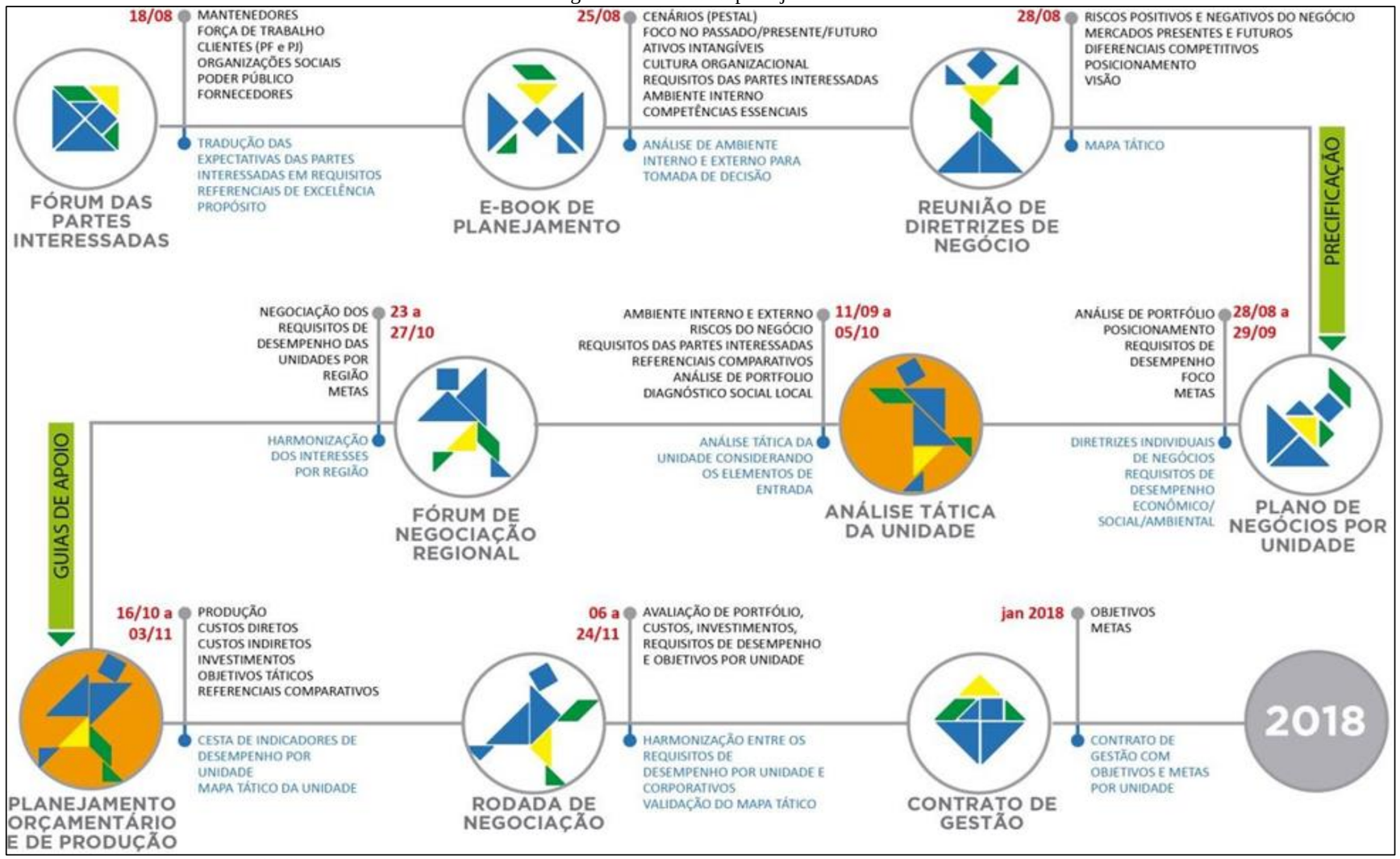
variados tipos de análise, contudo, é normal admitir que a análise dos dados seja de natureza predominante qualitativa. Os dados obtidos na pesquisa foram analisados, interpretados e

organizados, e estão apresentados na seção 4, de análise dos resultados.

3.2 PROCESSO ORÇAMENTÁRIO NA ESCOLA ENSINO S/A

O processo orçamentário da rede de ensino abrange várias etapas, conforme Figura 12 exemplificando o Mapa orçamentário 2018.

Figura 12 – Fluxo do planejamento



Fonte: Assessoria de Planejamento (2018).

As etapas acima envolvem todas as escolas pertencentes a rede de ensino a nível estadual, a fim de determinar o planejamento para o ano seguinte, possui um cronograma determinado pela diretoria estadual das escolas e um prazo para cada etapa do processo (cerca de 3 meses para conclusão).

O foco da pesquisa é a visão interna que cada escola tem deste processo, fatores contingencias, uso do orçamento e percepções gerais quanto a utilidade da ferramenta, visando identificar a visão dos gestores sobre a elaboração do orçamento e se esta interfere na assertividade quanto as metas planejadas.

Foram selecionadas nove escolas as quais receberam a pesquisa e apresentam estrutura física e administrativa semelhantes.

Alguns pontos, os quais devem ser observados com atenção quando da elaboração do orçamento empresarial se referem a análise dos processos, a fim de obter dados confiáveis na projeção do novo cenário desejado.

Segundo Hansen e Mowen (1996), o orçamento tem objetivos bastante abrangentes:

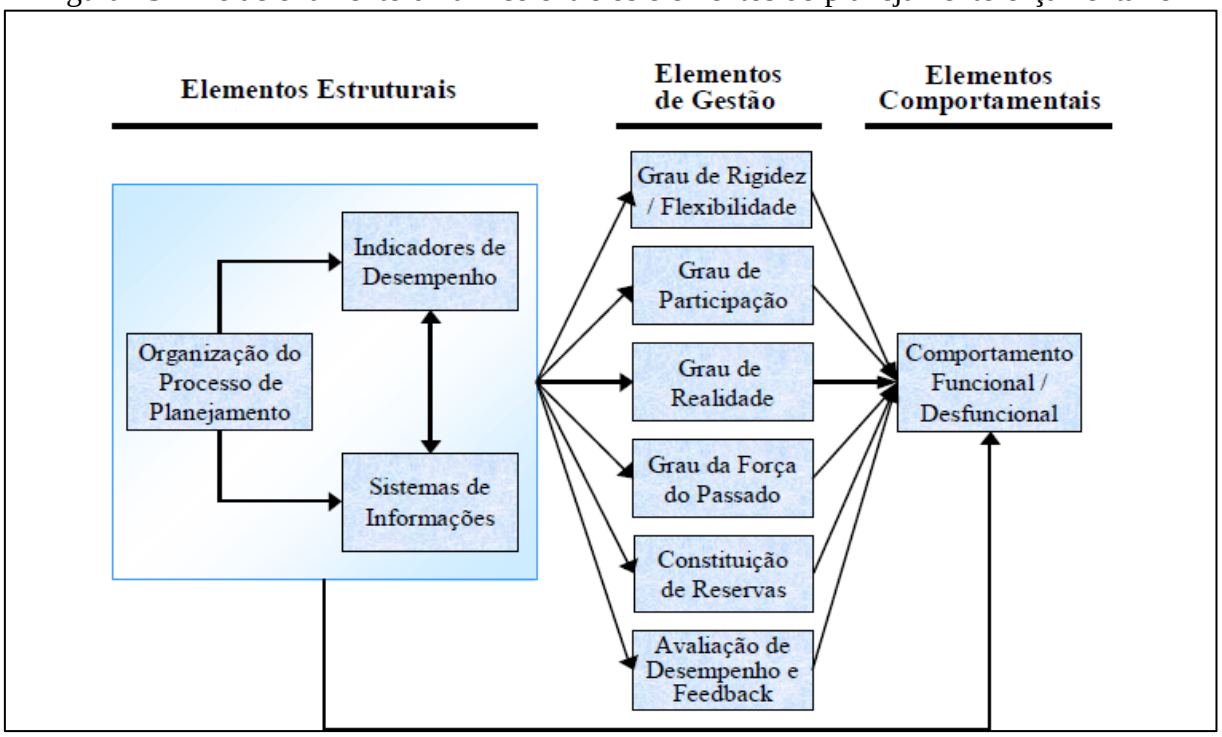
a) utilizar em sua potencialidade máxima os fatores ambientais internos e externos os quais afetam o desempenho da empresa;
b) avaliar a adequação de seus planos;
c) o orçamento deve servir de base para avaliar o desempenho gerencial;
d) verificar a comunicação gerencial;
e) apoio a políticas de preço e vendas.

Ao desenvolver o orçamento deve-se também traçar as estratégias para obtenção de resultados e verificar o seu adequado desdobramento para que cada área conheça suas metas e saibam elaborar os planos de ação que serão revertidos nos resultados esperados. Porém os objetivos somente serão atingidos se as estratégias de ação estiverem alinhadas entre os setores.

Analisar o fator limitante orçamentário da empresa: O fator limitante é o que poderá fazer com que a empresa não atinja seus objetivos.

O processo de pesquisa foi iniciado com foco no relacionamento dinâmico dos elementos do processo de planejamento (Figura 13).

Figura 13 – Relacionamento dinâmico entre os elementos do planejamento orçamentário



Fonte: Frezatti et al. (2010).

Essa classificação tem utilidade para fins da análise das interdependências entre os elementos.

Num primeiro momento o objetivo foi identificar as opiniões que os agentes têm do orçamento quanto a necessidades, elaboração, e como veem o processo durante o período em que deverão trabalhar para atingir os resultados.

3.3 COLETA DE DADOS

Para determinar no estudo deste caso específico os elementos que tem relevância no planejamento para o atingimento de metas, foi proposto um questionário as escolas a fim de verificar o comportamento dos agentes quando da elaboração do orçamento. Os questionários aplicados já existem e foram validados conforme segue:

O questionário I foi retirado da Tese de Doutorado de ESPEJO (2008). A pesquisa trata da análise do orçamento quanto a sua utilidade considerando fatores contingenciais que influenciam na tomada de decisão, levando-se em conta a existência de relação entre o sistema orçamentário, fatores contingenciais e desempenho.

O questionário II foi retirado da Dissertação de Mestrado de MUCCI (2013). A pesquisa está baseada na relação entre o uso do orçamento e a percepção dos usuários quanto

a utilidade e críticas.

Nesta pesquisa foi adotada a escala de mensuração métrica de *Likert* de 5 pontos conforme utilizado nos trabalhos anteriores (questionário 1), sendo 1 muito estável e 5 muito dinâmico, (a escala de *Likert* permite medir comportamentos e observar o grau de conformidade das respostas do entrevistado em qualquer afirmação proposta).

O mesmo questionário foi respondido pelos diretores das escolas e também coordenadores de área a fim de verificar a percepção destes quanto ao uso do orçamento. Este método apresenta como vantagem principal a obtenção de uma listagem de respostas objetivas, com pouco espaço ocupado e simples para o pesquisador codificar e analisar (COLLIS; HUSSEY, 2005).

Os itens do questionário que abordam percepções limitantes do orçamento, são baseados nos instrumentos aplicados por Sponem e Lambert (2016) que segregou as críticas em quatro grupos: efeitos perversos; inadaptação ao ambiente; ritual; e foco excessivo no curto prazo. Os instrumentos abrangem onze (11) afirmativas baseadas em escala *Likert* de cinco pontos indicando o grau de concordância do respondente às críticas ao orçamento, ou ainda N/A (Não Aplicável). Esses instrumentos foram originalmente traduzidos da língua francesa (SPONEM; LAMBERT, 2010) para a língua portuguesa.

Ainda quanto a percepção do orçamento, utilizamos a abordagem de Hansen e Van Der Stede (2004) na qual a comunicação de metas e a formação de estratégias estão positivamente associadas à satisfação geral com o orçamento e para tanto o mais favorável é envolver os profissionais neste processo. O benefício desta abordagem é que se concentra nas quatro razões a seguir: (1) planejamento operacional, (2) avaliação de desempenho, (3) comunicação de metas e (4) formação de estratégia.

A fim de existir uma coerência com as questões da pesquisa e o que efetivamente está sendo pesquisado obtendo uma ligação lógica entre esses elementos, foram definidas variáveis da pesquisa e suas formas de operacionalização, as quais foram divididas nos seguintes grupos: perfil dos respondentes, constructos (fatores contingenciais, sistema orçamentário, Uso facilitador do Orçamento, Percepção de Utilidade, Nível de Críticas ao Orçamento). Foram realizados Testes Não-Paramétricos para verificar a existência de divergência nas respostas dos dois grupos de respondentes.

Os constructos são elaborações com finalidade científica, de modo sistemático os quais representam o passo inicial em direção à formulação de uma teoria.

As variáveis do construto teórico estão identificadas com a tipologia proposta por Galbraith (1986), atreladas diretamente as fases do orçamento, acompanhamento

orçamentário, intensidade e revisão, propostas por Van der Stede (2001) e Merchant (1981).

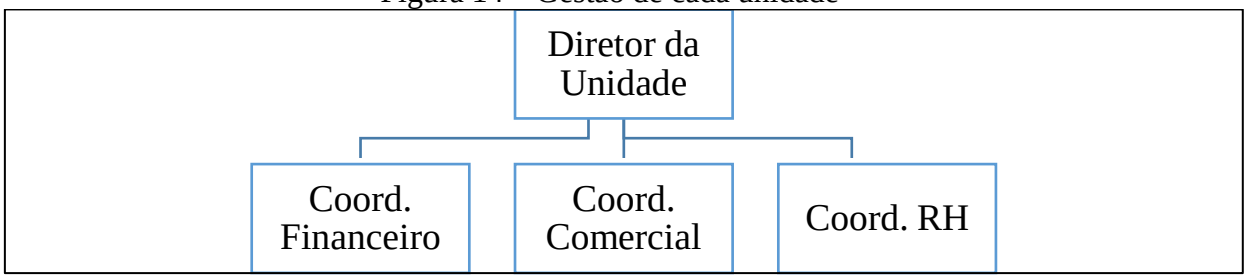
A tipologia proposta por Galbraith envolve os instrumentos que os participantes da organização podem utilizar para exercer o poder (o poder condigno ou coercitivo, o poder compensatório com recompensa e o poder condicionado), assim como os 3 atributos ou fontes que conferem poder (a personalidade, a propriedade e a organização) (ANDRADE; AMBONI, 2009).

3.3.1 Variáveis diretamente relacionadas ao controle orçamentário

Estas variáveis foram definidas utilizando-se o agrupamento dos quatro aspectos estudados por Merchant (1981): participação, acompanhamento orçamentário, comunicação e sofisticação tecnológica. Optou-se também em mesclar com algumas das dimensões propostas por Van der Stede (2001): ênfase, intensidade, revisão e detalhamento. Para Merchant e Van der Stede (2007, p. 329) "os propósitos de utilização do orçamento são de planejar, coordenar, controlar e motivar".

Cada Unidade pesquisada tem em sua gestão o Diretor e Coordenadores de Área os quais são os principais envolvidos no desenvolvimento e implementação das estratégias para atingir os resultados projetados no orçamento (Figura 14).

Figura 14 – Gestão de cada unidade



Fonte: A autora (2021).

Destaca-se que o planejamento como um todo, incluindo diretrizes e procedimentos orçamentários implicam entregas documentais dos respectivos setores envolvidos a fim de que na reunião de planejamento realizada a cada ano as decisões sejam tomadas com base em informações seguras que possam projetar o novo orçamento de forma a tornar possível atingir os objetivos propostos.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Os resultados foram analisados inicialmente de forma agrupada com todas as respostas, em seguida foram comparadas as opiniões entre os dois grupos que responderam a pesquisa, sendo o grupo 1 os diretores das escolas e o grupo 2 os coordenadores. Em seguida foi verificado se existem divergencias nas respostas dos dois grupos.

4.1 TRATAMENTO DOS DADOS

Os dados obtidos pelos respondentes no questionário foram processados pelo sistema SPSS (*Statistical Package for the Social Sciences*), além de análises descritivas e testes de hipoteses não- parametricos. Para analisar dois grupos utilizou-se o teste U de *Mann-Whitney* e para três ou mais grupos utilizou-se o teste de *Kruskal-Wallis –KW* .

As questões da pesquisa seguiram a seguinte sequencia: Fatores Contingênciais, Sistema Orçamentário, Informações de Desempenho, Uso Facilitador do Orçamento Empresarial, Percepção de Utilidade , Críticas ao Orçamento. Os resultados de cada análise foram comparados a literatura mencionada no referêncial teórico.

