

Análise dos gastos orçamentários de uma universidade

88

MOACIR MANOEL RODRIGUES JUNIOR *Mestre em Ciências Contábeis pela Universidade Regional de Blumenau (Furb).* E-mail: mmrodrigues@al.furb.br

TARCISIO PEDRO DA SILVA *Doutorado em Ciências Contábeis e Administração pela Universidade Regional de Blumenau (Furb).* E-mail: tarcisio@furb.br

CARLOS EDUARDO FACIN LAVARDA *Professor da Universidade Regional de Blumenau (Furb).* E-mail: clavarda@furb.br

RESUMO

O objetivo deste trabalho foi analisar a eficiência dos gastos orçamentários ante as funções de uma universidade. A pesquisa se caracteriza como descritiva, documental e quantitativa. A coleta de dados baseou-se nos relatórios de atividades divulgados de uma instituição de ensino superior pública (Iespu) do interior do Estado de Santa Catarina. De posse dessas informações, foi utilizada a análise envoltória de dados (DEA) para verificar a eficiência dos gastos da Iespu perante as atividades de ensino, pesquisa e extensão. Os resultados mostram que o processo de gestão orçamentária permitiu a redução do percentual de inadimplência. Sobre a utilização dos recursos, pode-se pontuar que houve alinhamento das ações estratégicas com o processo orçamentário na Iespu. Quanto ao desempenho analisado pelo modelo DEA, considera-se que a instituição auferiu maior eficiência em suas atividades entre 1999 e 2003, menor desempenho entre 2004 e 2008, e 87,08% de eficiência em 2008.

PALAVRAS-CHAVE

Planejamento estratégico. Pesquisa. Universidade. Orçamento. Despesas.

INTRODUÇÃO

O processo de gestão das atividades orçamentárias nas instituições de ensino superior pública (Iesp) difere, na forma administrativa, das instituições de ensino superior particulares. No caso da Iesp, a legislação determina a elaboração e aprovação de orçamento pelo órgão público superior, como Câmara de Vereadores e assembleias legislativas estadual, distrital ou federal, com consequente execução no período predeterminado.

A Constituição Federal de 1988 impõe ao Poder Executivo a responsabilidade do planejamento e orçamento por meio dos projetos de lei sobre a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), Lei do Orçamento Anual (LOA) e Plano Plurianual (PP), sendo determinadas as metas e prioridades para execução de períodos seguintes.

O cumprimento da missão de uma IES é desafiador, uma vez que o saber é difícil de quantificar ou qualificar. Por isso, sua missão de preservar, gerar e difundir é, sem dúvida, um dos desafios que o dirigente da instituição precisa preservar.

Além do desafio de cumprir essa missão, o gestor necessita, ainda, ponderar outras características comuns às entidades privadas e públicas. Dessa forma, as características se apresentam como: metas institucionais, organizações profissionais, tecnologia, estrutura, tomada de decisões e universidade e modelos de governo.

Dado a especificidade de que a Iesp em análise neste estudo é mantida com recursos das mensalidades dos alunos e regida por legislação de entidade pública que obriga a execução orçamentária, a instituição deve adotar uma estrutura que promova o desempenho eficiente, com direcionadores de atividades de gestão que atuem como um facilitador para suas atividades. Essa estrutura deve permitir avaliar suas ações e de seus concorrentes, como o desempenho institucional de outras instituições de ensino superior, privadas com ou sem fins lucrativos, considerando que elas estão no mesmo ambiente e procuram atender às necessidades do mesmo tipo de público.

O planejamento estratégico (PE) e o orçamento em uma Iesp devem ser utilizados como ferramentas necessárias à realização do seu planeja-

mento institucional e servir como direcionadores de controle e avaliação de desempenho. O PE e o orçamento ganham sustentabilidade de elaboração quando analisados conjuntamente, e, considerando a competitividade como pano de fundo no ambiente de ensino, observa-se que a IES em questão compete com outras que não possuem a mesma obrigação legal de universidade (ensino, pesquisa e extensão), em que os gastos são menores.

O processo de gestão das atividades orçamentárias, como a elaboração, o acompanhamento e a análise dos orçamentos, é imprescindível para o sucesso das IES. Com base na necessidade de gestão das Iespus, destaca-se a seguinte questão de pesquisa: “Qual é a eficiência dos gastos orçamentários perante as funções de uma universidade?”. Para responder a essa questão, o objetivo é analisar a eficiência dos gastos orçamentários perante as funções de uma universidade.

O entendimento é de que as ações estratégicas na universidade estão estruturadas de forma que a programação das atividades no orçamento contribua para o desempenho das áreas. A relação das áreas deve ser considerada como atividades de pesquisa, ensino e extensão que estejam contempladas no processo de gerenciamento do orçamento

A exequibilidade do estudo está amparada na literatura sobre orçamento e nos relatórios de administração da última década, de forma que permitirá o estudo e a evidenciação do gerenciamento do orçamento nas IES. A oportunidade do estudo do orçamento, no ambiente competitivo, denota que a adequação ao macroambiente significa o controle das atividades operacionais com apontamento do orçamento para análise de desempenho. Dessa forma, surge o desafio que serve de motivação para o desenvolvimento de pesquisas sobre o tema.

Assim, esta pesquisa se justifica pela contribuição que se espera alcançar, seja no estudo científico ou nas atividades voltadas à aplicabilidade nas empresas dentro do processo de decisão, que facilitará o gerenciamento dos recursos e a análise do desempenho da gestão. A seguir, apresentar-se-ão a estrutura teórica, cujo objetivo é fundamentar a discussão dos dados da pesquisa, os procedimentos metodológicos e a análise dos resultados.

FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Serão apresentados aqui os principais fundamentos para facilitar a análise pretendida, considerando que o assunto tenha atraído interesse dos leitores sobre as atividades de gestão do orçamento de forma geral ou ambiente e do terceiro setor, em que estão agrupadas as universidades.