Durante o processo da coleta de dados observou-se que em algumas questões apresentaram itens sem resposta neste caso para termos uma análise mais próxima a realidade, os casos omissos foram substituidos pela média dos respondentes.

4.2 ANÁLISE DOS RESPONDENTES

A pesquisa foi efetuada em nove unidades da rede de ensino, totalizando 36 respondentes, destes recebemos 30 retornos.

Segue a análise descritiva dos respondentes quanto ao tempo de empresa e a formação acadêmica:

Tabela 1 – Análise dos respondentes

Tempo de Empresa	**Frequência**	**%**	**Formação**	**Frequência**	**%**
Entre 1 a 5 anos	8	26,66%	Superior Completo	19	63,33%
Entre 6 a 10 anos	6	20,00%	Pós Graduação	6	20%
Mais de 10 anos	16	53,34%	Mestrado	5	16,67%
			Doutorado	0	
Total	30	100,00%		30	100,00%

Fonte: A autora (2021).

Na Tabela 1 destaca-se que 53,34% dos respondentes têm mais de 10 anos de empresa. Estes dados demonstram que estes profissionais conhecem profundamente a instituição e entendem os processos de orçamento e gestão em sua totalidade.

Outro fato a ser considerado é que todos os respondentes têm Curso Superior completo sendo que destes 20% possuem alguma especialização e 16,67% têm mestrado.

Tabela 2 – Formação dos respondentes

		Frequência	Porcentagem	Porcentagem válida	Porcentagem acumulativa
Válido		1	3,3	3,3	3,3
	Administração	8	26,7	26,7	30
	Contabilidade	1	3,3	3,3	33,3
	Gestão	3	10	10	43,3
	Mestrado	5	16,7	16,7	60
	Pedagogia	2	6,7	6,7	66,7
	Pós-Graduação	6	20	20	86,7
	Psicologia	1	3,3	3,3	90
	Recursos Humanos	1	3,3	3,3	93,3
	Secretária Executiva	1	3,3	3,3	96,7
	Superior	1	3,3	3,3	100
	Total	30	100	100	

Fonte: Software SPSS versão 25.0. (2021).

Observa-se que na Tabela 2, dos 30 respondentes 26,7% cursaram Administração, sendo este o curso com maior incidência, seguindo por 10% Gestão e 6,7% Pedagogia.

Nas Tabelas 3 e 4 estão estratificados o tempo de empresa e formação acadêmica dos dois grupos, sendo, Grupo 1 (Diretores das Escolas) e Grupo 02 (Coordenadores dos Setores Financeiro- Comercial e Recursos Humanos de cada escola).

Tabela 3 – Análise: tempo de empresa e formação acadêmica grupo 1 – diretores de escola

Grupo 1- TEMPO DE EMPRESA			**Grupo 1- FORMAÇÃO ACADÊMICA**		
Tempo de Empresa	Frequência	%	Formação	Frequência	%
Entre 1 a 5 anos	0	0,00%	Superior Completo	6	66,66%
Entre 6 a 10 anos	1	11,10%	Pós Graduação	2	22,22%
Mais de 10 anos	8	88,90%	Mestrado	1	11,12%
			Doutorado	0	
Total	9	100,00%	Total	9	100,00%

Fonte: A autora (2021).

Tabela 4 – Tempo de empresa e formação acadêmica grupo 2 – coordenadores de área

Grupo 2- TEMPO DE EMPRESA			**Grupo 2- FORMAÇÃO ACADÊMICA**		
Tempo de Empresa	Frequência	%	Formação	Frequência	%
Entre 1 a 5 anos	8	38,10%	Superior Completo	13	61,91%
Entre 6 a 10 anos	5	23,80%	Pós Graduação	4	19,04%
Mais de 10 anos	8	38,10%	Mestrado	4	19,04%
			Doutorado	0	
Total	21	100,00%	Total	21	100,00%

Fonte: A autora (2021).

4.3 ANÁLISE DESCRITIVA DAS VARIÁVEIS

Para realização das entrevistas tomou-se por base nove escolas pertencentes a mesma instituição de ensino, totalizando 36 entrevistados, sendo nove diretores e três coordenadores de área pertencentes a cada unidade escolar. Destes obteve-se o retorno de 30 pesquisas validas para as análises ou 83,33% do total.

As análises foram realizadas considerando-se os seguintes elementos:

a) fatores contingenciais;
b) sistema orçamentário;
c) desempenho;
d) uso facilitador do orçamento;
e) percepção de utilidade;
f) nível de críticas ao orçamento.

Cada um desses elementos é composto por constructos que, por sua vez, são formados com as questões que analisam o constructo teórico e após foram comparados os resultados com a literatura. Foram efetuados também testes não paramétricos nas variáveis que apresentaram divergências quanto a opinião dos entrevistados levando-se em conta, cargo, tempo de empresa e formação acadêmica e verificando a existência ou não da influência destas variáveis nas respostas obtidas.

4.3.1 Fatores contingenciais

Segundo Donaldson (1999), são características da organização que refletem a influência do ambiente no qual a entidade está inserida. Para que a estratégia seja realista, é fundamental que seja adequada aos fatores contingenciais e ao ambiente.

Conforme Haldma e Lääts (2002) o ambiente impacta em fatores contingenciais internos, tais como estrutura, tecnologia e estratégia.

Os fatores contingências são compostos dos seguintes constructos: Dinâmica do ambiente, Tecnologia, Estrutura e Estratégia.

4.3.1.1 Constructo dinâmica do ambiente

Ambiente segundo Chenhall (2003, p. 136) são, “[...] atributos particulares como intensa competição de preço de competidores potenciais ou existentes, ou a probabilidade de

uma mudança na disponibilidade de materiais".

Nesta análise, observou-se quanto a percepção ambiental que esta se destaca mais no dinamismo do que na estabilidade.

Em uma escala de 1, para uma percepção de ambiente estável, com mudanças lentas e previsíveis, e 5, para ambiente muito dinâmico, com mudanças rápidas e imprevisíveis, todas as variáveis pertencentes a este constructo obtiveram uma classificação de média superior a 2,5, com uma única exceção na questão 3 (média de 2,16) Competição por compra de materiais.

Confome a tabela 5 o índice por compra de materiais se manteve em um quadro de maior estabilidade em função dos procedimentos internos da organização, sendo mais lenta e previsível, uma vez que existem normas específicas quanto aquisição de materias os quais ocorrem após pesquisa de preços.

As atitudes da concorrência são mais dinâmicas e imprevisíveis, em função deste mercado ter crescido muito nos últimos anos (abertura de novas escolas) obrigando as instituições a serem mais competitivas buscando diferenciais de preços principalmente.

O mercado em geral tem esta tendência de comparar preços, de forma a buscar diferenciação e optar pelo melhor custo-benefício.

O item que demonstrou ser mais instável está na Q.8. Gostos e Preferências dos clientes (Média 3,7). Este índice se destacou por ser influenciado por fatores como valores, estabilidade econômica, carga horária dos cursos, o que muitas vezes se torna decisivo para que o aluno opte pela escola, uma vez que a proposta da instituição pesquisada não contempla concorrência por preços e sim valor agregado aos serviços prestados.

Em destaque ainda, as restrições econômicas as quais atingiram uma média de 3,0333, o que pode ser justificado pelas oscilações na economia as quais podem gerar uma retração na oferta de emprego ou mesmo o aumento dos níveis de desemprego e acaba por impactar no número de matrículas.

A tecnologia aplicada ao processo produtivo (Q4) também se apresenta em um quadro mais dinâmico. A Instituição trabalha muito com redes sociais e comercio eletrônico, sendo este um dos principais meios de comunicação com o público alvo.

No ambiente a preferência dos clientes é o que mais tem impacto, seguido de tecnologia e atitudes da concorrência.

Tabela 5 – Constructo ambiente

	N	Mínimo	Máximo	Média	Desvio Padrão
Q01- Atitudes da Concorrência	30	1,00	4,00	3,2667	0,90719
Q02-Competição por Mão de Obra*	30	1,00	4,00	2,7857	0,80332
Q03-Competição por compra de materiais*	30	1,00	5,00	2,1600	0,97131
Q04- Tecnologia aplicada ao processo produtivo	30	2,00	5,00	3,4667	0,97320
Q05- Restrições Legais do Setor*	30	1,00	5,00	2,5357	1,27258
Q06- Restrições Políticas ao Setor*	30	1,00	5,00	2,7241	1,38705
Q07- Restrições Econômicas do Setor	30	1,00	5,00	3,0333	1,29943
Q08- Gostos e Pref. Dos Clientes	30	1,00	5,00	3,7333	1,01483
N válido (de lista)	30				

Fonte: Software SPSS versão 25.0 (2021).
*Valores Omissos: substituídos pela média dos respondentes

4.3.1.2 Constructo tecnologia

Segundo Zeithaml e Bitner (2003) os clientes classificam a qualidade de um serviço prestado a partir da percepção em relação ao resultado proporcionado, ou seja, estudar o comportamento dos clientes e conhece-los mediante as informações recebidas nos torna mais aptos a captação e fidelização dos mesmos.

As variáveis constantes na Tabela 6, tem seu foco principal na área comercial da instituição que é o setor de prospecção de contatos com possíveis alunos (o foco das escolas é a captação de novos alunos e re-ingresso de ex-alunos que são o público alvo).

Este setor específico é o que mais utiliza o sistema de informações da empresa e também o que mais trabalha com tarefas repetitivas. Os atendentes tem uma lista de contatos a realizar diariamente (contatos com ex-alunos ou mesmo pessoas que procuraram a instituição e demonstraram interesse em determinados cursos). Esta lista de contatos presupõe uma meta de prospecção de alunos, isto justifica o alto índice atingido nas informações obtidas através do sistema e seu uso, uma vez que ele contempla todo o histórico de contatos recebidos pela instituição.

Conforme Kotler (2010), atualmente a produção tem seu foco nas necessidades dos clientes e como atraí-los. O marketing hoje esta focado na construção de relacionamento efetivo de longo prazo, entregando aos clientes o produto ou serviço almejado.

Na tabela 6 percebe-se que o item com maior índice é o CRM (Gerenciamento de Relação com o Cliente- Média 4,76), seguido do armazenamento de dados (Média 4,31), ambos são amplamente utilizados pelas escolas, o que deixa claro a preocupação em manter um relacionamento estreito com o público-alvo (possíveis alunos), tendo um histórico de contatos o que permite obter informações rápidas e precisas. O elemento tecnologia é

fundamental e tem uso intenso dentro das rotinas da empresa, sendo um elemento determinante na obtenção de resultados.

O CRM é uma ferramenta de marketing que tem por objetivo a implementação de informações que visam um conhecimento mais específico entre organização e público consumidor. Segundo Crocco (2013) envolve o desenvolvimento dos relacionamentos entre uma empresa e seus clientes. Trata-se de uma interação aprofundada com o cliente a fim de conhece-lo em suas necessidades e oferecer um atendimento personalizado, proporcionando um atendimento adequado ao cliente e beneficiando ambos os envolvidos no processo (cliente e empresa).

CRM são técnicas utilizadas para adaptar ideias, entidade e/ou pessoas ao ambiente que integram, enfatizando as diferenças da organização em relação aos concorrentes, para conquistar a preferência juntos ao público alvo (BONGRAND, 1986).

Tabela 6 – Constructo tecnologia

	N	Mínimo	Máximo	Média	Desvio Padrão
Q09- Comércio Eletrônico	30	1,00	5,00	4,1333	1,04166
Q10- CRM (Gerenciamento de Relação com o Cliente)	30	2,00	5,00	4,7667	0,62606
Q11- Ger. Cadeia de Suprimentos*	30	2,00	5,00	3,6552	1,05947
Q12- Armazenamento de Dados*	30	2,00	5,00	4,3103	0,91363
Q13- Troca de Dados de Forma Eletrônica*	30	1,00	5,00	4,1724	1,01943
Q14-Sistema Integrado (ERP)*	30	1,00	5,00	4,2414	1,00534
Q15- Atividades Diárias Repetitivas	30	2,00	5,00	3,6667	0,75810
Q16- Mesmas tarefas todos os dias	30	2,00	5,00	3,7333	0,90719
Q17- Quantas Pessoas tem tarefas diversificadas*	30	1,00	5,00	3,3448	1,15298
N válido (de lista)	30				

Fonte: Software SPSS versão 25.0 (2021).
*Valores Omissos: substituídos pela média dos respondentes

4.3.1.3 Constructo estrutura

No constructo estrutura pode ser verificado que existe um ambiente mais restrito de atuação, onde as variáveis atingem níveis baixos de delegação. Destaca-se a contratação e demissão de pessoal, que é um fator determinado pela unidade escolar independentemente e alocação orçamentária, pois o orçamento permite ser utilizado segundo critérios das escolas.

Verifica-se na Tabela 7 na Q.18 Desenvolvimento de novos produtos que existe uma delegação restrita aos gestores.

"A estrutura da empresa afeta o nível de sofisticação requerido para a gestão". (MERCHANT, 1981, p. 813). Conforme a estrutura organizacional se torna mais complexa, a tendência é surgir um nível maior na formalização dos processos e o nível de controle é

ampliado. Segundo o artigo de Márcia Zanievicz da Silva et al. (2014), intitulado: Fatores contingenciais que contribuem para a decisão de modificação do sistema de custeio, esta formalização em processos reduz a autonomia. Nas unidades de ensino isto se reflete nas decisões referente a novos cursos (área Técnica) a serem oferecidos, decisão de preços e investimentos relevantes os quais tem que seguir um protocolo já estabelecido pela rede de ensino, e consequentemente as alterações neste sentido devem ter análise e aprovação da unidade central.

Tabela 7 – Constructo estrutura

	N	Mínimo	Máximo	Média	Desvio Padrão
Q18- Desenvolvimento Novos Produtos	30	1,00	5,00	2,8333	1,36668
Q19-Contratação e Demissão de Pessoal*	30	1,00	5,00	3,3448	1,37153
Q20- Seleção de Investimentos Relevantes*	30	1,00	5,00	2,7500	1,22122
Q21- Alocação Orçamentária*	30	1,00	5,00	3,0000	1,05045
Q22- Decisão de Preços*	30	1,00	5,00	2,5185	1,12558
N válido (de lista)	30				

Fonte: Software SPSS versão 25.0 (2021).
*Valores Omissos: substituídos pela média dos respondentes

4.3.1.4 Constructo estratégia

Na Tabela 8, os maiores índices são os que se referem a alta qualidade de produtos e serviços (Média 4,73), seguido de Suporte ao cliente (Média 4,7) e imagem da marca (Média 4,66) . A instituição tem um sistema de ensino próprio que alia a teoria à experiência prática, trabalhando conhecimentos, habilidades e atitudes. Disponibiliza em seu site uma série de artigos e materiais didáticos sobre os mais diversos cursos oferecidos a fim de dar um suporte ao aluno mesmo fora da sala de aula. Existe também um canal de atendimento para consultas, esclarecimento de dúvidas e possíveis reclamações as quais são tratadas pela administração central e encaminhadas a cada escola a fim dar andamento as demandas levantadas nestes canais.

A empresa investe muito forte em marketing para ter uma imagem sempre presente na mente do consumidor (participa em feiras, eventos e datas comemorativas efetuando a divulgação de cursos) e por estar no mercado a mais de 70 anos acaba por gerar confiabilidade em serviços prestados. Zelar por estas característica é uma prioridade da rede Ensino S/A.

Por outro lado no que diz respeito a preço de venda, este foi o menor indice da pesquisa por não ser uma diretriz determinante na empresa (Média 3,06). Busca-se por

qualidade e diferenciais percebidos pelo consumidor mais exigente. Fato este que comprova os resultados obtidos na Tabela 5 do constructo Ambiente onde o item mais destacado foi Gostos e Preferencias dos clientes, o que demonstra que a diferenciação da escola no mercado é tratado com outros atributos na mente do consumidor e não valores pois não é o objetivo da instituição a diferenciação por preços.

A estratégia corporativa pode ser considerada o meio pelo qual a organização pode ajustar a sua estrutura às contingências, por ser um padrão ou fluxo de decisões tomadas, capaz de ser utilizada para alcançar a combinação mais favorável entre a organização e o ambiente externo. A teoria das contingências está baseada em codificar quais formas de estrutura organizacional eram mais adequadas para as circunstâncias (OTLEY, 1980).