O ambiente em que as Iespu estão inseridas denota a necessidade de esboço da concorrência, considerando o que Porter (1992, p. 200) esclarece:

Diagnosticar se um rival é bom concorrente exige uma análise completa da concorrência. As capacidades, a estratégia, as suposições e as metas de um concorrente desempenham todas um papel para determinar se este é um bom ou um mau concorrente para a empresa particular.

O estudo do ambiente para conhecer a concorrência exerce papel primário na análise do meio em que a entidade está inserida, produzindo informações que permitem suporte ao processo de gestão, considerando que o estudo das metas representa entender a direção que os gestores determinaram para o adequado investimento dos recursos da empresa.

Mesmo sendo indicada a concorrência para a “empresa particular”, Kotler (1998, p. 212) ressalta que “qualquer empresa precisa identificar o grupo estratégico em que está concorrendo”.

Para que seja possível o agrupamento das informações planejadas com a materialização numérica do orçamento, o gestor necessita de informações que representem utilidade e que sustentem suas decisões, conforme destaca Guerreiro (1999, p. 317): “Informação útil é a que atende às necessidades específicas dos gestores, segundo as áreas em que atuam, operações que desenvolvem e conceitos que lhes façam sentido lógico”.

Então, para que a análise do ambiente e da concorrência se torne fundamental, a informação elaborada deve ter utilidade ao que se propõe, atendendo às especificidades de cada gestor que considere as necessidades institucionais e uma representação coerente dos cenários. Essa necessidade deve atender às especificidades informativas ressaltadas por Guerreiro (1999, p. 317):

Os sistemas de informações contábeis devem ser configurados de forma a atender eficientemente às necessidades informativas de seus usuários, bem como incorporar conceitos, políticas e procedimentos que motivem e estimulem o gestor a tomar as melhores decisões para a empresa.

Esse ambiente e a sua caracterização devem decorrer de atividades anteriores, como o planejamento, que compreende o levantamento de dados que formam utilidades nas informações gerenciais. A informação útil deve representar a base do planejamento, como o planejamento estratégico, que, segundo Oliveira (2005, p. 47), é

O processo administrativo que proporciona sustentação metodológica para se estabelecer a melhor direção a ser seguida para a empresa, visando à otimização do grau de interação com o ambiente e atuando de forma inovadora e diferenciada.

No caso das IES, “O planejamento, sob a ótica organizacional, pode ser conceituado como sendo um processo racional, sistêmico e flexível que visa facilitar a tomada de decisões, o alcance de objetivos e o direcionamento da organização a um futuro alternativo desejado” (ANDRADE, 1993, p. 19). Destacam-se ainda os seguintes tipos de planejamento:

- *Institucional*: determina as principais decisões estratégicas da empresa e, no caso das IES, atua como direcionador das ações nos demais tipos de planejamento.
- *Tático*: decorrente do planejamento institucional, determina as ações para os departamentos ou divisões e apresenta detalhes não vislumbrados pelo institucional.
- *Operacional*: está hierarquicamente subordinado ao planejamento tático e é responsável pela execução das várias rotinas e tarefas (ANDRADE, 1993).

Para que possam implementar adequadamente o planejamento estratégico, os gestores de IES precisam estabelecer uma metodologia. De acordo com Andrade (1993, p. 21):

A aplicação da metodologia do planejamento estratégico em instituições de ensino superior ocorre de maneira diferente das empresas e instituições sem fins lucrativos. Nelas (IES), o desenvolvimento deste processo ocorre de forma descentralizada e específica para cada uma das várias unidades que a compõem.

Portanto, a metodologia deve ser adaptada ao ambiente em que se pretende estabelecer o planejamento, considerando as especificidades de cada entidade, unidade de negócio ou ainda divisão departamental.

Atrelados à metodologia de implantação do planejamento, para cada uma das fases, há o planejamento, a programação, a execução, o controle, a análise das variações e as correções (OLIVEIRA, 2005; JIAMBALVO, 2002, p. 2).

Considerando o planejamento estratégico, os gestores estabelecem as metas de longo prazo para a empresa. Atrelada a isso, existe a necessidade do estudo da parte financeira, pois cada objetivo estabelecido no planejamento necessitará de recursos.

A busca por recursos é parte das metas estipuladas aos vários gestores nas empresas. Segundo Horngren (1981, p. 3):

Os administradores e contadores que trabalham nas mais variadas formas de organização, como os hospitais, as universidades e os órgãos públicos, têm muito em comum com seus colegas das organizações que visam lucro. É preciso conseguir e gastar dinheiro. É preciso preparar orçamentos e projetar e implantar sistemas de controle. Há uma obrigação de usar os recursos bem.

No processo de planejamento da empresa, independentemente da sua forma de organização, com ou sem fins lucrativos, existe a necessidade de buscar os recursos e aplicá-los adequadamente. Na preparação dos ins-

trumentos de gestão, o orçamento complementa as ferramentas disponíveis aos gestores: “Orçamento é um plano administrativo abrangendo todas as fases das operações para um período futuro definido” (WELSCH, 1973, p. 58).

Os gestores, ao estabelecerem as metas das empresas, criam direcionadores das ações que necessitam de recursos, devendo a mensuração adequada ser parte do processo:

[...] o orçamento é a expressão de um plano de ação futuro da administração para um determinado período. Ele pode abranger aspectos financeiros e não-financeiros desses planos e funciona como um projeto para a empresa seguir no período vindouro (HORNGREN; SUNDEM; STRATTON, 2004, p. 336).