Otley (1980, p. 413), especifica que "uma teoria de contingência deve identificar aspectos específicos de um sistema que está associado a certas circunstâncias definidas e que demonstram uma correspondência apropriada." Os índices atingidos no Constructo Estratégia, demonstram a preocupação em atender as variáveis mencionadas, preservando a imagem da marca e atendendo com excelência aos clientes.

Tabela 8 – Constructo estratégia

	N	Mínimo	Máximo	Média	Desvio Padrão
Q23-Buscar Alta Qualidade de produtos e Serviços	30	3,00	5,00	4,7333	0,58329
Q24- Suporte ao cliente ref. Ao serviço prestado	30	1,00	5,00	4,7000	0,83666
Q25- Desenvolvimento de Características únicas do Produto	30	1,00	5,00	4,1000	0,92289
Q26-Imagem da Marca ser melhor do que a concorrência	30	3,00	5,00	4,6667	0,60648
Q27-Investir em Pesq. E Desenvolvimento mais que a concorrência*	30	1,00	5,00	3,3793	0,92527
Q28- Ter um preço de venda menor que a concorrência*	30	1,00	5,00	3,0690	1,17241
N válido (de lista)	30				

Fonte: Software SPSS versão 25.0 (2021).
*Valores Omissos: substituídos pela média dos respondentes

De acordo com os resultados se observa que nos fatores contingenciais da Dinâmica do Ambiente, os elementos que mais se destacam pela dinâmica nas instituições pesquisadas: CRM (Gerenciamento de Relação com o cliente- Constructo Tecnologia), seguido de Qualidade nos Produtos e Serviços (Constructo Estratégia). Por outro lado, as menores médias (ou as variáveis mais estáveis) ficaram por conta de Compra de Materiais (em função de esta ter um procedimento padrão) e Decisão de Preços (o que em se tratando de cursos

técnicos já vem determinados). Dos Constructos pertencentes aos Fatores Contingenciais, os que mais se destacam com médias mais elevadas foram Constructo Estratégia seguido por Tecnologia, sendo estes considerados determinantes para o atingimento das metas do planejamento.

Segundo Lacombe e Heilborn (2003), o objetivo da pesquisa contingencial é identificar fatores específicos do ambiente aos quais a estrutura organizacional precisa adequar-se.

Considerando-se os componentes referentes aos Fatores Contingenciais, verifica-se que existe um alinhamento entre os resultados obtidos e a literatura consultada. As análises obtidas a partir dos dados coletados remetem aos conceitos e observações já previstos em pesquisas anteriores, conforme artigo de Jaime Crozatti: Modelo de Gestão e Cultura Organizacional – Conceitos e Interações Caderno de Estudos (1998). Conforme Fleury (1987, p. 10), "A cultura, concebida como um conjunto de valores e crenças compartilhados pelos membros de uma organização, deve ser consistente com outras variáveis organizacionais como estrutura, tecnologia, estilo de liderança. Da consistência destes vários fatores depende o sucesso da organização".

A eficácia da empresa, de acordo com Catelli (1995) está vinculada principalmente a satisfação das pessoas, produtividade, eficiência, adaptação do processo decisório e desenvolvimento.

4.3.2 Sistema orçamentário

O sistema orçamentário, é um plano que engloba o conjunto de operações que ocorrem anualmente em uma empresa formalizando o desempenho das funções administrativas.

No sistema orçamentário dividimos as questões em 4 constructos: Grau de Solidez, *Rolling Forecasting*, Sistema Contábil e Uso em Diferentes Propósitos.

4.3.2.1 Constructo grau de solidez

Entende-se por solidez financeira ao conjunto de elementos que compõe a estabilidade econômica na gestão operacional de uma empresa tonando-a eficiênte.

O uso do *Rolling Forecasting* (orçamento contínuo), teve média de 3,8,o que demonstra sua alta aplicabilidade nas escolas. Seis das nove escolas tem este sistema bem

estruturado e utilização continua.

As demais variáveis mencionadas na Tabela 9 mantiveram as médias acima de 4,0 o que indica que os componentes orçamentários mencionados no constructo estão fortemente presentes e são percebidos pelos respondentes.

Na Q.29 Premissas Orçamentárias, segundo Hofstede (1967) seriam consideradas como as entradas de um sistema orçamentário as quais podem ser definidas como os fatores que influenciam o seu funcionamento, estas premissas podem ser internas e passíveis de alteração pelas pessoas que compõem a organização, e externos, que são restrições impostas pelo ambiente organizacional. A média atingida por esta variável (4,53), comprova sua existência de forma muito organizada dentro das unidades de ensino e sua importância no atingimento de metas.

A Q32 referente aos Planos de Cursos Oferecidos, com média 4,43 pode ser justificada pois a instituição desenvolveu um sistema de ensino próprio que também é um diferencial estratégico, pois trata da implementação de práticas inovadoras no processo de ensino, que tem por meta ampliar a laboralidade das pessoas e a produtividade das organizações a fim de satisfazer o publico alvo, (no caso os alunos) em todas as suas interações. O objetivo é manter-se como uma marca de referência em educação técnica.

As questões 37 e 38 se referem a periodicidade dos relatórios *Rolling Forecasting* e Relatórios Contábeis:

A Q37 quanto ao uso do *rolling forecasting* (Com que periodicidade é utilizado o Rolling Forecasting em sua empresa), dos 30 entrevistados, 63,4% utilizam esta ferramenta mensalmente na empresa (Notas 4 e 5 na escala Likert).

A Q38 quanto a periodicidade do sistema contábil (Qual a periodicidade em que o sistema Contábil de sua empresa é capaz de gerar dados confiáveis?) a qual gera dados análisados junto ao orçamento, apenas um respondente (3,33%), informou a geração de dados contábeis semestralmente, ou seja não faz um acompanhamento continuo dos resultados atingidos. Dos respondentes 63,33% tem estes relatórios mensalmente e 33,33% verificam diariamente. Dados estes que permitem comprovar a seriedade, importância e confiabilidade existente no sistema contábil.

Conforme Frezatti (2006) as premissas orçamentárias são os pressupostos estabelecidos entre as partes envolvidas no que diz respeito as atividades operacionais, de estruturação, e econômico-financeiras. Estas premissas devem ser verificadas antes da elaboração do orçamento e servem para embasar o planejamento orçamentário, se não houver esta análise não existirá um alinhamento entre as metas a serem alcançadas e o planejamento

estratégico.

Pelos resultados obtidos no Constructo Grau de Solidez a variável premissas orçamentárias se destaca pela importância na elaboração do orçamento. Os planos de curso são desenvolvidos em conjunto entre escolas e unidade central, embasados nas necessidades específicas de cada região de atuação, o que fortalece o compromisso da escola no atingimento de metas.

Tabela 9 – Constructo grau de solidez

	N	Mínimo	Máximo	Média	Desvio Padrão
Q29-Premissas Orçamentárias	30	3,00	5,00	4,5333	0,57135
Q30- Previsão de Cenários	30	2,00	5,00	4,0667	0,98027
Q31- Plano de Marketing/Vendas	30	2,00	5,00	4,2333	0,67891
Q32-Plano de Cursos Oferecidos	30	4,00	5,00	4,4333	0,50401
Q33- Plano de Recursos Humanos*	30	3,00	5,00	4,3793	0,61104
Q34- Planos de Investimentos*	30	2,00	5,00	4,1379	0,93676
Q35- Demonstrações Contábeis Projetadas	30	1,00	5,00	4,1000	1,18467
Q36- Uso do *Rolling Forecasting**	30	1,00	5,00	3,8000	1,17444
N válido (de lista)	30				

Fonte: Software SPSS versão 13.0 (2021).
*Valores Omissos: substituídos pela média dos respondentes

4.3.2.2 Constructo: uso em diferentes propósitos

O uso das múltiplas funções do orçamento se destaca nas unidades pesquisadas, sendo base para a tomada de decisões. Conforme Libby e Lindsay (2010) o objetivo do sistema de gestão é que este seja um instrumento de auxílio aos gestores em suas atividades diárias na empresa e facilitem a tomada de decisão baseada em informações confiáveis.

Segundo Gordon e Smith (1992), a importância da composição do sistema de controle gerencial está relacionada com o desempenho organizacional.

Esta importância dada ao orçamento se reflete nas médias atingidas quanto ao Uso em Diferentes Propósitos. Conforme Tabela 10 todos as variáveis com média acima de 4,0, com destaque para o uso na Comunicação de Metas (Média 4,56). É extremamente importante para as unidades de ensino que as metas sejam de conhecimento de todos a fim de direcionarem esforços para o atingimento das mesmas.

Incluímos na pesquisa a Q. 43 sobre o nível de satisfação dos respondentes com o sistema orçamentário da empresa na tomada de Decisão de Curto Prazo (média 4,6) e também sobre a Decisão Operacional de Longo Prazo Q.44 (média 3,82). Os respondentes observam mais satisfação na utilização do orçamento para o curto prazo, justificável pela vigência do planejamento orçamentário que é de um ano e está de acordo com o período contábil da instituição.

Nos constructos referentes ao Sistema Orçamentário: Grau de Solidez, *Rolling Forecasting*, sistema Contábil e Uso em diferentes propósitos, as maiores médias quanto ao Grau de Solidez, estão nas Premissas Orçamentárias (4,53), justificável pela importância dada pela instituição a elaboração do processo orçamentário e implementação do mesmo além da prestação de contas pelas escolas no final do período (ver Figura 12 - Fluxo do Planejamento no capitulo 3) e também aos Planos de Cursos Oferecidos que são desenvolvidos pela própria instituição direcionados especificamente para proporcionar ao aluno a aplicabilidade pratica dos conhecimentos adquiridos, (4,43), além de sua elaboração ser direcionada as necessidades de cada região, a rede de ensino possui programas internos de incentivo a implementação de projetos onde os alunos desenvolvem as habilidades apropriadas em sala de aula através de soluções práticas para o comercio e indústria.

Conforme Hansen e Van der Stede (2004); o orçamento, por ser um sistema corporativo complexo, pode assumir múltiplas funções em uma mesma organização.

Desta forma o potencial da peça orçamentária poderia ser explorada com maior intensidade no ambiente organizacional.

Pelas médias obtidas no constructo observa-se que o orçamento assume seu papel de múltiplas funções de gestão dentro da organização, sendo base fundamental para a tomada de decisões e realinhamento de estratégias a fim de adequar-se ao período.

Tabela 10 – Constructo uso em diferentes propósitos

	N	Mínimo	Máximo	Média	Desvio Padrão
Q39- Uso do Orçamento para o Planej. Operacional	30	3,00	5,00	4,5333	0,68145
Q40-Uso do Orçamento para Avaliação de Desempenho	30	2,00	5,00	4,4000	0,89443
Q41- Uso do Orçamento para Comunicação de Metas	30	3,00	5,00	4,5667	0,62606
Q42- Uso do Orçamento para Formação Estratégica	30	3,00	5,00	4,4333	0,67891
N válido (de lista)	30				

Fonte: Software SPSS versão 25.0 (2021).

4.3.3 Informações sobre desempenho

4.3.3.1 Nível de satisfação/ objetivos atingidos

Na análise referente aos objetivos principais do orçamento Questões 46 a 54, verifica-se que o índice mais alto de metas atingidas foi a Q48. Percentual (%) de Receita Investida em Marketing a qual apresentou maior grau de assertividade sendo que das nove unidades, oito atingiram os índices propostos no orçamento. Na sequência outro item com alto

percentual de atingimento foi o referente as Receitas geradas por Cursos EAD com sete unidades atingindo as metas.

O Resultado operacional consolidado (este indicador é determinado pelo lucro obtido pela instituição após dedução da receita líquida de vendas e custos gerados pelos cursos vendidos, despesas de pessoal, administrativas, financeiras além de outras despesas operacionais), teve o indice atingido por seis das nove unidades. Os dados referentes a Percentual de Inadimplência e receita líquida foram atingidos por somente duas unidades. Este foi o menor índice atingido dentro dos requisitos mencionados na pesquisa.

No quantidade total de metas atingidas no período conforme os respondentes, uma das escolas conseguiu atingir somente duas das metas projetadas (Receitas investida em Marketing e Receitas geradas pelos Cursos EAD). Os dados foram retirados do ano de 2019, aonde observou-se um crescimento nos cursos EAD, existe uma tendência muito forte neste tipo de ensino (a distância) para cursos técnicos e também é uma prioridade da rede de ensino este modelo de atendimento. Para ilustrar observa-se o fato de que hoje em nossa cidade a escola atende presencialmente somente um curso técnico, os demais são feitos remotamente.

Os gastos em marketing são sempre controlados pelas unidades de ensino, tendo uma previsão de gastos anual deve existir sempre um planejamento para a utilização dos valores a fim de não extrapolar o valor informado no orçamento.

Por outro lado o percentual de inadimplência o qual foi atingido somente por duas unidades pode ser explicado pelo mercado em si e pelo momento econômico, uma vez que ocorre desemprego, os alunos de cursos (noturnos principalmente) tendem a trancar a matrícula ou desistirem do curso, ou ainda se finalizaram o curso e estão ainda pagando, a perda de emprego acaba por gerar a inadimplência, por consequencia a Receita Líquida não é atingida e não se obtem os resultados planejados.

Os demais quesitos: Percentual (%) da Folha de Pagamento sobre a receita, Percentual (%) da Margem de Contribuição (informa se a receita obtida pela empresa no período é suficiente para otenção de lucro após o pagamento de todas as despesas e custos fixos), Receita Operacional de Mercado (receitas originadas da atividade principal da instituição) foram atingidos por cinco das nove unidades.

A Figura 15, a seguir, estão as oito questões referentes aos objetivos do planejamento a serem atingidos pelas escolas e uma coluna que totaliza os objetivos atingidos. Das unidades pesquisadas, uma atingiu sete objetivos, tres atingiram seis objetivos, tres atingiram quatro objetivos, uma atingiu tres objetivos e uma atingiu somente dois objetivos.

A Figura 16 mostra o percentual de objetivos atingidos em comparação com o total

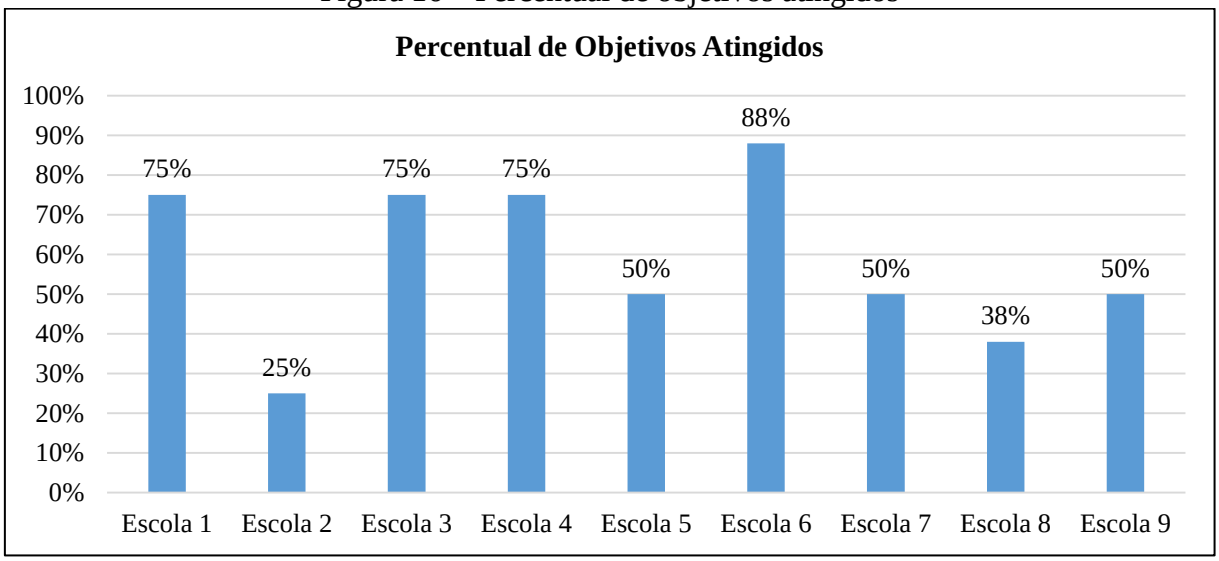
proposto no orçamento.