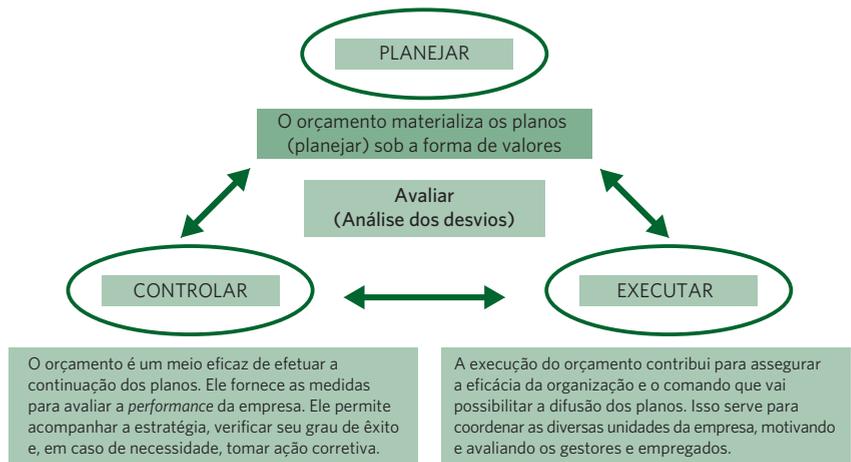
Considerando que todas as etapas são estruturadas pelas metas e que estas são atendidas pelos objetivos, Sanvicente e Santos (1983, p. 19) destacam que o objetivo do orçamento é funcionar como instrumentos de administração: “os orçamentos elaborados fornecem direção e instruções para a execução de planos, enquanto o acompanhamento, levando ao controle, permite a comparação das realizações da empresa ao que tenha sido planejado”.

Em uma empresa, o direcionamento ao processo de gestão deve ser estabelecido com base no orçamento, conforme o ciclo administrativo ressaltado na Figura 1.

O ciclo planejar-estabelecer os planos, executar-difundir os planos e controlar- fornecer as medidas torna-se fundamental para que os gestores consigam a materialização das estratégias no negócio e o desempenho da gestão eficiente, a qual permitirá a análise dos desvios quando avaliados.

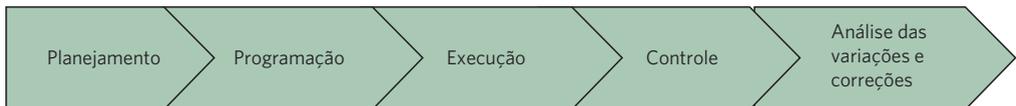
O ciclo administrativo deve estar alinhado com as metas da empresa, por conseguinte o processo orçamentário necessita atender ao planejamento da instituição. Atkinson et al. (2000, p. 464) apresentam o processo orçamentário como destacado na Figura 2.

FIGURA 1 – ORÇAMENTO CONFORME O CICLO ADMINISTRATIVO.



Fonte - Adaptada de Boisvert (1999).

FIGURA 2 – PROCESSO DO ORÇAMENTO.



Fonte - Elaborada com base em Atkinson et al. (2000, p. 464).

Considerando o que foi descrito anteriormente, que o gestor necessita de informação útil e que o planejamento materializa os planos de gestão da empresa, os gestores precisam atender ao processo orçamentário, sem desprezar nenhuma etapa, pois cada uma delas carece de acompanhamento e reavaliação periódica.

De acordo com Jiambalvo (2002, p. 211), “Mesmo que o orçamento seja cuidadosamente elaborado, a empresa pode experimentar aumentos de

preços imprevisíveis e inevitáveis”. Essas alterações servem de informações para que os gestores estipulem ações corretivas para que, no próximo período, se tenha melhorado o resultado no processo orçamentário.

O entendimento do ciclo administrativo atrelado ao orçamento torna-se fundamental para o processo de visão institucional na organização, em que as funções do orçamento devem ser utilizadas “como instrumento de controle, não do tipo político ou administrativo, mas econômico. O raciocínio pode ser mais bem esclarecido: se na fase contracionista fica reforçada sua função de controle” (GIACOMINI, 2000, p. 69).

Todavia, a negociação está atrelada à *performance* econômica das empresas, a qual se desvincula, em parte, da negociação política, por considerar a dificuldade de estabelecer o parâmetro de início e término do uso da política no processo de negociação.

MÉTODO E TÉCNICAS DE PESQUISA

Neste trabalho, no que concerne ao objetivo, adotou-se a pesquisa descritiva, pois, segundo Raupp e Beuren (2004, p. 81), “Nesse contexto, descrever significa identificar, relatar, comparar, entre outros”. Quanto aos procedimentos, foi adotado um estudo de caso, com análise documental. Para Godoy (1995, p. 26), “no estudo de caso, o pesquisador geralmente utiliza uma variedade de dados coletados em diferentes momentos, por meio de variadas fontes de informação”. Para Raupp e Beuren (2004, p. 89), “a pesquisa documental pode integrar o rol das pesquisas utilizadas em um mesmo estudo ou caracterizar-se como o único delineamento utilizado para tal”. Quanto à abordagem, foi adotada a pesquisa qualitativa. De acordo com Richardson (1989, p. 38):

[...] o aspecto qualitativo de uma investigação pode estar presente até mesmo nas informações colhidas por estudos essencialmente quantitativos, não obstante perderem seu caráter qualitativo quando são transformadas em dados quantificáveis, na tentativa de assegurar a exatidão no plano dos resultados.

O estudo analisou a relação do planejamento estratégico com o processo orçamentário, tendo como preocupação a concorrência existente entre a IES em estudo e as demais IES que se situam no Vale do Itajaí, em Santa Catarina. A coleta de dados baseou-se nos relatórios de atividades publicados pela entidade entre 1999 e 2008.

O processo orçamentário foi analisado pelo confronto das receitas com as despesas realizadas e executadas. O instrumento foi estruturado de forma padronizada para todos os anos que constam no decorrer do trabalho, permitindo comparações entre os desempenhos ao longo dos anos.

Para a análise da estratégia da instituição, utilizou-se o modelo de escala de retornos constantes (*constat returns to scale* – GRS) dos conjuntos de métodos de *data envelopment analysis* (DEA). Esse método foi descrito pela primeira vez por Charnes, Cooper e Rhodes (1978), os quais acreditavam que, à medida que um sistema de produção recebesse mais informações, mais resultados ele forneceria. O método utilizado para esta análise corresponde à configuração de um problema de programação linear, dado da seguinte forma:

$$\text{Max Eficiência}_{(c)} = \sum_{j=1}^s u_j y_{jc}$$

Sujeito a:

$$\sum_{i=1}^r v_i x_{ic} = 1$$

$$\sum_{j=1}^s u_j y_{jk} - \sum_{i=1}^r v_i x_{ik} \leq 0, \forall k$$

$$v_i, u_j \geq 0, \forall i, j$$

Nesse modelo, Eficiência é a eficiência do ano em análise; os *inputs* re-

presentados por $i, i = 1, 2, \dots, r$ descrevem as despesas que a IES tem para manter suas atividades, e os *outputs* $j, j = 1, 2, \dots, s$ referem-se às atividades desenvolvidas. Dessa forma, temos x_{ik} e y_{jk} representando os *inputs* i e *outputs* j , respectivamente.

Com base nisso, foram definidos os *inputs* e *outputs* do modelo para a sequência da análise: despesas com atividades e número de professores empregados (*inputs*), e atendimento em extensão, bolsas de pesquisa e alunos atendidos (*outputs*).

O emprego de variáveis com natureza diferenciada é justificado, pois existiu a necessidade englobar todas as possíveis influências na eficiência das entidades. Esse fato de forma alguma prejudica a acurácia do modelo, pois, segundo Macedo, Santos e Silva (2006), o modelo DEA é formado por uma combinação linear, e estruturas algébricas dessa natureza admitem variáveis de diversas unidades.

A utilização dos modelos DEA pode ser apontada em alguns estudos das ciências contábeis, tais como Zhu (2000), Kassai (2002), Macedo, Santos e Silva (2006), Saranga (2007), Varela (2008), Deville (2009), entre outros.

ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS DADOS

As ações estratégicas na universidade devem contribuir para o desempenho, e uma das formas de medição adequada é por meio do gerenciamento do orçamento, para que os resultados respondam ao que foi previamente estabelecido pelos gestores quando da elaboração do planejamento estratégico, conforme destacado na Figura 3.

FIGURA 3 – ESTRATÉGIA E ORÇAMENTO.



Fonte - Elaborada pelos autores.

Considerando o que preconiza o planejamento estratégico, o estudo do ambiente de atuação é fundamental para que sejam determinadas ações correlatas com a área de atuação das instituições. Neste estudo, será desconsiderado o ambiente da escola de ensino médio, sendo desejados os dados de nível superior e pós-graduação.

A partir da coleta de dados nos relatórios de atividades, durante o período de 1999 a 2008, foram apresentadas as análises quanto ao desempenho visualizado no PE e o processo orçamentário. As análises estão divididas em três períodos: de 1999 a 2002, de 2003 a 2006 e de 2007 e 2008. Essas etapas auxiliam na análise pela posse/recondução da administração na universidade, aspecto diferenciado, nas tabelas, com o traçado forte entre as linhas ou colunas.

Em relação à ação estratégia de manutenção dos alunos nos cursos de graduação, foram considerados os dados da Tabela 1.

TABELA 1 – MANUTENÇÃO DOS ALUNOS – MATRÍCULAS POR SEMESTRE – (EM MIL).

Ano	Nº de alunos do 1º sem.	Nº de alunos do 2º sem.	Varição
2008	11.272	10.801	- 4,36
2007	11.816	10.945	- 7,96
2006	12.238	11.469	- 6,71
2005	12.566	11.978	- 4,91
2004	12.489	12.092	-3,28
2003	13.529	12.635	-7,08
2002	13.433	13.091	2,61
2001	12.678	13.000	-2,48

(continua)

TABELA 1 – MANUTENÇÃO DOS ALUNOS – MATRÍCULAS POR SEMESTRE – (EM MIL) (CONTINUAÇÃO).

Ano	Nº de alunos do 1º sem.	Nº de alunos do 2º sem.	Variação
2000	11.812	12.036	-1,86
1999	10.826	11.232	-3,61

Fonte - Elaborada pelos autores.

De 1994 a 2002, o número de alunos matriculados apresentou crescimento constante, representando relação com os objetivos estratégicos da IES. Após esse período, houve a diminuição dos alunos matriculados na graduação, um claro sinal de que as ações institucionais precisam ser revistas e alternativas devem ser elaboradas para conquistar o aluno para os cursos de graduação da única universidade da região.

Para o período de 2003 a 2006, a diferença está no ano de 2003, em relação aos demais, com redução de mais de 800 alunos, sendo em seguida mantido o número de alunos. Com relação ao período de 2007 e 2008, ocorreu a diminuição do número de alunos nos cursos de graduação, com mesma análise para o segundo semestre de cada ano e comportamento próximo para cada período.

Em se tratando da manutenção das receitas, para o período de 1999 a 2002, a receita total representou aumento de um período para outro, porém, se considerados os índices de inflação no mesmo período, houve apenas um acréscimo, abaixo da reposição da inflação, já que a política institucional é não repassar para as mensalidades o percentual de inflação apontado pelos órgãos que o governo aceita como adequados para medir a inflação do país.

Esse aumento da receita recebeu incremento por parte das transferências correntes, e os governos municipais, estaduais e federal repassaram recursos às instituições, com valores transferidos, em média, na casa dos seis milhões e para a conta de outras receitas, que em 2002 atingiu mais de 28 milhões, conforme destacado na Tabela 2.

TABELA 2 - MANUTENÇÃO DAS RECEITAS DE 1999 A 2008 (EM MIL).

Receitas	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008										
R\$	%	R\$	%	R\$	%	R\$	%	R\$	%	R\$	%									
Receita Patrimonial	539	1,1	728	1,3	357	0,5	3.509	3,5	5.574	5,9	4.721	5,0	4.263	4,1	3.938	3,6	2.023	1,9	1.805	1,5
Receita de Serviços	35.072	70,0	43.098	75,5	48.335	69,2	56.356	56,9	63.377	66,6	70.105	74,3	75.957	73,4	79.845	72,0	81.708	77,8	86.630	71,6
Transferências Correntes	5.640	11,3	6.661	11,7	6.931	9,9	7.512	7,6	8.488	8,9	10.433	11,1	10.475	10,1	9.868	8,9	12.889	12,3	13.887	11,5
Outras Receitas	4.836	9,7	5.804	10,2	11.774	16,9	28.870	29,1	12.198	12,8	9.040	9,6	9.071	8,8	13.971	12,6	8.434	8,0	13.542	11,2
Receitas de Capital	4.000	8,0	773	1,4	2.433	3,5	2.829	2,9	5.563	5,8	0	0,0	3.683	3,6	3.231	2,9	0	0,0	5.083	4,2
TOTAL DAS RECEITAS	50.087	100,0	57.065	100,0	69.830	100,0	99.075	100,0	95.201	100,0	94.300	100,0	103.449	100,0	110.852	100,0	105.053	100,0	120.948	100,0

Fonte - Elaborada pelos autores.