Figura 15 – Informações de desempenho/ objetivos atingidos

INFORMAÇÕES SOBRE DESEMPENHO								
OBJETIVOS ATINGIDOS								
Q46	Q47	Q48	Q49	Q50	Q51	Q52	Q53	Q54
14)Em quais quesitos a empresa ATINGIU OS OBJETIVOS planejados no orçamento em 2019? Escala: 1= Atingiu o Objetivo ou N/A(Não Aplicável)[Q46)Resultado Operacional Consolidado]	14)Em quais quesitos a empresa ATINGIU OS OBJETIVOS planejados no orçamento em 2019? Escala: 1= Atingiu o Objetivo ou N/A(Não Aplicável)[Q47)% da Folha de pagamento sobre a receita]	14)Em quais quesitos a empresa ATINGIU OS OBJETIVOS planejados no orçamento em 2019? Escala: 1= Atingiu o Objetivo ou N/A(Não Aplicável)[Q48-%da Receita Investida em Marketing]	14)Em quais quesitos a empresa ATINGIU OS OBJETIVOS planejados no orçamento em 2019? Escala: 1= Atingiu o Objetivo ou N/A(Não Aplicável)[Q49)% de Inadimplência	14)Em quais quesitos a empresa ATINGIU OS OBJETIVOS planejados no orçamento em 2019? Escala: 1= Atingiu o Objetivo ou N/A(Não Aplicável)[Q50)Receitas Cursos EAD]	14)Em quais quesitos a empresa ATINGIU OS OBJETIVOS planejados no orçamento em 2019? Escala: 1= Atingiu o Objetivo ou N/A(Não Aplicável)[Q51)Margem de Contribuição]	14)Em quais quesitos a empresa ATINGIU OS OBJETIVOS planejados no orçamento em 2019? Escala: 1= Atingiu o Objetivo ou N/A(Não Aplicável)[Q52) Receita Operacional de Mercado	14)Em quais quesitos a empresa ATINGIU OS OBJETIVOS planejados no orçamento em 2019? Escala: 1= Atingiu o Objetivo ou N/A(Não Aplicável)[Q53)Receita Liquida]	14)Quantidade de Itens com objetivos atingidos

Fonte: A autora (2021).

Figura 16 – Percentual de objetivos atingidos



Fonte: A autora (2021).

4.3.4 Objetivos atingidos x tempo de empresa x formação acadêmica

Em um comparativo entre o tempo de empresa e o atingimento de objetivos, conforme Tabela 11 verifica-se que o tempo de atuação na empresa não está relacionado com os objetivos atingidos, pois a maioria dos respondentes (gestores: 88,9%) tem mais de dez anos de empresa no entanto somente uma escola atingiu sete objetivos e três atingiram seis objetivos.

Tabela 11 – Objetivos atingidos x tempo de empresa x formação acadêmica

	Q54	Q87	Q88
	14)Quantidade de Itens com objetivos atingidos	12) Qual o seu TEMPO DE ATUAÇÃO NA EMPRESA? (Escala 1= 1 a 5 anos; 2= 6 a 10 anos; 3= Mais de 10 anos) [Q87) Tempo de atuação na empresa]	15)Qual a sua FORMAÇÃO ACADÊMICA?
Cargo:	**Q54- Quantidade de**	**Q87- Tempo de Atuação na Empresa**	**Q-886 Formação Acadêmica**

	Objetivos Atingidos		
1	6	3	Administração
1	2	3	Mestrado
1	6	3	Administração
1	6	2	Administração
1	4	3	Pós-graduação
1	7	3	Administração
1	4	3	Pedagogia
1	3	3	Gestão
1	4	3	Pós-graduação

Fonte: A autora (2021).

4.3.5 Uso facilitador do orçamento empresarial

Analisou-se os seguintes aspectos: Transparência Interna, Transparência Global, Capacidade de Reparo e Flexibilidade

As análises a seguir abrangem as questões de número 55 à 70, as quais referem-se a percepção de uso do orçamento. Foram baseadas nos instrumentos de Chapman e Kihn (2009), utilizando uma escala Likert de cinco pontos, quanto mais próximo de cinco mais é percebido o seu uso facilitador, em contrapartida quando mais próxima a escala um mais repressivo o uso do orçamento.

4.3.5.1 Transparência interna

O constructo transparência interna implica no nível de comunicação mantida dentro da instituição o qual deve ser amplo tornando a equipe conhecedora das operações da empresa.

O orçamento "[...] é uma forma de desenvolvimento do planejamento e das políticas organizacionais considerando recursos e restrições" (SHIM; SIEGEL, 2005, p. 23). Estas políticas incluem a projeção de cenários e a comunicação adequada a todos os níveis hierárquicos a fim de que toda a equipe esteja direcionada ao atingimento das metas propostas.

Este constructo foi o que apresentou os mais altos índices (todas as médias acima de 4,0). Esta transparência esta evidenciada nas médias obtidas nas variáveis constantes na Tabela 12. A questão (Q56) referente ao conhecimento sobre as operações da gerência alcançou a maior média, 4,66. Os respondentes mostraram aprovação no que se refere ao uso do orçamento como facilitador das atividades auxiliando na comunicação das atividades gerenciais o que torna transparentes os processos.

A transparência interna diz respeito a procedimentos adotados pela escola que provocam a visibilidade das atividades internas. Conforme Ahrens e Chapman (2004), a lógica coercitiva indica a formulação de um protocolo de tarefas a ser seguido. Já na lógica facilitadora há alta visibilidade dos processos, rotinas e componentes chaves, ou seja, acesso amplo à informação.

Os indices levantados pela pesquisa apontam para uma uniformicade de respostas evidenciando um alto nível de transparência nas informações dentro das escolas. Verifica-se ampla aplicabilidade como elemento facilitador do orçamento.

Tabela 12 – Constructo transparência interna

	Válido	Omisso	Média	Desvio Padrão
Q55-O processo orçamentário ajuda a tornar transparentes as atividades da gerência	30	0	4,6000	0,56324
Q56-O processo orçamentário aumenta meu conhecimento da operação relacionada a gerência	30	0	4,6667	0,60648
Q57-O processo orçamentário aumenta meu entendimento do que direciona os níveis de receitas e gastos	30	0	4,6000	0,67466
Q58-O processo orçamentário aumenta meu conhecimento sobre como a gerência funciona	30	0	4,2667	0,82768

Fonte: Software SPSS versão 25.0 (2021).

4.3.5.2 Transparência global

Quanto a transparência global da empresa contempla-se que esta empresa tem sua gestão compreensível pelos agentes (internos ou externos) com as quais se relaciona, a fim de que todos possam ter uma avaliação mais clara a respeito da gestão.

Este constructo foi evidenciado conforme as respostas recebidas na pesquisa e informados na Tabela 13, todas as médias acima de 4,2.

Os respondentes mostraram sua aprovação sobre a transparência do orçamento. Na comunicação da estratégia, o item de maior média Q 62 evidencia que os respondentes buscam alternativas para melhorar o desempenho, o que torna possível uma flexibilidade de mudanças da funcionalidade mediante as necessidades comprovando a percepção de utilidade.

Conforme Adler e Borys (1996) observa-se neste sentido o orçamento como um facilitador pois direciona os gestores acesso a informações que possibilitam proatividade em sua função, o que torna claro o entedimento da importância da gestão como um todo.

Tabela 13 – Constructo transparência global

	Válido	Omisso	Média	Desvio Padrão

59-O processo orçamentário ajuda a comunicar a estratégia da gerência	30	0	4,3667	0,88992
Q60-O processo orçamentário sinaliza áreas onde talvez seja necessário alterar a estratégia	30	0	4,3333	0,92227
Q61-O processo orçamentário ajuda o pessoal da gerência a entender o contexto organizacional em que estão trabalhando	30	0	4,2667	0,78492
Q62-Eu analiso a informação do orçamento focando em alternativas para melhorar as operações sob o meu controle	30	0	4,6667	0,60648
Q63-Eu frequentemente penso em novas maneiras de fazer as coisas durante o processo orçamentário	30	0	4,5000	0,73108
Q64-Nosso processo orçamentário objetiva gerar fluxos de informações estratégicas entre diretores, gerentes e superintendentes	30	0	4,3667	0,80872

Fonte: Software SPSS versão 25.0 (2021).

4.3.5.3 Capacidade de reparo

Este constructo conforme Tabela 14, avalia a capacidade de verificar e ajustar possíveis desvios nas metas determinadas pela empresa no orçamento. O constructo é formado por três questões e todas atingiram média acima de 3,3, ou seja uma tendência mais facilitadora. A maior média foi na Q66, que se refere ao acesso as informações para investigar desvios no orçamento com média de 3,53.

Segundo Frezatti (2009) o controle orçamentário é fundamental para o atendimento do grau de desempenho atingido, sendo possível direcionar, enfatizar e ajustar as ações para atingir os objetivos previamente traçados.

Conforme o resultado da pesquisa os respondentes percebem que o orçamento tem uma tendência a se ajustar a situações inesperadas no decorrer do período, seguindo a tendência facilitadora de adequar-se ao momento.

Tabela 14 – Constructo capacidade de reparo

	Válido	Omisso	Média	Desvio Padrão
Q65-Eu atualizo facilmente os dados inseridos no plano orçamentário a depender das necessidades da minha área ou empresa*	30	0	3,3704	1,14916
Q66-Eu obtenho acesso à informação detalhada para investigar desvios de orçamento*	30	0	3,5357	1,21718
Q67-Em certas situações, alterações nas estimativas do plano orçamentário são aceitáveis na gerência	30	0	3,4333	1,16511

Fonte: Software SPSS versão 25.0 (2021).
*Valores Omissos: substituídos pela média dos respondentes

4.3.5.4 Flexibilidade

A Flexibilidade em uma empresa esta ligada a maneira como ela se adapta a

situações do dia a dia e que visam conciliar o orçamento a diferentes necessidades organizacionais de acordo com o momento.

Nesta análise da Tabela 15, duas variáveis que são as questões Q.68 e Q.69 utilizou-se a escala inversa, pois conforme a questão quanto maior a escala menos flexível é o orçamento. Q.68: Eu só posso realizar gastos previstos no orçamento e Q 69: Discussões durante o processo orçamentário focam em garantir aderência entre as premissas e planos de ação pré-estabelecidos.

A Q.69 não apresenta relevância entre os respondentes.

A questão Q70 sobre alterações na meta em relação ao orçamento apresenta média de 3,62, o que significa que o orçamento é mais flexível e pode prever ajustes que poderão ser utilizados de maneira estratégica ou ainda conforme as necessidades, o que demonstra uma tendência facilitadora do uso do orçamento. Esta visão é comprovada pela Tabela 14, capacidade de Reparo, onde também os respondentes percebem esta possibilidade de ajuste.

Na análise descritiva, verifica-se que as médias obtidas nos quesitos Transparência Interna e Transparência global se apresentam bastante elevadas, ou seja as questões referentes a transparência quanto ao uso do orçamento se aproximam ao quesito facilitador. A Capacidade de Reparo e Flexibilidade também apresentam esta tendência mais facilitadora e menos repressiva o que determina que o orçamento em seu uso facilitador é entendido como predominante nas unidades de ensino pesquisadas.

Conforme mencionado por Adler e Borys (1996), o procedimento coercitivo define em detalhes os passos a serem seguidos, enquanto o facilitador assume que as modificações podem remeter tanto a riscos quanto a oportunidades de aprendizado.

A flexibilidade possibilita a modificação da funcionalidade baseada nas necessidades das unidades escolares e em acordo com o que menciona a literatura a respeito do assunto. Conforme Marginson e Ogden (2005), uma forma de combater a inadaptação ao ambiente é tornar o orçamento um sistema flexível, o que visa a garantir uma adaptabilidade estratégica rápida as mudanças quando o ambiente é de incerteza.

Tabela 15 – Constructo flexibilidade

	Válido	Omisso	Média	Desvio Padrão
Q68-Eu só posso realizar gastos que foram previstos no orçamento **	30	0	3,4138	1,21817
Q69-Discussões durante o processo orçamentário focam em garantir aderência entre as premissas e planos de ação pré-estabelecidos**	30	0	2,0667	0,94443
Q70-Alterações nas metas relacionadas ao plano orçamentário podem indicar oportunidades e ameaças para a gerência*	30	0	3,6207	1,03103

Fonte: Software SPSS versão 25.0 (2021).
*Valores Omissos: substituídos pela média dos respondentes

**Na análise estas questões tiveram a escala invertida para formação do constructo Uso Facilitador do Orçamento empresarial

4.3.6 Percepção de utilidade

Neste item verifica-se como o Orçamento é percebido pelos respondentes quanto a sua utilidade. Para isto foram abordados os seguintes constructos: Utilidade e relevância.

As médias verificadas na Tabela 16 comprovam a percepção de utilidade desta ferramenta para a gestão da empresa e tomada de decisões, uma vez que o planejamento orçamentário está presente na instituição como um procedimento a ser implementado com calendário previsto para sua realização e ocorre anualmente.

Conforme Merchant (2007) o orçamento deve ser relevante para gerar aprendizado à organização e gestores, e ainda gerar o entendimento do impacto provocado pelas atividades da gerência sobre o desempenho e resultados obtidos pela empresa e, ainda, ser capaz de se adaptar às mudanças do ambiente no qual está inserido, isto o coloca em uma percepção de utilidade verificada como maior pelas empresas. Ainda salienta-se que estudos apontam que a participação na elaboração do orçamento tem um impacto positivo quanto a qualidade da peça orçamentária (no que diz respeito ao planejamento).

Este fato foi verificado pela pesquisa a qual foi realizada com gestores e coordenadores das escolas e comprovado conforme as médias atingidas nas variáveis da Tabela 16.

Tabela 16 – Constructo percepção de utilidade

	Válido	Omisso	Média	Desvio Padrão
Q71-O orçamento me permite conduzir melhor a minha gerência	30	0	4,5667	0,56832
Q72-O orçamento me permite manter e aprimorar o meu desempenho como gerente*	30	0	4,2759	0,68966

Fonte: Software SPSS versão 25.0 (2021).
*Valores Omissos: substituídos pela média dos respondentes

4.3.6.1 Relevância

O Constructo Relevância está relacionado a importância do orçamento para a organização e como os respondentes percebem isto.

Na Tabela 17 as médias se mantiveram elevadas com destaque para a Q74, sobre a importância em obter informações para otimizar decisões e cumprir objetivos, o que remete ao Constructo sobre Transparência Interna (Tabela 12) e comprova a importância da

comunicação de metas e estratégias para atendimento dos cenários projetados no orçamento.

Desta forma verificamos pelas médias atingidas que o orçamento é considerado um instrumento relevante para a organização, fato este que é comprovado pela literatura conforme Pizzini (2006) a relevância é vista como a utilidade percebida pelo gestor referente a quanto o orçamento atende às necessidades de informação, e o auxílio que este atende quanto a tomada de decisões. A relevância se refere a importância que as informações do orçamento têm em auxiliar na tomada de decisão e processos de gestão da empresa.

Quanto a percepção de utilidade e relevância, observa-se que os respondentes consideram o orçamento útil e relevante (as médias se mantiveram uniformes nos dois constructos e em níveis bastante elevados) demonstrando ser este um instrumento com informações vistas como fundamentais para a administração, permitindo melhorar a atuação dos gestores e fornecendo dados necessários para dar suporte as decisões.

Tabela 17 – Constructo relevância

	Válido	Omisso	Média	Desvio Padrão
Q73-O orçamento me permite estar sempre ciente sobre o que é necessário para obter um bom desempenho no meu trabalho	30	0	4,2667	0,82768
Q74-O orçamento me fornece informações adequadas para otimizar as decisões e cumprir meus objetivos de desempenho*	30	0	4,3448	0,60320
Q75-O orçamento me torna apto a obter informações táticas e estratégicas necessárias para avaliar alternativas de decisões*	30	0	4,2414	0,56661

Fonte: Software SPSS versão 25.0 (2021).
*Valores Omissos: substituídos pela média dos respondentes

4.3.7 Nível de críticas ao orçamento

O nível de Críticas ao Orçamento é dividido em 4 grupos de questões: Efeito Perverso, Inadaptação ao Ambiente, Ritual e Curto Prazo.

Nestes constructos o objetivo é verificar os elementos apontados pelos autores Bescos et al. (2004), Sponem e Lambert (2010) como sendo principais em relação ao desempenho do orçamento dentro da organização.

4.3.7.1 Efeitos perversos

Foram analisadas três variáveis na Tabela 18, as quais determinariam os efeitos perversos.