Dando continuidade à análise da manutenção das receitas, houve redução do ano de 2002 para 2003, em mais de três milhões na receita total e a redução em 16 milhões em outras receitas. Para o período de 2003 a 2006, a manutenção da receita continuou com o mesmo comportamento, sendo significativa a continuação para as receitas totais das outras receitas, mantendo a média de mais de dez milhões, como demonstra a Tabela 5 – Evolução da despesa orçamentária.

Ainda, em relação aos dados da Tabela 3, pode-se destacar que as receitas de serviços sofreram aumento insignificante para o período, e, considerando os dados da mesma tabela, com o número de alunos na graduação houve a manutenção da receita, por considerar a manutenção do número de alunos.

Para o período de 2007 e 2008, houve aumento de mais de 15 milhões na receita total, porém representado pelo aumento em outras receitas com valor de oito milhões e a receita de capital com mais de cinco milhões. A diferença de sete milhões foi distribuída entre as demais contas, concentrando no aumento da receita de serviços, com cinco milhões.

Considerando as receitas orçadas com as executadas, conforme destacado na Tabela 3, sobre a evolução da receita orçada e realizada, os aumentos positivos ficaram por conta dos anos de 2000, 2001, 2005, 2006 e 2008, representando aumento entre a receita orçada e a realizada, com atenção para o aumento de 1,32% para o ano 2002 e 1,21% para 2001. Para o executado, as alterações foram nos anos de 2000 com 1,23% e 2002 com 1,22%.

TABELA 3 – EVOLUÇÃO DA RECEITA ORÇADA E REALIZADA DE 1999 A 2008 (EM MIL).

ANO	Orçamento		Evolução (%)	
	Orçado	Executado	Orçamento	Executado
2008	116.456	120.947	1,02	1,15
2007	113.757	105.053	1,05	0,95
2006	107.867	110.852	1,10	1,07

(continua)

TABELA 3 – EVOLUÇÃO DA RECEITA ORÇADA E REALIZADA DE 1999 A 2008 (EM MIL) (continuação).

ANO	Orçamento		Evolução (%)	
	Orçado	Executado	Orçamento	Executado
2005	98.486	103.448	0,99	1,10
2004	99.387	94.299	1,03	0,99
2003	96.310	95.201	1,10	1,15
2002	87.347	82.546	1,32	1,22
2001	66.060	67.806	1,21	1,17
2000	54.464,81	57.763	1,14	1,23
1999	47.714	46.837	1,00	1,00

Fonte - Elaborada pelos autores.

Continuando com a análise da Tabela 3, o decréscimo da receita orçada ocorreu no ano de 2005, que ficou inferior ao ano de 2004, com 0,99%. Para o executado, a menor diminuição foi no ano de 2007, com 0,95%. Representando ação importante no gerenciamento da universidade, com as ações do planejamento estratégico na instituição, a redução das despesas pode ser analisada a partir da Tabela 4, no resumo das despesas de 1999 a 2002.

As despesas do período de 1999 a 2002 apresentaram uma constante entre os períodos, mantendo-se com praticamente os mesmos patamares, com destaque diferenciado para os anos de 2001 e 2002, em que as despesas com o ensino superior sofreram alteração de 3%, mantendo as despesas em mais de 90%. Em seguida, as obras e instalações proporcionaram aumento nas despesas, em média, de 6% nos anos de 2000 e 2001, e, para o quadriênio, 4% em média.

TABELA 4 – RESUMO DAS DESPESAS DE 1999 A 2008 (EM MIL).

Despesas	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008										
R\$	%	R\$	%	R\$	%	R\$	%	R\$	%	R\$	%									
Ensinio Superior - Universidade	43.418	93,7	52.487	91,6	61.144	90,9	77.129	94,3	81.593	91,0	86.938	91,7	96.060	95,0	105.888	92,0	106.424	95,2	111.457	96,2
Núcleo de Rádio e Televisão Educativa	572	1,2	890	1,6	906	1,3	899	1,1	1.111	1,2	1.060	1,1	968	1,0	1.077	0,9	1.094	1,0	1.062	0,9
Aquisição de Material Bibliográfico	616	1,3	694	1,2	705	1,0	896	1,1	900	1,0	872	0,9	803	0,8	714	0,6	585	0,5	469	0,4
Obras, Instalações e Imóveis	1.710	3,7	3.244	5,7	4.483	6,7	2.904	3,5	6.080	6,8	5.944	6,3	3.309	3,3	7.464	6,5	3.631	3,2	2.854	2,5
TOTAL DAS RECEITAS	46.316	100,0	57.264	100,0	67.238	100,0	81.828	100,0	89.683	100,0	94.814	100,0	101.140	100,0	115.143	100,0	111.734	100,0	115.843	100,0

Fonte – Elaborada pelos autores.

Outro ponto de destaque, em relação às despesas, está na aquisição de material bibliográfico, que mede a média de 1% ao longo dos anos de 1999 a 2002. As despesas dos períodos destacados na Tabela 4 apontam que a equipe gestora conseguiu manter os mesmos patamares de despesas dos períodos anteriores, não ultrapassando a casa dos 115 milhões para o ensino superior e apresentando consumo com obras, instalações e imóveis, com redução de 3%, se comparado com o ano de 2007.