Segundo a literatura as críticas relacionadas aos efeitos perversos do orçamento apontam para três questões (SPONEM; LAMBERT, 2010): (i) comportamentos oportunistas, desalinhados com as metas da organização; (ii) comportamentos conservadores; e (iii)

limitação da cooperação entre as áreas. Fatos estes que não foram evidenciados na pesquisa.

Pelas médias dos respondentes, as quais se mantiveram entre 2,0 e 2,56 verifica-se que o orçamento não é percebido como causador de efeitos indesejados conforme mencionado nas questões, e sim um instrumento que facilita o processo de gestão.

Tabela 18 – Constructo efeitos perversos

	Válido	Omisso	Média	Desvio Padrão
Q76-O orçamento induz a comportamentos que não estão essencialmente alinhados aos objetivos organizacionais*	30	0	2,4828	1,32926
Q77-O orçamento provoca comportamentos conservadores	30	0	2,5667	1,22287
Q78-O orçamento desestimula a cooperação entre as pessoas e áreas	30	0	2,0000	1,11417

Fonte: Software SPSS versão 25.0 (2021).
*Valores Omissos: substituídos pela média do respondente

4.3.7.2 Inadaptação ao ambiente

Este constructo mede a influencia que o orçamento pode provocar no ambiente. Pelas médias apresentadas na Tabela 19, verifica-se que o orçamento é adaptado, pois é capaz de absorver as mudanças que ocorrem no ambiente organizacional. A Q.79 comprova esta informação em função da média atingida, pode-se afirmar que as escolas se adaptam a situações ou momentos de incerteza (verifica-se esta afirmação também no Constructo sobre o Uso facilitador do Orçamento quanto a capacidade de reparo- Tabela 14). Segundo Ekholm e Wallin (2011), a incerteza no ambiente indica a utilização de orçamentos mais flexíveis. Conforme Ahrens e Chapman (2004), no que diz respeito as funções relacionadas à transparência, obtenção de informações táticas e estratégicas para a tomada de decisões, se relaciona ao modelo de uso facilitador.

Tabela 19 – Constructo inadaptação ao ambiente

	Válido	Omisso	Média	Desvio Padrão
Q79-O orçamento não é aplicável em um ambiente de grande incerteza	30	0	2,4000	1,27577
Q80-O orçamento engessa as atividades desempenhadas dentro da organização	30	0	2,2667	1,04826
Q81-O orçamento propõe uma cultura de controle ao invés de uma cultura de envolvimento das pessoas	30	0	2,1000	1,02889
Q82-O orçamento impede inovações em processos e produtos*	30	0	1,8621	0,93676

Fonte: Software SPSS versão 25.0 (2021).
*Valores Omissos: substituídos pela média dos respondentes

4.3.7.3 Orçamento como ritual

O Ritual orçamentário são as diversas etapas que ocorrem na elaboração do orçamento, com definição de responsáveis e cronograma de ações até ser elaborado o plano orçamentário final.

Na instituição pesquisada existe conforme ilustrado no capítulo três, a Figura 12 (Fluxo do Planejamento) que mostra as etapas até chegarmos ao plano final.

Neste constructo foram analisados o processo de elaboração do orçamento e as variáveis que o caracterizam como um ritual.

A literatura neste sentido coloca o orçamento como um processo que demanda tempo e gera pouco valor para a organização, e em função de sua natureza fixa, é deixado de lado pelos gestores, que passam a utilizar outros mecanismos de gestão (SPONEM; LAMBERT, 2016).

Os Resultados na Tabela 20 confirmam as afirmações de Libby e Lindsay (2010) de que os recursos demandados pelo processo orçamentário são menores do que as discussões propostas nas críticas ao artefato.

O Orçamento não é visto como um simples ritual pela instituição e sim como uma ferramenta que exige atenção e comprometimento e é fundamental na gestão das escolas.

Tabela 20 – Constructo ritual

	Válido	Omisso	Média	Desvio Padrão
Q83-O orçamento é essencialmente um ritual*	30	0	2,0000	1,11417
Q84-O orçamento leva muito tempo para ser elaborado e gera um baixo retorno para a gestão*	30	0	1,7500	0,81473

Fonte: Software SPSS versão 25.0 (2021).
*Valores Omissos: substituídos pela média dos respondentes

4.3.7.4 Curto prazo

Esta crítica ao orçamento se refere a sua aplicabilidade quanto ao período de tempo que vigora (no caso um ano).

A Tabela 21 mostra as variáveis caracterizadas por uma média mais elevada no que diz respeito a elaboração em um horizonte anual (2,5357), o que não estaria de acordo com o ciclo de atividades do negócio. Uma percepção de discordância dentro da escala Likert de cinco pontos, ou seja os respondentes não enxergam influência das afirmações propostas como limitadoras ao uso do orçamento.

Referente as críticas ao orçamento no que diz respeito a, comportamentos conservadores, (Média 2,56), existe a preocupação dos gestores em mudanças que naturalmente implicariam na geração de riscos quanto ao atingimento de metas, mas a pesquisa mostra o oposto. As escolas tem um planejamento adequado ao cenário desejado e portanto se adaptam a este cenário, contemplando alterações possíveis para o atingimento das metas. A Q.86 quanto a elaboração do orçamento ser anual o que não estaria de acordo com o ciclo de atividade do negócio (2,53), não ficou evidenciado, pois o período de alcance do orçamento esta de acordo com o período contábil de cada escola.

Os resultados estão de acordo aos estudos de Libby e Lindsay (2010), quando afirmam que a crítica da falta de alinhamento estratégico e foco excessivo no curto prazo é infundada. Quando o foco é excessivo no curto prazo, Frezatti (2005) afirma que isso decorre do mau uso do artefato em relação aos elementos estruturais do orçamento.

Tabela 21 – Constructo curto prazo

	Válido	Omisso	Média	Desvio Padrão
Q85-O orçamento reflete uma predominância do curto prazo em detrimento do longo prazo*	30	0	2,1034	1,21328
Q86-O orçamento é elaborado em um horizonte anual o que não está de acordo com o ciclo de atividades do negócio*	30	0	2,5357	1,18851

Fonte: Software SPSS versão 25.0 (2021).
*Valores Omissos: substituídos pela média dos respondentes

As críticas ao orçamento obtiveram as médias mais baixas de avaliação de toda a pesquisa, o que demonstra que estas não interferem de forma significativa na percepção do orçamento como sendo um fator limitante no que diz respeito a sua elaboração e implementação.

4.4 TESTES NÃO PARAMÉTRICOS

Em um teste não paramétrico, o pressuposto de normalidade é eliminado. Este tipo de teste exige que as amostras sejam independentes ou que os dados sejam obtidos de forma aleatória.

Vantagens no uso deste tipo de teste: Pode ser usado sem obedecer a parâmetros restritos. São mais simples, e por consequência mais fáceis de entendimento.

O teste de Kruskal-Wallis, permite efetuar a comparação de três ou mais grupos de

populações independentes. É utilizado para testar a hipótese nula a qual indica que todos os grupos pesquisados possuem funções de distribuição iguais em comparação a uma hipótese alternativa de que indica que pelo menos dois grupos possuem funções de distribuição diferentes.

4.4.1 Teste de hipóteses

É um método estatístico que auxilia na tomada de decisões sobre uma ou mais populações baseado na informação obtida em determinada amostra.

Na pesquisa efetuada a hipotese nula é determinada pela análise de comportamento dos dois grupos quanto a forma de pensar sobre os temas abordados na entrevista.

Hipotese Nula: Os dois grupos pensam da mesma forma sobre as variáveis da pesquisa

H1= a percepção dos entrevistados não confirma a hipotese questionada= Hipoteses alternativas

Salienta-se que para esta análise foi considerado um nível de confiabilidade de 95%.

No caso da pesquisa em questão foram enviados os mesmos questionários a dois grupos distintos de respondentes e foi evidenciado a análise que segue:

4.4.2 Divergências sobre a forma de pensar entre os dois grupos

A pesquisa abrangeu dois grupos de respondentes: Diretores de unidades (grupo 1) e Coordenadores ou responsáveis por áreas específicas (grupo 2).

Verificou-se por meio dos testes que duas variáveis Q.25 e a Q 67 apresentaram nível de significância inferior a 0,05. Por nível de significânica entende-se que é a probabilidade de rejeição da hipótese nula quando ela é verdadeira. Por exemplo, em um nível de significância de 0,05 (considerado na pesquisa) indica um risco de 5% de concluir que existe uma diferença quando, na verdade, essa diferença não existe, ou seja, que os respondentes tem opiniões diferentes sobre o assunto.

A busca por caracteristicas únicas dos produtos ou serviços (Q.25) é uma ação comercial para criar diferenciação na mente do consumidor. Isto caracteriza uma preocupação maior por parte do grupo 2 (Coordenadores) em buscar ações necessárias a fim de atingir os objetivos desejados, já que são eles que operacionalizam as estratégias, uma vez que o preço não é considerado um diferencial competitivo pela empresa, o que torna o trabalho de venda

de cursos mais focado na cadeia de valor.

A (Q.67) Alterações nas estimativas do plano orçamementário são aceitáveis pela gerência (Tabela 22) indica uma visão de maior flexibilidade pelo Grupo 2 (coordenadores de área), uma vez que estão próximos da equipe operacional e tendem a buscar uma adaptação entre o planejado proposto no orçamento, e as possilibidades apresentadas pelo mercado.

Tabela 22 – Resumo de casos por cargo

	Grupo 1					Grupo 2				
	N	Média	Desvio Padrão	Mínimo	Máximo	N	Média	Desvio Padrão	Mínimo	Máximo
Q25- Desenvolver características únicas do produto/serviços	9	3,4444	1,23603	1	5	21	4,381	0,58959	3	5
Q67- Em certas situações, alterações nas estimativas do plano orçamentário são aceitáveis na gerência	9	2,8889	2,60093	2	4	21	3,6667	1,27802	1	5

Fonte: Software SPSS versão 25.0 (2021).

4.4.3 Comparativo de respostas em relação ao tempo de empresa

Tabela 23 – Resumos de casos por tempo de empresa

	Grupo 1 - 1 a 5 anos					Grupo 2 - 6 a 10 anos					Grupo 3 - + de 10 anos				
	N	Média	Desvio Padrão	Mínimo	Máximo	N	Média	Desvio Padrão	Mínimo	Máximo	N	Média	Desvio Padrão	Mínimo	Máximo
Q25- Desenvolver características únicas do produto/serviços	8	4,5000	0,5345	4	5	6	4,0000	0,63246	3	5	16	3,9375	1,12361	1	5
Q67- Em certas situações, alterações nas estimativas do plano orçamentário são aceitáveis na gerência	8	3,6250	1,5059	1	5	6	3,6667	0,81650	3	5	16	3,2500	1,12546	1	5

Fonte: Software SPSS versão 25.0 (2021).

Quanto ao tempo de empresa (Tabela 23), pode-se observar que os respondentes com menos tempo de casa consideram como prioridade estratégica a diferenciação das características dos produtos ou seviços (oito coordenadores= 26,66% do total de respondentes).

Verifica-se que com o passar do tempo este item alcança índices menores. De uma média de 4,5 dos respondentes de um a cinco anos, decresce para média 4,0 para respondentes

de seis a dez anos e 3,93 para respondentes com mais de dez anos de empresa.

Na Q67 no Grupo 1 e no grupo 2, (totalizando 46,66% dos respondentes), existe uma tendencia maior em que haja alterações nas estimativas do plano orçamentário em comparação com o grupo 3, (totalizando 53,33% dos respondentes), ou seja, este não percebe esta flexibilidade no orçamento com tanta intensidade.

4.4.3.1 Questões que mostraram diferenças entre grupos de tempo de empresa

4.4.3.1.1 Análise grupo 1 e 2 (sendo grupo 1= um a cinco anos de empresa e grupo 2= seis á dez anos de empresa)

Foi aplicado o teste de Wilcoxon-Mann-Whitney pois o mesmo é indicado em situações em que se tem um par de amostras independentes e se quer verificar se as populações que deram origem aos dados podem ser consideradas semelhantes ou não. Cruzando os dados obtidos na pesquisa foi verificado divergência de respostas, então a análise foi aprofundada para verificar onde estava essa diferença entre os grupos.

A Tabela 24 a seguir mostra que as decisões de preços e previsão de cenários comparados os dois grupos assinalam uma divergência de respostas. Esta diferença acentuada demonstra análises diferentes na questão de preços de cursos. Os respondentes com menor tempo de empresa (Grupo 1,são essencialmente coordenadores de área= oito entrevistados) percebem uma flexibilidade maior.

O Grupo 2 (seis a dez anos) verifica pouca mobilidade em termos de negociação quanto a preços dos cursos oferecidos (Neste grupo existem seis respondentes, sendo um diretor e cinco coordenadores).

A Q.30 (Previsão de Cenários). O Grupo 1 verifica a Previsão de Cenários como bem organizada e aplicável, já o grupo 2, tem uma visão que permite concluir maior dificuldade com relação a aplicabilidade e atingimento dos cenários (o grupo 2 é formado por 20% dos respondentes).

Nesta análise os respondentes com menos tempo de empresa tem uma visão de flexibilidade em valores dos cursos ofertados pelas escolas e também percebem a previsão de cenários adequada aos objetivos no período, enquanto os respondentes do Grupo 2 pensam o oposto. Estes grupos são formados basicamente por profissionais que exercem a função de coordenação nas escolas.

Na Q.76 (Efeitos Perversos) esta diferenciação não ocorre, ou seja,quanto maior o

tempo de empresa, o entendimento do orçamento se torna mais claro e não se observa falta de alinhamento entre plano orçamentário e objetivos organizacionais. Esta percepção também é comprovada na Tabela 18 - Efeitos perversos os quais não são identificados pelos respondentes como existentes nas unidades de ensino.

Tabela 24 – Análise grupo 1 x grupo 2 – tempo de empresa

	Q22- Decisões de Preços	Q30-Previsaõ de Cenários	Q76-O orçamento induz a comportamentos que não estão essencialmente alinhados aos objetivos organizacionais
U de Mann-Whitney	6,000	9,500	15,500
Wilcoxon W	27,000	30,500	51,500
Z	-2,015	-1,970	-1,150
Significância Sig. (bilateral)	0,044	0,049	0,250
Sig exata [2*(Sig. de 1 extremidade)]	,065[b]	,059[b]	,282[b]

Fonte: Software SPSS versão 25.0 (2021).

4.4.3.1.2 Análise grupo 1 e 3 (sendo grupo 1= um à cinco anos de empresa e grupo 3= + de dez anos de empresa)

Conforme a Tabela 25, analisando-se os grupos 1 e 3 verificamos que a significância não atinge o nível de 0,05 ou inferior a ele, portanto não existe uma divergência estatística que possibilite a rejeição da hipotese nula neste comparativo.

Tabela 25 – Análise grupo 1 x grupo 3 – tempo de empresa

	Q22- Decisões de Preços	Q30-Previsaõ de Cenários	Q76-O orçamento induz a comportamentos que não estão essencialmente alinhados aos objetivos organizacionais
U de Mann-Whitney	37,000	53,000	39,000
Wilcoxon W	157,000	89,000	159,000
Z	-0,644	-0,743	-1,433
Significância Sig. (bilateral)	0,520	0,458	0,152
Sig exata [2*(Sig. de 1 extremidade)]	,569[b]	,528[b]	,190[b]

Fonte: Software SPSS versão 25.0 (2021).

4.4.3.1.3 Análise grupo 2 e 3 (sendo grupo 2= seis a dez anos de empresa e grupo 3= + de dez anos de empresa)

A Tabela 26 apresenta significâncias estatísticas acentuadas que permitem verificar a divergência de respostas nas três questões dos grupos 2 e 3.

As divergências apresentadas na Q.22 delegação de autoridade quanto a decisão de preços, mostram pela média de respostas que este quesito é percebido como tendo maior autonomia pelo grupo 3 (+ de dez anos de empresa). O Grupo 2 pessoas que estão num nível intermediario de tempo na empresa, não consideram o preço como tendo um nível de delegação na organização.

O maior tempo de empresa demonstra contemplar que existe maior delegação quanto a preços e realização de cenário propostos e que o orçamento esta perfeitamente alinhado com os objetivos organizacionais. Este fato pode ser justificado, pois o maior tempo na instituição permite uma visão clara das estratégias para o atingimento de metas portanto uma compreenção melhor dos cenários propostos, além de estarem ajustados a estratégias para atingimento de metas mesmo diante de cenários desafiadores.