A Tabela 5 apresenta o comparativo das despesas orçadas com as executadas, para o período de 1999 a 2008. Porém, faz-se necessária a explicação das diferenças dos valores: por exemplo, em 2008, conforme consta na Tabela 10, o total das despesas foi de mais de 115 milhões, e a Tabela 5 indica 117 milhões como o valor das despesas executadas. O fato é que a universidade mantém uma escola de segundo grau, e, nos relatórios de atividades, os dados estavam agrupados. Assim, por desconhecer as despesas orçadas da escola de segundo grau, os valores foram mantidos, e a análise ocorre sobre as diferenças, que minimizam a possibilidade de viés.

Continuando com a análise da Tabela 5, evolução das despesas orçada e realizada, os aumentos aconteceram nos anos de 2000, 2001, 2003, 2004, 2005 e 2007, com maior destaque para ano de 2003, com aumento de 6,34%.

TABELA 5 – EVOLUÇÃO DA DESPESA ORÇAMENTÁRIA IES (1999-2008) – (EM MIL).

ANO	Despesa		Evolução (%)	
	Orçada	Executada	Orçada	Executada
2008	116.456	117.124	1,02	1,04
2007	113.758	112.974	1,05	0,97
2006	107.867	116.398	1,03	1,14
2005	104.287	102.303	1,05	1,07
2004	99.387	95.914	1,03	1,06

(continua)

TABELA 5 – EVOLUÇÃO DA DESPESA ORÇAMENTÁRIA IES (1999-2008) – (EM MIL) (continuação).

ANO	Despesa		Evolução (%)	
	Orçada	Executada	Orçada	Executada
2003	96.311	90.569	1,10	1,10
2002	87.347	82.547	1,32	1,22
2001	66.061	67.806	1,21	1,17
2000	54.465	57.763	1,14	1,23
1999	47.714	46.837	1,00	1,00

Fonte - Elaborada pelos autores.

Como parte do investimento dos recursos da instituição, ressalta-se a qualificação *stricto sensu*, pela qual passaram de 213 mestres em 1999 para 382 em 2007; já em relação ao número de doutores, passou de 66 para 181 nesse mesmo período, conforme destacado na Tabela 6.

TABELA 6 – QUALIFICAÇÃO DOCENTE.

Ano	Graduação	Especialização	Mestrado	Doutorado	Total
2008	41	202	370	193	805
2007	33	214	382	181	810
2006	27	238	386	169	827
2005	36	263	378	135	812
2004	35	255	392	148	830
2003	36	263	378	135	812
2002	34	305	375	109	823
2001	50	349	316	101	816
2000	52	340	266	80	738
1999	43	378	213	66	700

Fonte - Elaborada pelos autores.

Devem-se destacar ainda os investimentos em projetos de pesquisa, com maior número para os de iniciação científica, conforme demonstra a Tabela 7.

TABELA 7 – EVOLUÇÃO DO NÚMERO DE PROJETOS DE PESQUISAS NO PERÍODO DE 1999 A 2008.

Ano	Projetos de pesquisa IC		Projetos de pesquisa com financiamento externo	Total
	Interno	Externo		
2008	40	161	25	226
2007	40	135	28	203
2006	40	167	23	230
2005	40	140	7	187
2004	30	130	28	188
2003	30	130	41	201
2002	98	30	(*)	128
2001	82	35	13	130
2000	80	35	(*)	115
1999	44	35	(*)	79

(*) Sem informação. Na coluna “Projetos de pesquisa com financiamento externo”, 2002 foi ano de eleição e quase não se publicaram editais.

Fonte - Elaborada pelos autores.

Quanto ao número de doutores, a instituição obteve poucos projetos de pesquisa com fonte externa, desconsiderando a iniciação científica, à qual o pesquisador com mestrado também tem acesso. Nesse ponto, o investimento em qualificação docente, como forma de obter recursos externos

via projetos de pesquisa, está acontecendo com número bastante reduzido de projetos, pois, mesmo com 181 doutores em 2007, apenas 28 projetos de pesquisa foram aprovados por editais externos.

Em relação ao processo de qualificação docente, para incremento nos projetos de programas de *stricto sensu*, houve avanço importantíssimo, uma vez que, em 1999, apenas dois cursos de mestrado haviam sido credenciados pelo Ministério da Educação (MEC) e pela Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (Capes), conforme mostra a Tabela 8.

TABELA 8 – CREDENCIAMENTO DE NOVOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO.

Programa	Ano de credenciação Capes	Número de dissertações	Conceito		
			M	D	F
Administração	1999	218	4	-	-
Ciências Contábeis	2005	104	3	4	-
Desenvolvimento Regional	2005	48	3	-	-
Educação	2001	215	3	-	-
Engenharia Ambiental	1998	165	3	-	-
Engenharia Elétrica	2006	S/D	3	-	-
Engenharia Química	2008	S/D	3	-	-
Ensino de Ciências Naturais e Matemática	2009	S/D	-	-	3
Química	2002	48	3	-	-

Fonte - Elaborada pelos autores.

Posteriormente, outros sete mestrados foram credenciados, com especial destaque para a aprovação, em 2009, do primeiro curso de doutorado da instituição. Porém, com relação aos períodos de aprovação dos cursos e às dissertações defendidas, alguns programas apresentaram trabalhos acadêmicos bem abaixo de perfil desejado. Considerando a regra de 2,5 anos por turma e o número de alunos ingressantes, o curso de Química deveria estar com 90 alunos ingressantes e apresentar 60 defesas.

Para representar a inserção na comunidade, como atividades de extensão, a instituição apresenta nove setores que proporcionam a chegada da universidade à comunidade, com destaque para o ambulatório geral e o serviço judiciário, acompanhados da clínica de fisioterapia, como consta na Tabela 9.

As atividades de inserção da universidade na comunidade são representativas, pois existe um grupo de prestação de serviços que proporciona atendimentos, como o ambulatório geral, para o qual os postos de saúde dos municípios vizinhos encaminham procedimentos que não podem ser realizados naquelas unidades e que não necessitam de atendimento em hospitais da cidade. Um momento que serve de experiência para os alunos dos cursos de Medicina, Enfermagem e Psicologia, o que também acontece com as atividades da clínica de fisioterapia.