Tabela 26: Análise Grupo 2 x Grupo 3 – Tempo de Empresa

	Q22- Decisões de Preços	Q30-Previsaõ de Cenários	Q76-O orçamento induz a comportamentos que não estão essencialmente alinhados aos objetivos organizacionais
U de Mann-Whitney	17,000	14,000	15,500
Wilcoxon W	38,000	35,000	135,500
Z	-2,264	-2,650	-2,408
Significância Sig. (bilateral)	0,024	0,008	0,016
Sig exata [2*(Sig. de 1 extremidade)]	,029[b]	,010[b]	,018[b]

Fonte: Software SPSS versão 25.0 (2021).

Na Tabela 27 observamos que as divergências nas respostas das questões é mais acentuada no grupo 2.

Tabela 27 – Comparativo grupo 1 x grupo 2 x grupo 3

	Grupo 1		Grupo 2		Grupo 3		Total	
	Média	Desvio Padrão	Média	Desvio Padrão	Média	Desvio Padrão	Média	Erro Desvio
Q22- Decisões de Preços	3,0000	1,26491	1,5000	0,83666	2,7333	1,09978	2,5185	1,18874
Q30-Previsaõ de Cenários	4,1250	0,99103	3,1667	0,75277	4,3750	0,88506	4,0667	0,98027
Q76-O orçamento induz a comportamentos que não estão essencialmente alinhados aos objetivos organizacionais	2,7500	1,28174	3,5000	1,22474	1,9333	1,22280	2,4828	

Fonte: Software SPSS versão 25.0 (2021).

Com relação a decisão de preços, conforme mencionado anteriormente as escolas não possuem autonomia na decisão de preços dos cursos Técnicos esta precificação é regional, determinada pela Unidade Central da Instituição e baseada em um estudo estatístico

de cada região. Esta precificação é a mesma para todas as escolas pertencentes a uma mesma região de atuação. Este fato é percebido com maior intensidade pelo grupo 2 (pessoas que possuem seis a dez anos de tempo de empresa e que correspondem a 20% dos respondentes ou seis respondente no total, sendo que cinco destes são coordenadores de área).

Na Previsão de Cenários (Q.30) mostra conforme comparativos acima que este é visto como existente e de forma bem organizada para pessoas do grupo 3 (pessoas com mais tempo de empresa= oito diretores e oito coordenadores) e grupo 1 (um a cinco anos= oito coordenadores) estes dois grupos equivalem a 80% dos respondentes. Esta visão não é considerada tão estruturada para o grupo 2 (pessoas com seis a dez anos de empresa= um diretor e cinco coordenadores= 20% dos entrevistados).

Comparando-se ainda com as médias obtidas na Tabela 14, Q.67 (Capacidade de Reparo), onde o grupo de Coordenadores considera pertinente alterações nas projeções orcamentárias, verifica-se divergencia somente do grupo 2 (Grupo que possui o menor número de respondentes).

Na Q.76 a visão das pessoas com mais de dez anos na empresa refletem uma discordância quanto ao orçamento induzir a comportamentos não alinhados aos objetivos organizacionais, uma vez que entendem todo o processo orçamentário e como é determinado pelas escolas. Este fato é verificado como existente nas unidades de ensino para os respondentes do grupo intermediário com tempo de empresa entre seis e dez anos (grupo2) que consideram este um limitador do orçamento.

Verifica-se que nos grupos 1 e 3 existe uma concordância maior de respostas em comparação de ambos os grupos com o grupo 2 (este grupo é o que apresenta as maiores diferenças em respostas).

Percebe-se que para o grupo 2 tanto a previsão de cenários como os preços praticados tem um viés mais rígido e estas questões são vistas como um “problema” em relação ao orçamento e uma tendência para uma visão na qual o orçamento gera comportamentos não alinhados aos objetivos organizacionais.

4.4.4 Comparativo nas respostas em relação a formação acadêmica

Os respondentes foram divididos da seguinte forma: 1: superior, 2: pós graduação, 3: mestrado.

Tabela 28 – Resumo de casos por formação acadêmica

	Grupo 1 - Superior					Grupo 2 - Pós-Graduação					Grupo 3 - Mestrado				
	N	Média	Desvio Padrão	Mínimo	Máximo	N	Média	Desvio Padrão	Mínimo	Máximo	N	Média	Desvio Padrão	Mínimo	Máximo
Q25- Desenvolver características únicas do produto/serviços	19	4,0000	1,0000	1	5	6	4,3333	0,81650	3	5	5	4,2000	0,83666	3	5
Q67- Em certas situações, alterações nas estimativas do plano orçamentário são aceitáveis na gerência	19	3,3158	1,1572	1	5	6	4,0000	0,89443	3	5	5	3,2000	1,48324	1	5

Fonte: Software SPSS versão 25.0 (2021).

Conforme Tabela 28 (Resumo de Casos por Formação Acadêmica), e Tabela 29 (Análise dos Grupos 1 e 2 quanto a Formação Acadêmica), os respondentes em nível de pós graduação e mestrado consideram mais importante desenvolver caracteristicas únicas do produto, nesta categoria estão 11 respondentes, ou 36,66% do total entrevistado, e profissionais com curso superior, equivalem a 19 respondentes, ou 63,34% , do total, ou seja, ambos consideram isso importante, não havendo divergência de opiniões.

As médias elevadas atingidas nesta questão vem a comprovar que a diferenciação de produtos e serviços é uma estratégia para obter maior número de matrículas na escola e este é visto como um diferencial considerado decisivo para atingir as metas.

Na Q.67 (Uso facilitador do Orçamento- Capacidade de Reparo) os respondentes com formação em nível de pós graduação consideram importante e aceitável alterar as estimativas do plano orçamentário em situações específicas. No entanto estes são o menor grupo (dos 30 entrevistados seis estão nesta categoria), os demais respondentes tem um posicionamento mais rígido com relação a alterações no plano.

4.4.4.1 Quanto a formação acadêmica

Tabela 29 – Análise grupo 1 x grupo 2 – formação acadêmica

	Q15- Atividades Repetitivas	Q34- Plano de Investimentos	Q68-Eu só posso realizar gastos que foram previstos no orçamento
U de Mann-Whitney	12,000	21,500	16,500
Wilcoxon W	27,000	211,500	31,500
Z	-2,729	-1,941	-2,264
Significância Sig. (bilateral)	0,006	0,052	0,024
Sig exata [2*(Sig. de 1 extremidade)]	,009[b]	,063[b]	

Fonte: Software SPSS versão 25.0 (2021).

Na Tabela 29, as maiores divergências estão nas Q.15 (Tecnologia- Atividades Repetitivas) e Q.68 (Uso facilitador do orçamento- Flexibilidade), pelas médias atingidas, os respondentes com ensino superior (13 coordenadores do total de 21 entrevistados e seis diretores do total de nove entrevistados), ou seja 63,33% dos respondentes, consideram que existe a utilização de atividades repetitivas, em comparação com o Grupo 2 (pós-graduação: dois Diretores e quatro Coordenadores, ou seja 20% dos respondentes). Nesta análise também é verificado que a maioria dos respondentes que observa atividades repetitivas são coordenadores de setor, pessoas que estão mais próximas aos atendentes comerciais que são os profissionais que atuam neste tipo de atividade, portanto tem uma visão mais próxima das atividades do dia a dia deste grupo.

A Q.68 que se refere a realização de gastos somente previstos no orçamento, o grupo 1(Curso Superior) percebe o orçamento como uma diretriz a ser seguida em sua essência e o grupo 2 (Pós-Graduação), acredita que o orçamento pode ter uma maior flexibilidade e se adaptar a situações variadas.

4.4.4.2 Questões com diferença análise grupo 1 e grupo 3

Tabela 30 – Análise grupo 1 x grupo 3 – formação acadêmica

	Q15- Atividades Repetitivas	Q34- Plano de Investimentos	Q68-Eu só posso realizar gastos que foram previstos no orçamento
U de Mann-Whitney	41,500	25,000	40,000
Wilcoxon W	231,500	215,000	230,000
Z	-0,473	-1,684	-0,551
Significância Sig. (bilateral)	0,636	0,092	0,582
Sig exata [2*(Sig. de 1 extremidade)]	,679[b]	,120[b]	,629[b]

Fonte: Software SPSS versão 25.0 (2021).

Na Tabela 30 verificando-se a significância nos grupos 1 e 3 observa-se que não existe divergência nas respostas.

Tabela 31 – Análise grupo 2 x grupo 3 – formação acadêmica

	Q15- Atividades Repetitivas	Q34- Plano de Investimentos	Q68-Eu só posso realizar gastos que foram previstos no orçamento
U de Mann-Whitney	2,000	11,000	4,000
Wilcoxon W	17,000	26,000	19,000
Z	-2,373	-0,386	-1,844
Significância Sig. (bilateral)	0,018	0,700	,0,065
Sig exata [2*(Sig. de 1 extremidade)]	,032[b]	,841[b]	,095[b]

Fonte: Software SPSS versão 25.0 (2021).

A Tabela 31, Q.15- Atividades Repetitivas se destaca em significância a comparação entre os grupos 2 e 3. Verifica-se que as divergencias estão no grupo 2 que são os profissionais com nível de pós graduação (dois diretores e quatro coordenadores). Estes profissionais não percebem a incidência de atividades repetitivas com tanta intensidade quanto os respondentes do Grupo 3 (um diretor e quatro coordenadores).

As demais questões não apresentam divergência.

Tabela 32 – Resumos de casos por formação acadêmica

	1- Superior		2-Pós- Graduação		3-Mestrado		Total	
	Média	Desvio Padrão	Média	Desvio Padrão	Média	Desvio Padrão	Média	Erro Desvio
Q15- Atividades Repetitivas	3,8421	0,68825	2,8333	0,40825	4,0000	0,70711	3,6667	0,75810
Q34- Plano de Investimentos	3,8421	0,95819	4,8000	0,44721	4,6000	0,89443	4,1379	0,95335
Q68-Eu só posso realizar gastos que foram previstos no orçamento	2,3684	1,11607	3,6667	1,03280	2,0000	1,41421	2,5862	1,23974

Fonte: Software SPSS versão 25.0 (2021).

A Tabela 32 apresenta um resumo das respostas obtidas e podemos obsevar que, na Q.15 a maior divergencia esta no grupo 2 (seis respondentes) os quais observam menor incidência de atividades repetivivas.

Pode-se verificar pelas Tabelas 3 e 4 que o Grupo 1 engloba 13 Coordenadores (dos 21 entrevistados) e seis Diretores (dos nove entrevistados). O Grupo 3 engloba um diretor e quatro Coordenadores. Levando-se em conta que os coordenadores tem mais proximidade aos funcionários que realizam as tarefas repetitivas, pode ser explicada esta visão de maior incidencia observadas pelo Grupo 1 (profissionais com ensino superior) e Grupo 3(profissionais com mestrado). Esta afirmaçao também pode ser verificada pela Tabela 29 Q.15(Tecnologia- Atividades Repetitivas) onde 24 do total de 30 entrevistados, que compõe os grupos 1 e 3 (curso superior e mestrado), consideram que existem a utilização de atividades repetitivas. A interação entre os profissionais e setores torna mais evidente as tarefas diárias de cada setor.

Na Q. 34. Os grupos 2 e 3 (11 respodentes do total= 36,66%)identificam o Plano de Investimentos como existente e aplicável em comparação aos respondentes do grupo 1 (19 respondentes do total= 63,33%),mas ainda assim dentro de um nível elevado o que pode ser comprovado verificando-se a Tabela 9 Grau de Solidez.

Na Q.68 quanto ao uso do orçamento o Grupo 2 (seis respondentes) vê maior

facilidade em se adaptar aos números determinados no orçamento, já os respondentes do Grupo 3 (cinco respondentes), acreditam que exista uma dificuldade de adaptação. Ainda assim por ter o grupo 3, menos respondentes a predominancia conforme Tabela 15: Flexibilidade, a tendência é de uma visão geral mais flexível e adaptável as circunstâncias.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A presente dissertação teve por finalidade analisar a percepção dos diretores e coordenadores sobre a elaboração e uso do orçamento em uma instituição de ensino, bem como a interrelação de seus agentes frente ao ambiente corporativo, analisando-se Fatores Contingenciais, Sistema Orçamentário, Informações de Desempenho, através de uma pesquisa empírica realizada com profissionais de nove unidades de educação pertecentes a uma mesma rede de ensino técnico. A hipótese, elaborada com base na literatura pesquisada, buscou testar estatisticamente esses relacionamentos, além de verificar críticas atribuidas e uso facilitador da peça orçamentária.

A pesquisa utilizou ferramenta do tipo *survey*, com envio de questionário eletrônico encaminhado a um grupo de gestores e coordenadores de escolas técnicas todas pertencentes a uma mesma rede educacional.

Foi aplicado um questionário eletronico para a coleta de dados (86 questões), utilizando a escala Likert de 5 pontos para verificar a percepção dos gestores e usuários propiciando uma visão ampla acerca do processo orçamentário nas escolas e as relações entre as áreas de atuação com o orçamento, sendo estas áreas como provedoras ou usuários das informações.

O mesmo questionário foi endereçado a nove escolas, atingindo 36 respondentes (sendo nove diretores e 27 coordenadores de área. Cada escola teve quatro respondentes: o diretor e três coordenadores: Comercial, Financeiro e de Recursos Humanos).

Através de uma análise geral das médias dos resultados obtidos na pesquisa originou-se a Tabela 33, a qual apresenta em ordem decrescente a avaliação geral dos constructos por ordem de importância, abrangendo os dois grupos de entrevistados (diretores e coordenadores):

Tabela 33 – Média de resultados obtida por constructo

Constructo	**Média**	**Classificação**
Transparência interna	4,53	1
Diferentes propósitos	4,48	2
Utilidade	4,42	3
Transparência global	4,42	4
Relevância	4,28	5
Grau de solidez	4,2	6
Estratégia	4,11	7
Tecnologia	4,01	8
Reparo	3,45	9
Flexibilidade	3,03	10
Ambiente	2,96	11
Estrutura	2,89	12
Efeitos perversos	2,35	13

Curto prazo	2,32	14
Inadaptação ao ambiente	2,16	15
Ritual	1,88	16

Fonte: A autora (2021).

As médias mais elevadas indicam que o processo é bem avaliado, bem como o seu uso e a sua utilidade.

A pesquisa confirma que todos os respondentes acreditam no potencial da peça orçamentária, pois esta induz a participação de toda a equipe para atingir metas e, conforme apresentado na Tabela 33, agregam ao trabalho excelência na comunicação e transparência quanto aos objetivos.

O constructo transparência interna foi o mais bem avaliado pelos respondentes, isso demonstra que o orçamento é bem comunicado a toda a equipe, facilitando a compreensão dos processos internos. Como consta no quesito do constructo a comunicação é um elemento importante que disponibiliza as informações para todos os envolvidos.

A pesquisa apontou para uma utilização ampla e relevante da peça orçamentária dentro das escolas pesquisadas, sendo fundamental para o planejamento de operações e norteador de estratégias comerciais, tendo uma tendência de ajuste deste mediante diferentes situações que se apresentam durante seu período de vigencia, mostrando uma adequação ao momento.

Os constructos “Estratégia e Tecnologia” aparecem em destaque nos resultados da pesquisa cujos índices demonstram a importância destes instrumentos para a gestão do negócio, constituindo-se elementos decisivos na obtenção de resultados.

O nível de Críticas ao orçamento não evidencia o orçamento como sendo percebido por causar efeitos indesejados. As médias conforme a Tabela 33 demonstram que este é adaptado ao período de tempo a que se destina sua vigência, sendo que tende a se adequar as mudanças, não sendo avaliado como um ritual, mas um instrumento de gestão necessário a administração.

Além da análise de percepção, foi feita uma análise entre grupos para verificar se há divergências de opinião entre eles. Os respondentes foram agrupados de acordo com as seguintes características: Cargo, Tempo de empresa e formação acadêmica.

Existem duas situações de discordância: (Q. 25) Desenvolvimento de Características únicas do Produto e (Q.67) Em certas situações, alterações nas estimativas do plano orçamentário são aceitas pela gerência.