O serviço judiciário também ampliou seus atendimentos, fato que envolve os alunos do curso de graduação em Direito, no atendimento a pessoas que não possuem residência própria e de baixa renda, como as atividades de assistência no presídio da cidade-sede.

O Programa de Atualização Permanente (Proap) iniciou suas atividades com atendimento às pessoas da terceira idade e posteriormente passou a receber pessoas interessadas na atualização em outras áreas, como atividades artesanais, de pintura, marcenaria entre outras, ou seja, indivíduos que buscam ocupações para as horas de lazer.

Dessa forma, para avaliar a eficiência da IES, calculou-se, por meio do modelo DEA, a eficiência da instituição como universidade. A Tabela 10 apresenta os coeficientes de eficiência auferidos pelo modelo.

TABELA 9 – PROGRAMAS, SERVIÇOS E PRODUTOS PERMANENTES (DE 1999 A 2008) – (EM UNIDADES).

Programa	Unidade	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008
Ambulatório	Pacientes	31.676	34.851	41.806	47.726	49.744	45.459	46.256	43.681	34.254	(**)
Serviço judiciário	Atendimentos	2.303	2.189	2.681	2.524	15.975	18.896	16.824	14.763	14.900	(**)
Clínica de psicologia	Pacientes	155	1.720	2.697	2.890	3.244	3.260	3.078	3.571	3.075	(**)
Clínica de fisioterapia	Sessões	2.184	2.562	5.731	9.015	9.615	13.794	13.259	15.391	25.274	(**)
Proap	Atendimento	1.053	1111	838	438	1.015	390	301	256	(**)	(**)
Editora	Livros	20	21	15	13	(*)					
	Revistas	14	11	4	3	(*)					
Proexc/Daex	Eventos e projetos	(**)	(**)	406	342	449	420	419	375	129	128
Divisão de promoções culturais	Eventos	233	264	247	202	340	262	273	305	199	(**)
Núcleo de idiomas	Alunos	313	343	430	382	292	313	251	314	(**)	(**)
Div. assist. estudante	Bolsas	1.450	1.640	1.372	1.654	4.065	4.636	4.344	4.660	3.176	3.135
	Contratos de estágio	(**)	(**)	1.603	1.469	1.140	1.040	1.535	1.541	685	663

(*) Em 2003, a editora foi transferida para a vice-reitoria.

(**) Dados não disponíveis no relatório de atividades.

Fonte – Elaborada pelos autores.

TABELA 10 – ANÁLISE DA EFICIÊNCIA DA UNIVERSIDADE PERANTE SEUS OBJETOS.

Ano	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008
Eficiência	1,0000	1,0000	0,9817	0,9973	1,0000	1,0000	0,9976	1,0000	0,9709	0,8708

Fonte - Elaborada pelos autores.

É possível observar que a universidade vem apresentando uma queda na eficiência de seus serviços, e 2008 foi o ano com menor índice de eficiência. De 2004 a 2008, a eficiência não alcançou, muitas vezes, o patamar de 100%. Entretanto, deve-se considerar que a universidade, independentemente das variações nos índices de eficiência, vem cumprindo, ao longo dos anos, as metas estabelecidas e, em muitos períodos, conseguiu manter os 100%.

CONCLUSÃO

Com base nos resultados, pode-se constatar que a utilização dos recursos disponíveis na instituição deve alinhar-se com os objetivos institucionais. Para que os recursos planejados sejam obtidos, é necessária a utilização de ações voltadas à recuperação de títulos em aberto, pois a redução da inadimplência foi constante, principalmente após 2003, quando se instituiu o processo de renegociação dos títulos em aberto. O processo de renegociação dos títulos em aberto, que ocorre semestralmente, com atividades envolvidas entre os vários setores da universidade, como a procuradoria geral e a divisão de finanças, sob a coordenação da pró-reitoria de administração.

Em relação à ação acadêmica, a instituição mantém à disposição dos docentes a quantidade de mil horas para qualificação *stricto sensu* em programas credenciados pelos órgãos reguladores. O aumento de bolsas de iniciação científica com financiamento externo também contribuiu para a qualificação docente, dispondo de diferencial nas atividades de ensino superior na região.

Para o fortalecimento dos programas de *stricto sensu* da instituição, na abertura dos concursos públicos, as vagas são condicionadas à comprovação de título de doutorado em programas credenciados pelos órgãos reguladores no país, além da priorização da liberação para qualificação em nível de doutorado para os departamentos que têm os cursos *stricto sensu* na universidade.

Quanto ao orçamento das receitas com a despesa executada, houve equilíbrio na execução orçamentária, considerando que, nos dez anos de análise, quatro resultaram em déficit orçamentário, que foram supridos com outras fontes de recursos. Essas fontes foram nas contas de transferências correntes pelos governos municipal, estadual e federal, outras receitas e a receita de capital, e, em alguns anos, houve negociações com imóveis da universidade com o governo (permuta) e com empresas privadas.

Dessa forma, a execução do orçamento contribui para o processo de desempenho da instituição, pois existe aplicação dos recursos voltados para a área de ensino, com as horas de atividades de sala de aula, horas de pesquisa e de qualificação docente, além da disponibilização de horas para os projetos de extensão, aprovados institucionalmente.

Quando se relaciona o gerenciamento do orçamento com o processo de tomadas de decisão estruturadas no PE, subentende-se que o processo orçamentário ocorre de forma que possibilite o atendimento às decisões anteriormente estruturadas no planejamento estratégico. Porém, destaca-se que o processo orçamentário deve atentar para a redução constante do número de alunos nos cursos de graduação, pois, em alguns períodos, o déficit orçamentário foi suprido com contas de reservas, venda de imóveis e outros.

Observou-se que há relação das ações estratégicas com a execução orçamentária da instituição, pois essas ações representam uma ferramenta de avaliação do desempenho ao longo dos períodos, facilitando o processo de negociação interna, como forma de desempenho das áreas e alinhando com o PE da instituição.