Os coordenadores percebem uma tendência a evidenciar características únicas do produto a fim de agregar mais valor a estes, apresentando um diferencial qualitativo do curso fortalecendo os argumentos de venda. Estes também percebem ser viável e necessário

alterações no plano orçamentário, o que não é percebido com tanta intensidade pelos diretores, os quais discordam deste procedimento preferindo ater-se ao planejado.

Com relação ao Tempo de empresa e formação acadêmica observa-se que pessoas com menos tempos de empresa e profissionais com pós-graduação tem a mesma visão em diferenciar características dos cursos oferecidos para obtenção de melhores resultados na venda, além de concordarem nas alterações do Plano orçamentário para uma adaptação mais precisa ao momento.

Na Previsão de cenários também existem posições divergentes entre os grupos as quais podem ser explicadas pelo fato de que a implementação de estratégias para o atingimento de metas é de responsabilidade dos coordenadores de área, que se defrontam a ações competitivas da concorrência na prospecção de alunos, como preços, por exemplo, fato este que não é considerado como diferencial nas escolas pesquisadas, uma vez que a instituição não trabalha neste sentido, mas sim na cadeia de valor dos cursos ofertados.

Está evidenciado na pesquisa que alguns dos respondentes (coordenadores), em função do conhecimento da rotina de cada setor e da proximidade com profissionais operacionais, entendem a existência de atividades repetitivas, enquanto outros não reconhecem estes procedimentos. Este fato poderia ser minimizado se houvesse a implementação de uma interfuncionalidade entre os setores o que geraria uma diversificação de tarefas diárias, diminuindo a rotina de repetitividade, desenvolvendo novos processos e consequentemente melhores resultados.

Esta visão divergente acaba por comprometer as metas planejadas, enquanto um grupo está alinhado aos objetivos orçamentários, outro não compactua totalmente com as decisões estabelecidas no orçamento podendo ser esta uma justificativa para a não assertividade nas metas propostas.

De forma geral o orçamento é visto como um instrumento necessário e extremamente útil, contudo conforme a pesquisa aponta, é necessária a participação da coordenação dos setores (que operacionalizam as rotinas e implementam estratégias) quando de sua elaboração para que as projeções sejam alinhadas as percepções de todos os envolvidos. Esta participação na elaboração do orçamento geraria um engajamento maior na obtenção dos resultados propostos.

5.1 RELEVÂNCIA DO TRABALHO

A relevância da pesquisa pode ser verificada pelo fato de comprovar a utilidade e

importância do planejamento orçamentário nas organizações nos dias atuais, com foco na administração escolar, e como a percepção dos gestores exerce influência nos resultados atingidos pelas escolas no período de vigência.

Os resultados da pesquisa mostram o orçamento como sendo um instrumento de gestão fundamental, uma vez que direciona as ações para o atingimento de metas, auxilia na tomada de decisões, o qual destaca a transparência tornando as metas de conhecimento de todos os profissionais, sendo um instrumento facilitador dentro da organização.

5.2 LIMITAÇÕES DA PESQUISA

A pesquisa empírica foi representativa, uma vez que a rede de ensino conta com mais de 38 unidades de educação e destas elegemos nove unidades e quatro respondentes em cada unidade (um diretor e três coordenadores).

Por se tratar de uma instituição com características próprias e modelo de ensino desenvolvido dentro da própria rede, esta pesquisa não generaliza a percepção do orçamento de escolas de ensino técnico, apenas determina um perfil dos respondentes na amostra da instituição pesquisada.

5.3 SUGESTÕES DE PESQUISAS FUTURAS

Sugere-se e a realização de estudos do orçamento empresarial em outras escolas, a fim de identificar a percepção dos gestores quanto à utilidade do artefato, e também às críticas apontadas pela literatura efetuando um comparativo com a pesquisa objeto desta dissertação. Em pesquisas futuras seria de grande importância verificar a percepção de funcionários administrativos da escola de forma geral, uma vez que neste trabalho o foco foi somente diretores e coordenadores de área, não observando a percepção dos funcionários operacionais como um todo, o que poderia trazer um melhor esclarecimento quando ao nível de assertividade das metas projetadas e detectar problemas somente sentidos pela equipe que tem a função de colocar em prática as estratégias para o atingimento de metas.

Outra proposta, seria comparar a percepção entre gestores de escolas públicas em relação as escolas privadas. Neste sentido, verificar a percepção dos gestores das escolas públicas traria uma outra realidade a respeito do planejamento, uma vez que escolas públicas se atém a um planejamento já estabelecido pelo governo (e por vezes, existe falta ou restrição de recursos) gerando dificuldades em suprir as necessidades das escolas em um momento em

que os investimentos em tecnologia e inovação são determinantes para enfrentar os novos desafios que o mercado impõe.

REFERÊNCIAS

ADLER, P.; BORYS, B. Two types of bureaucracy: enabling and coercive. **Administrative Science Quarterly,** v. 41, n. 1, p. 61-89, 1996.

AHMAD, N. N.; SULAIMAN, M.; ALWI, N. M. Are budgets useful? A survey of Malaysian companies. **Managerial Auditing Journal,** v. 18, n. 9, p. 717-724, 2003.

AHRENS, T.; CHAPMAN, C. S. Accounting for flexibility and efficiency: a field study of management control systems in a restaurant chain. **Contemporary Accounting Research,** v. 21, n. 2, p. 271-301, 2004.

ALMEIDA, JOSÉ MAURO BACELLAR; BISPO, PEDRO LEÃO; CALVO, IVAN PRICOLLI; FERREIRA, LUIZ WASHINGTON. **Orçamento Empresarial.** Rio de Janeiro: Editora FGV, 2012.

ALVES, A. **Desenho e uso dos sistemas de controle gerencial e sua contribuição para a formação e implementação da estratégia organizacional.** 2010. 117f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010.

ANDRADE, R. O. B.; AMBONI, N. **Estratégias de gestão.** São Paulo: Elsevier, 2009.

ANTHONY, R. N. **Planing and control systems:** a framework for analysis. Cambrigde: Harvard University Press, 1965, 180p.

BARRETT, M. E.; FRASER, L. B. Conflicting roles in budgeting for operations. **Harvard Business Review,** v. 55, n. 4, p. 137-146, 1977.

BARROS, A. J. S.; LEHFELD, N. A. S. **Fundamentos da metodologia científica.** 3 ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2014.

BESCOS, P. L. et al. Critiques du budget: une approche contingente. **Comptabilité-Contrôle-Audit,** v. 10, n. 1, p. 165-185, 2004.

BHIMANI, A.; SIVABALAN, P.; SOONAWALLA, K. A study of the linkages between rolling budget forms, uncertainty and strategy. **The British Accounting Review,** v. 50, n. 3, p. 306-326, 2017.

BIRNBERG, J. G. et al. The case for multiple methods in empirical management accounting research (with an illustration from budget setting). **Journal of Management Accounting Research,** v. 2, n. 1, p. 33-66, 1990.

BOAVENTURA, E. M. **Metodologia da pesquisa:** monografia; dissertação; tese. São Paulo: Atlas, 2004.

BONGRAND, M. **O Marketing político**. Lisboa, Publicações Europa-América. 1986.

BOURMISTROV, A.; KAARBØE, K. From comfort to stretch zones: a field study of two multinational companies applying “beyond budgeting” ideas. **Management Accounting Research,** v. 24, n. 3, p. 196-211, 2013.

BRASIL. **Ministério da Educação.** 2021. Disponível em: portal.mec.gov.br. Acesso em: 22 dez. 2021a.

BRASIL. **Portal de periódicos da Capes.** 2021b. Disponível em: www.periodicos.capes.gov.br. Acesso em: 22 dez. 2021.

CAMARGO, P. **Exercício de ‘apagar incêndios’ consome cerca de 34% do tempo cotidiano dos gestores escolares.** Revista Educação, v. 1, n. 243, set. 2017. Disponível em: revistaeducação.com.br. Acesso em: 22 dev. 2021.

CARNEIRO, MURILO. **Orçamento Empresarial**. Rio de Janeiro, 2015, Editora Seses.

CATELLI, A. **Notas de aulas da disciplina “análise de custos” do curso de pós-graduação em controladoria e contabilidade, do departamento de contabilidade**. Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo. São Paulo, 1995.

CHAPMAN, C. S.; KIHN, L. A. Information system integration, enabling control and performance. **Accounting, Organizations and Society,** v. 34, n. 2, p. 151-169, 2009.

CHENHALL, R. H. Management control systems design withim its organizational context: fidings from contingency-based research and directions for the future. **Accounting, Organizations and Society,** v. 28, n. 2-3, p. 127-168, 2003.

COLLIS, J.; HUSSEY, R. **Pesquisa em administração:** um guia prático para alunos de graduação e pós-graduação. Porto Alegre: Bookman, 2005.

CROCCO, L. **Fundamentos de marketing:** conceitos básicos. São Paulo: Saraiva, 2013.

CROZATTI, J. Modelo de gestão e cultura organizacional: conceitos e interações. **Caderno de Estudos,** v. 10, n. 18, p. 1-20, 1998.

DE MELO, H. P. A.; SILVA, G. R.; NICOLAU, A. M., LIMA, A. C. (2017**).** O uso do orçamento como instrumento de gestão à formulação de estratégia e controle: Um estudo de caso em empresa do setor agroindustrial da paraíba. **Revista Ambiente Contábil**, 9 (1), p. 290-305.

DONALDSON, L. Teoria da contingência estrutural. *In:* CLEGG, S. R.; HARDY, C.; NORD, W. R. (Orgs.*). **Handbook* de estudos organizacionais.** v. 1. São Paulo: Atlas, 1999. 105-133 p.

EKHOLM, B. G.; WALLIN, J. The impact of uncertainty and strategy on the perceived usefulness of fixed and flexible budgets. **Journal of Business Finance & Accounting,** v. 38, n. 1-2, p. 145-164, 2011.

ELSEVIER. **Homepage.** Disponível em: https://www.elsevier.com/pt-br/solutions/scopus. Acesso em: 22 dez. 2021.

ESPEJO, M. M. S. **Perfil dos atributos do sistema orçamentário sob a perspectiva contingencial:** uma abordagem multivariada. 2008. 216f. Tese (Doutorado)-Programa de

Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade. Universidade de São Paulo, São Paulo, 2008.

FARIAS, A. C. et al. Orçamento Base Zero (OBZ): um instrumento ainda utilizado. *In:* CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 17., 2010. Belo Horizonte, Minas Gerais. **[Anais...].** Belo Horizonte, Minas Gerais: CBC, 2010.

FLEURY, M. T. L. Estórias, mitos, heróis - cultura organizacional e relações de trabalho. **ERA: Revista de administração de empresas,** v. 27, n. 4, p. 7-18, 1987.

Flores, C.; Leal, R. (2018). Orçamento E Controle Orçamentário Das Despesas Diretas e Indiretas Com Pessoal Em Uma Empresa Varejista De Calçados. **ConTexto**, 18 (39), p. 85-101.

FREZATTI, F. *Beyond Budgeting*: inovação ou resgate de antigos conceitos do Orçamento Empresarial? **Revista de Administração de Empresas,** v. 45, n. 2, p. 23-33, 2005.

FREZATTI, F. et al. Críticas ao orçamento: problemas com o artefato ou a não utilização de uma abordagem abrangente de análise? **Advances in Scientific and Applied Accounting,** v. 3, n. 2, p. 190-216, 2010.

FREZATTI, F. et al. Processo orçamentário: uma aplicação da análise substantiva com utilização da *grounded theory*. **Organizações & Sociedade,** v. 18, n. 58, p. 445-466, 2011.

FREZATTI, F. **Orçamento empresarial:** planejamento e controle gerencial. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

FREZATTI, F**. Orçamento empresarial:** planejamento e controle gerencial. São Paulo: Atlas, 2006.

FROW, N. et al. Orçamento 'contínuo': reconciliando a flexibilidade do orçamento com o controle orçamentário. **Accounting, Organizations and Society,** v. 35, n. 4, p. 444–461, 2010.

GALBRAITH, J. K. **Anatomia do poder.** Tradução de Hilário Torloni. São Paulo: Pioneira, 1986. 205 p.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa.** São Paulo: Atlas, 2008.

GOEBEL, S.; WEIßENBERGER, B. E. The dark side of tight financial control: causes and remedies of dysfunctional employee behaviors. **Schmalenbach Business Review,** v. 17, n. 1, p. 69-101, 2016.

GORDON, L. A.; SMITH, K. Postauditing capital expenditures and firm performance: the role of asymmetric information. **Accounting, Organizations and Society,** v.17, n. 8, p. 741-757, 1992.

HALDMA, T.; LÄÄTS, K. Contingencies influencing the management accounting practices of Estonian manufacturing companies. **Management Accounting Research,** v. 13, n. 4, 379-400, 2002.

HANSEN, D. R.; MOWEN, M. M**. Cost management:** accounting and control. Cincinatti: South Western, 1996.

HANSEN, S. C.; OTLEY, D. T.; VAN DER STEDE, W. A. Practice developments in budgeting: an overview and research perspective. **Journal of Management Accounting Research,** v. 15, n. 1, p. 95-116, 2002.

HANSEN, S. C.; VAN DER STEDE, W. A. Multiple facets of budgeting: an exploratory analysis. **Management Accounting Research,** v. 15, n. 4, p. 415-439, 2004.

HESFORD, S. R. et al. Management accounting: a bibliographic study. In: CHAPMAN, C.; A. G. HOPWOOD y M. SHIELDS (Org.). **Handbook of management accounting research.** Amsterdam: Elsevier, 2007, 3-26 p.

HOFSTEDE, G. The game of budget control. Tradução do original: THE NETHERLANDS, ROYAL VAN GORCUM LTD. **Contrôle budgétaire, les règles du jeu**. Paris: éd. Hommes et Techniques, 1967.

KOTLER, Philip. **Marketing 3.0:** as forças que estão definindo o novo marketing centrado no ser humano. 4. ed. Rio de Janeiro: Elsevier. 2010.

LACOMBE, F.; HEILBORN, G. **Administração:** princípios e tendências. São Paulo: Saraiva, 2003.

LEITE, R. M. et al. Orçamento empresarial: levantamento da produção científica no período de 1995 a 2006. **Revista de Contabilidade e Finanças da USP,** v. 19, n. 47, p. 56-72, 2008.

LIBBY, T.; LINDSAY, R. M. Beyond budgeting or budgeting reconsidered? A survey of North-American budgeting practice. **Management Accounting Research,** v. 21, n. 1, p. 56-75, 2010.

LUNKES, R. J. **Manual de orçamento.** 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

MARCONI, M. A.; LAKATOS, E. M. **Fundamentos de metodologia científica.** São Paulo: Atlas, 2007.

MARGINSON, D.; OGDEN, S. Coping with ambiguity through the budget: the positive effects of budgetary targets on managers' budgeting behaviours. **Accounting, Organizations and Society,** v. 30, n. 5, p. 435–456, 2005.

MARION, J. C.; RIBEIRO, O. M. **Introdução a contabilidade gerencial.** São Paulo: Saraiva, 2011.

MERCHANT, K. A. O modelo do sistema de orçamento corporativo: influências no comportamento e no desempenho gerencial. **Revista de contabilidade e organizações,** v. 1, n. 1, p. 107-126, 2007.

MERCHANT, K. A. The effects of financial controls on data manipulation and management myopia. **Accounting, Organizations and Society,** v. 15, n. 4, p. 297-313, 1990.

MERCHANT, K. The design of the corporate budgeting system: influences on managerial behavior and performance. **Accounting Review,** v. 56, n. 4, p. 813-829, 1981.

MERCHANT, K.; VAN DER STEDE, W. A. **Management control systems:** performance measurement, evaluation and incentives. 2. ed. Inglaterra: Prentice Hall, Pearson Education Limited, 2007.

MUCCI, D. M. **Influência do estilo de uso do orçamento empresarial sobre as percepções de seus usuários.** 2013. 181f. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) – Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013.

Mucci, D. M.; Frezatti, F. (2017) De que forma os gestores percebem as críticas ao orçamento empresarial? **Revista Universo Contábil**, 13 (4), p. 127-154.

OTLEY, D. T. The contingency theory of management accounting: achievement and prognosis. **Accounting, Organizations and Society,** v. 5, n. 1, p. 413-428, 1980.

PADOVEZE, C. L. **Contabilidade gerencial:** um enfoque em sistema de informação contábil. São Paulo: Atlas, 2000.

PADOVEZE, C. L. **Contabilidade gerencial:** um enfoque em sistema de informação contábil. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

PADOVEZE, C. L.; TARANTO, F. C. **Orçamento empresarial:** novos conceitos e técnicas. São Paulo: Pearson, 2009.

PIZZINI, M. The relation between cost-system design, managers evaluations of the relevance and usefulness of cost data, and financial performance: an empirical study of US hospitals. **Accounting, Organizations and Society,** v. 31, n. 2, p. 179-210, 2006.

SANTOS, J. L. et al. **Fundamentos de orçamento empresarial**. São Paulo: Atlas, 2008.

SANTOS, N. M. B. F. **Impacto da cultura organizacional no desempenho das empresas, conforme mensurado por indicadores contábeis:** um estudo interdisciplinar. 1992. 200f. Tese (Doutorado), Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, 1992.

SCOPUS. **Homepage.** 2021. Disponível em: https://www.scopus.com/home.uri. Acesso em: 22 dez. 2021.

SHIM, J. K.; SIEGEL, J. G. **Budgeting Basics and Beyond.** Hoboken, New Jersey: John Wiley e Sons In, 2005.

SÖTHE, A.; KAMPHORST, C. O orçamento empresarial como ferramenta de gestão nas micro e pequenas empresas do município de Mondaí–SC. **Revista Catarinense da Ciência Contábil,** v. 8, n. 24, p. 09-22, 2009.

SILVA, M. Z. et al. Fatores contingenciais que contribuem para a decisão de modificação do sistema de custeio: estudo de caso em uma indústria moageira. **Revista de Administração,** v. 49, n. 2, p. 267-279, 2014.

SIMONS, R. **Levers of contro:** how managers use innovative control systems to drive strategic renewal. Boston: Harvard Business School Press, 1995.

SOFTWARE SPSS. **Statistical Package for the Social Sciences.** Versão 25.0. 2021.

SPONEM, S.; LAMBERT, C. Exploring differences in budget characteristics, roles and satisfaction: a configurational approach. **Management Accounting Research,** v. 30, n. 1, p. 47- 61, 2016.

SPONEM, S.; LAMBERT, C. Pratiques budgétaires, rôles et critiques du budget. Perception des DAF et des contrôleurs de gestion. **Comptabilité-Contrôle-Audit,** v. 16, n. 1, p. 159-194, 2010.

VAN DER STEDE, W. A. Measuring tight budgetary control. **Management Accounting Research,** v. 12, n. 1, p. 119–137, 2001.

WELSCH, G. A. **Orçamento empresarial.** 4. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

YIN, R. K. **Estudo de caso:** planejamento e métodos. 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2001.

YIN, R. K. **Estudo de caso:** planejamento e métodos. Porto Alegre: Bookman, 2005.

ZDANOWICZ, J. E. **Orçamento operacional:** uma abordagem prática. 2. ed. Porto Alegre: Sagra, 1989.

ZEITHAML, V. A.; BITNER, M. J. **Marketing de serviços:** a empresa com foco no cliente. Tradução de Martin Albert Haag e Carlos Alberto Silveira Netto Soares. 2 ed. São Paulo: Bookman, 2003.

APÊNDICE A – E-MAIL COM LINK ESPECÍFICO PARA RESPOSTA DOS COORDENADORES DE ÁREA

Bom dia,

Meu nome é Susete Maria Bridi, sou docente do Senac- Bento Gonçalves (Matrícula 8839) e sou aluna do Mestrado Profissional em Engenharia de produção- com linha de pesquisa na área de Finanças Corporativas na Universidade de Caxias do Sul- RS.

Conforme autorização obtida junto ao NEP (Núcleo de Educação Profissional Senac- P. Alegre) estou desenvolvendo uma pesquisa em algumas escolas do Senac- RS com o objetivo de entender como o processo planejamento orçamentário é desenvolvido dentro da instituição.

Sendo assim solicito a colaboração dos (as) colegas para que responda os questionários através do link a seguir:

https://docs.google.com/forms/d/e/1FAIpQLSdhOvcKQQ4xdydgcRjLsdcf4PCM_Oud8ZV8H0IfYtNnnH6qTA/viewform?usp=sf_link

O preenchimento demandará no máximo 15 minutos.

O questionário constante no link acima, não permite identificação dos respondentes uma vez que os dados serão analisados em conjunto e não individual, para evitar o viés, por essa razão, solicito que respondam uma única vez.

Sem mais agradeço antecipadamente sua colaboração.

Susete Bridi

Docente Senac- Polo Bento Gonçalves

APÊNDICE B - E-MAIL COM LINK ESPECÍFICO PARA RESPOSTA DOS GESTORES DAS UNIDADES ESCOLARES

Bom dia,

Meu nome é Susete Maria Bridi, sou docente do Senac- Bento Gonçalves (Matrícula 8839) e sou aluna do Mestrado Profissional em Engenharia de produção- com linha de pesquisa na área de Finanças Corporativas na Universidade de Caxias do Sul- RS.

Conforme autorização obtida junto ao NEP (Núcleo de Educação Profissional Senac- P. Alegre) estou desenvolvendo uma pesquisa em algumas escolas do Senac- RS com o objetivo de entender como o processo planejamento orçamentário é desenvolvido dentro da instituição.

Sendo assim solicito a colaboração dos (as) colegas para que responda os questionários através do link a seguir:

https://docs.google.com/forms/d/e/1FAIpQLSdhOvcKQQ4xdydgcRjLsdcf4PCM_Oud8ZV8H0IfYtNnnH6qTA/viewform?usp=sf_link

O preenchimento demandará no máximo 15 minutos.

O questionário constante no link acima, não permite identificação dos respondentes uma vez que os dados serão analisados em conjunto e não individual, para evitar o viés, por essa razão, solicito que respondam uma única vez.

Sem mais agradeço antecipadamente sua colaboração

Susete Bridi

Docente Senac- Polo Bento Gonçalves

APÊNDICE C - QUESTIONÁRIO I

Bloco I- Fatores Contingenciais

1) Para cada item abaixo, atribua uma valoração às opções de acordo com a dinâmica e percepção do ambiente em que sua empresa está inserida:
(Adaptado de Hansen e Van der Stede, 2004; baseado em Sharma, 2002 e Gordon e Narayanan,1984)

Escala: 0 – muito estável, com mudanças lentas e previsíveis; 10 – muito dinâmico, com mudanças rápidas e imprevisíveis

	N/A	1	2	3	4	5
1) Atitudes da Concorrência						
2) Competição por Mão de Obra						
3) Competição por compra de materiais						
4) Tecnologia aplicada ao processo produtivo						
5) Restrições Legais do Setor						
6) Restrições Políticas ref. ao setor						
7) Restrições Econômicas do Setor						
8) Gostos e Preferências dos clientes do setor						

2) Atribua uma nota, de 0 a 10, de acordo com o uso de cada item abaixo na sua empresa.
(Adaptado de Hyvönen, 2007 e Dekker, Groot e Schoute, 2007; Perrow, 1972)

Informe se a utilização é intensa (10) ou não há uso (0) para:
Escala: 0 = não há uso; 10 = uso em grande intensidade;

	N/A	1	2	3	4	5
1) Comercio Eletrônico (página na internet que viabiliza comercio eletrônico dos cursos						
2) CRM (gerenciamento da relação com o cliente)						
3) Gerenciamento da Cadeia de suprimentos						
4) Armazenamento de Dados						
5) Troca de Dados de forma eletrônica						
6) Sistema Integrado (ERP)						

3) Atribua uma nota, de 0 a 10, para a intensidade em que os itens abaixo são abordados em sua empresa: Escala: 0 = pouco (as); 10 = muito(as)

	N/A	1	2	3	4	5
1) As atividades de sua equipe são repetitivas?						
2) Quantas Tarefas na sua equipe são as mesmas, dia após dia?						
3) Quantas pessoas na sua equipe fazem tarefas diversificadas a maior parte do tempo						

4) Atribua uma nota, de 0 a 10, para o nível de delegação de autoridade para os coordenadores de cada uma das seguintes áreas de decisão em sua escola.
(Adaptado de Sharma, 2002, e Gordon e Narayanan, 1984)

Escala: 0 = nunca delega; 10 = delegação total

	N/A	1	2	3	4	5
1) Desenvolvimento de novos produtos						
2) Contratação e Demissão de Pessoal						
3) Seleção de Investimentos relevantes						
4) Alocação Orçamentária						
5) Decisões de Preços						

5) Qual foi a receita operacional bruta do ano de 2019 em sua empresa?

_____

6) Atribua uma nota, de 0 a 10, para a importância dada para cada um dos itens abaixo de acordo com as prioridades estratégicas de sua unidade de negócios durante os últimos 5 anos
(Adaptado de Hansen e Van der Steede, 2004; Gordon e Narayanan, 1984 e Porter, 1986)

Escala: 0 = não importante; 10 = muito importante

	N/A	1	2	3	4	5
1) Buscar alta qualidade de produto/serviço, maior do que a concorrência						
2) Oferecer suporte ao cliente ref. ao produto ou serviço prestado						
3) Desenvolver características únicas do produto/serviço						
4) A imagem da marca ser melhor do que a concorrência						
5) Investir em pesquisa e desenvolvimento mais do que a concorrência						
6) Ter um preço de venda menor do que a concorrência						

Bloco II- Sistema Orçamentário

Importante: As informações solicitadas no Bloco 2 referem-se ao último ano (2019)
(Adaptado de Frezatti (2005) e Hansen e Van der Stede, 2004)

7) Atribua uma nota de 0 a 10 para avaliar o grau de solidez com relação à existência dos componentes orçamentários indicados abaixo:

Escala: 0 = não existe; 10 = existe de forma bem organizada

	N/A	1	2	3	4	5
1) Premissas Orçamentárias						
2) Previsão de Cenários						
3) Plano de Marketing/ Vendas						
4) Plano de Cursos Oferecidos						
5) Plano de Recursos Humanos						
6) Planos de Investimentos						
7) Demonstrações Contábeis Projetadas						

8*) Rolling Forecasting* (que pode ser traduzido como orçamento contínuo), segundo Lunkes (2003), é quando o instrumento é revisado e re projetado por um determinado período, mediante o abandono progressivo do período encerrado e a adição do período futuro equivalente. Essa revisão pode ser mensal, trimestral ou semestral.

Atribua uma nota de 0 a 10 para o uso do *rolling forecasting* em sua empresa:
Escala: 0 = não existe; 10 = existe de forma bem organizada

	N/A	1	2	3	4	5
1) *Rolling Forecasting* (Orçamento Contínuo)						

9) Com que periodicidade é utilizado *rolling forecasting* pela sua empresa?

1) Não uso Rolling Forecasting	
2) Mensal	
3) Trimestral	
4) Semestral	
5) Outra	

10) Qual a periodicidade em que o sistema contábil de sua empresa é capaz de gerar dados confiáveis? Cabe ressaltar que este item não se refere a apuração de resultados ou fechamento de balancetes ou balanço contábil refere-se a informações disponíveis para possíveis acompanhamentos da empresa:

1) Diario	
2) Mensal	
3) Trimestral	
4) Semestral	
5) Outra	

11) Orçamento pode ser usado para muitos diferentes propósitos na organização.
Atribua uma nota de 0 a 10 para cada uma das seguintes razões para o uso do orçamento em sua empresa: Escala: 0 = não tem importância; 10 = muito importante

	N/A	1	2	3	4	5
1) Para Planejamento Operacional						
2) Para avaliação do Desempenho						
3) Para comunicação de Metas						
4) Para formação estratégica						

Bloco III- Informações Sobre Desempenho

12) Atribua uma nota de 0 a 10 para o nível de satisfação com o sistema orçamentário atual da sua empresa quanto a desempenhar os seguintes papéis:

Adaptado de Hansen e Van der Stede, 2004 e Frezatti (2005))

Escala: 0 = muito insatisfeito; 10 = muito satisfeito.

	N/A	1	2	3	4	5
1) Auxiliar na Tomada de decisão operacional de curto prazo						
2) Auxiliar na tomada de decisão de Longo prazo						

13) Qual o seu tempo de atuação na empresa?

1) Até 01 ano	
2) Entre 1 e 3 anos	
3) Entre 3 e 5 anos	
4) Mais de 5 anos	

14) Qual a RECEITA LIQUIDA da Unidade no ano de 2019?

_____

15)Em quais quesitos a empresa ATINGIU OS OBJETIVOS planejados no orçamento em 2019?

Em quais quesitos foram atingidos os índices planejados no orçamento no ano de 2019	
Resultado Operacional Consolidado	
% da Folha de Pagamento sobre a receita	
% da Receita Investida em Marketing	
% de Inadimplência	
Receita Cursos EAD	
% Margem de Contribuição	
Receita Operacional de Mercado	

16)Qual sua formação Acadêmica?

_____

APÊNDICE D - QUESTIONÁRIO II

1. Atribua a escala para cada uma das alternativas abaixo quanto ao uso do orçamento na sua respectiva gerencia:

(Escala 1= Discordo Totalmente; 5= Concordo Totalmente/ NA= Não aplicável ou não sei responder)						
	N/A	1	2	3	4	5
1) O processo orçamentário ajuda a tornar transparentes as atividades da gerência						
2) O processo orçamentário aumenta meu conhecimento da operação relacionada a gerência						
3) O processo orçamentário aumenta meu entendimento do que direciona os níveis de receita e gastos						
4) O processo orçamentário aumenta meu conhecimento sobre como a gerência funciona						
5) O processo orçamentário ajuda a comunicar a estratégia da gerência						
6) O processo orçamentário sinaliza áreas onde talvez seja necessário alterar a estratégia						
7) O processo orçamentário ajuda o pessoal da gerência a entender o contexto organizacional em que estão trabalhando						
8) Eu analiso a informação do orçamento focando em alternativas para melhorar as operações sob o meu controle						
9) Eu frequentemente penso em novas maneiras de fazer as coisas durante o processo						
10) Nosso processo orçamentário objetiva gerar fluxos de informações estratégicas entre diretores, gerentes e superintendentes						
11) Eu atualizo facilmente os dados inseridos no plano orçamentário a depender das necessidades da minha área ou empresa						
12) Eu obtenho acesso a informação detalhada para investigar desvios no orçamento						
13) Em certas situações, alterações nas estimativas do plano orçamentário são aceitáveis na gerência						
14) Eu só posso realizar gastos que foram previstos no orçamento						
15) Discussões durante o processo orçamentário focam em garantir aderência entre as premissas e planos de ação pré-estabelecidos						
16) Alterações nas metas relacionadas ao plano orçamentário podem indicar oportunidades e ameaças para a gerência						

2. Atribua a escala para cada uma das afirmativas abaixo, em se tratando das suas percepções quanto ao orçamento empresarial

(Escala 1= Discordo Totalmente; 5= Concordo Totalmente/ NA= Não aplicável ou não sei responder)						
	N/A	1	2	3	4	5
1) O orçamento me permite conduzir melhor a minha gerência						
2) O orçamento me permite manter e aprimorar o meu desempenho como gerente						
3) O orçamento me permite estar sempre ciente sobre o que é necessário para obter um bom desempenho no meu trabalho						
4) O orçamento me fornece informações adequadas para otimizar as decisões e cumprir meus objetivos de desempenho						
5) O orçamento me torna apto a obter informações táticas e estratégicas necessárias para avaliar alternativas de decisões						

3. Atribua a escala para cada uma das afirmativas abaixo, em se tratando de suas percepções quanto às limitações do orçamento

(Escala 1= Discordo Totalmente; 5= Concordo Totalmente/ NA= Não aplicável ou não sei responder)						
	N/A	1	2	3	4	5
1) O Orçamento induz a comportamentos que não estão essencialmente alinhados aos objetivos						
2) O orçamento provoca comportamentos conservadores						
3) O orçamento desestimula a cooperação entre as pessoas e as áreas						
4) O orçamento não é aplicável em um ambiente de grande incerteza						
5) O orçamento engessa as atividades desempenhadas dentro da organização						
6) O orçamento propõe uma cultura de controle ao invés de uma cultura de envolvimento das pessoas						
7) O orçamento impede inovações em processos e produtos						
8) O orçamento é essencialmente um ritual						
9) O orçamento leva muito tempo para ser elaborado e gera um baixo retorno para gestão						
10) O orçamento reflete uma predominância do curto prazo em detrimento do longo prazo						
11) O orçamento é elaborado em um horizonte anual o que não está de acordo com o ciclo de atividades do negócio						

4. Descreva suas percepções gerais acerca do processo de gestão do orçamento, principalmente na sua gerência