Em relação ao objetivo geral da pesquisa, em que a discussão foi centrada em avaliar a eficiência dos gastos orçamentários perante os objetos de

uma universidade, ressalta-se o alinhamento do consumo dos recursos com as atividades da instituição, pois existe forte relação com as aulas na graduação, consumindo em média 90% dos recursos com atividades direcionadas ao ensino.

Com base na avaliação do desempenho por meio do modelo de análise envoltória de dados (DEA), pode-se considerar que, nos últimos anos analisados, o desempenho da instituição vem caindo. O menor índice auferiu 87,08% de eficiência, e, na segunda metade dos anos analisados, o desempenho apareceu abaixo da margem de eficiência três, em comparação à primeira metade que foi em apenas dois anos.

Denota-se que a avaliação de desempenho na instituição está respaldada pela execução orçamentária, pois as unidades destacam o atendimento às metas com base nos recursos disponibilizados, fato que contribui fortemente para a conciliação do consumo de recursos do orçamento com as estratégias institucionais, contribuindo sobremaneira para a relação com o planejamento estratégico. Dessa forma, apontando para a existência de relação das ações estratégicas com o processo orçamentário, atende à necessidade de resposta para a questão de pesquisa.

Analysis of budgetary expenses in view of university objectives

ABSTRACT

The aim of the article is to analyze the efficiency of budgetary expenses in the university functions. The study is characterized as descriptive, documentary and quantitative research. Data have been gathered from the database of periodic report submitted by a public institution of higher education (Iespu) in the suburb of the State of Santa Catarina. With this information, data envelopment analysis (DEA) was performed to verify the efficiency of the expenses of the unit in view of the activities of learning, research and extension. Results show that the budgetary management process permitted the reduction of a percentage of fault payment. Concerning the usage of resources, one could emphasize that there was an alignment of the strategic actions with the budgetary procedures of the Iespu. Concerning analyzed performance through DEA one would consider that the institution had an increased efficiency in its activities running within 1999 to 2003, and within 2004 to 2008 with a reduced performance observed in the year 2008 that signifies 87.08% of efficiency.

KEYWORDS

Strategic planning. Research. University. Budget. Expenses.

REFERÊNCIAS

- ANDRADE, A. R. *Planejamento estratégico para instituições de ensino superior*. Blumenau: Edifurb, 1993.
- ATKINSON, A. A.; BANKER, R. D.; KAPLAN, R. S.; YOUNG, S. M. *Contabilidade gerencial*. São Paulo: Atlas, 2000.
- BOISVERT, H. *Contabilidade por atividades: contabilidade de gestão*. São Paulo: Atlas, 1999.
- BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília, DF: Senado Federal, 1988.
- CHARNES, A.; COOPER, W. W.; RHODES, E. Measuring the efficiency of decision-marking units. *European Journal of Operational Research*, Philadelphia, v. 2, p. 429-444, 1978.
- COORDENAÇÃO DE APERFEIÇOAMENTO DE PESSOAL DE NÍVEL SUPERIOR. *Cursos recomendados por instituição*. Brasília, DF. Disponível em: <www.capes.gov.br>. Acesso em: 12 dez. 2009.
- DEVILLE, A. Branch banking network assessment using DEA – a benchmarking analysis – a note. *Management Accounting Research*, Philadelphia, v. 20, p. 252-261, 2009.
- GIACOMINI, J. *Orçamento público*. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2000.
- GODOY, A. S. Pesquisa qualitativa: tipos fundamentais. *RAE – Revista de Administração Eaespp/FGV*, São Paulo, v. 35, n. 3, p. 20-29, maio/jun. 1995.
- GUERREIRO, R. *A meta da empresa: seu alcance sem mistérios*. São Paulo: Atlas, 1999.
- HORNGREN, C. T.; *Introdução à contabilidade gerencial*. Rio de Janeiro: LTC, 1981.
- HORNGREN, C. T.; SUNDEM, G. L.; STRATTON, W. O. *Contabilidade gerencial*. 12. ed. São Paulo: Pearson Education, 2004.
- JIAMBALVO, J. *Contabilidade gerencial*. Rio de Janeiro: LTC, 2002.
- KASSAI, S. *Utilização da análise por envoltória de dados (DEA) na análise das demonstrações contábeis*. 2002. 350 f. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis)– Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2002.

- KOTLER, P. *Administração de marketing: análise, planejamento, implantação e controle*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1998.
- MACEDO, M. A. S.; SANTOS, R. M.; SILVA, F. F. Desempenho organizacional no setor bancário brasileiro. *Revista de Administração Mackenzie*, São Paulo, v. 7, n. 1, p. 11-44, 2006.
- OLIVEIRA, D. P. R. *Planejamento estratégico: conceitos, metodologia e práticas*. 22. ed. São Paulo: Atlas, 2005.
- PORTER, M. E. *Vantagem competitiva: criando e sustentando um desenvolvimento superior*. 4. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1992.
- RAUPP, F. M.; BEUREN, I. M. Caracterização da pesquisa em contabilidade. In: BEUREN, I. M. (Org.). *Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2004.
- RICHARDSON, R. J. *Pesquisa social: métodos e técnicas*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1989.
- SANVICENTE, A. Z., SANTOS, C. C. *Orçamento na administração de empresas: planejamento e controle*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1983.
- SARANGA, H. Indian School of Multiple objective data envelopment analysis as applied to the Indian Pharmaceutical Industry. *Journal of the Operational Research Society*, Birmingham, no. 58, p. 1480-1493, 2007.
- VARELA, P. S. *Financiamento e controladoria dos municípios paulistas no setor de saúde: uma avaliação de eficiência*. 2008. 223 f. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis)–Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2008.
- WELSCH, G. A. *Orçamento empresarial: planejamento e controle do lucro*. São Paulo: Atlas, 1973.
- ZHU, J. Multi-factor performance measure model with an application to Fortune 500 companies. *European Journal of Operational Research*, Philadelphia, no. 123, p. 105-124, 2000.

Submissão: 25.05.2013

Aceitação: 13.09.2013