

**GESTÃO FINANCEIRA E ORÇAMENTÁRIA GOVERNAMENTAL: UMA
ANÁLISE MULTICRITÉRIO
GOVERNMENT FINANCIAL MANAGEMENT AND BUDGET: A
MULTICRITERIA ANALYSIS**

Sandra Mara Iesbik Valmorbida¹
Sandra Rolim Ensslin²
Leonardo Ensslin³
Ademar Dutra⁴
Sandro César Bortoluzzi⁵

RESUMO

O objetivo desta pesquisa é construir um modelo de Avaliação de Desempenho que contribua para aperfeiçoar a gestão financeira e orçamentária e servir de suporte às tomadas de decisão da Diretoria de Planejamento de um Câmpus Universitário. De natureza exploratória e descritiva, trata-se de um estudo de caso, de abordagem qualiquantitativa e, como instrumento de intervenção, faz uso da Metodologia Multicritério de Apoio à Decisão Construtivista. Com base nos fundamentos da Metodologia e nas entrevistas com o gestor da instituição, foi possível a construção do modelo: (i) identificação de 18 indicadores para representar as preocupações associadas ao planejamento, execução e controle orçamentário; (ii) que resultou em uma Avaliação de Desempenho de 38 pontos, em uma escala de 0 a 100; e, (iii) que para os indicadores considerados comprometedores, identificaram-se ações de melhoria. Compararam-se os indicadores construídos com os de estudos anteriores, onde se observou que (i) dentre os indicadores mais utilizados estão: análise do superávit/déficit orçamentário; comparação entre valores orçados e realizados; o comparativo com outros órgãos/unidades; e análise dos resultados das demonstrações contábeis; e, (ii) concentração de indicadores preocupados com a fase de controle orçamentário (61%), pouco analisando as fases de planejamento (24%) e execução (15%).

Palavras-chave: Gestão financeira; Gestão Orçamentária; Avaliação de Desempenho; Tomada de decisões; MCDA-C.

ABSTRACT

The objective of this research is to build a model of performance evaluation that contributes to improve financial management and budget and provide support in the decisions of the Planning of a University Campus. Exploratory and descriptive in nature, it is a case study of

¹ Mestranda do Programa de Pós Graduação em Contabilidade da Universidade Federal de Santa Catarina – Florianópolis – SC – smiesbik@gmail.com

² Doutora em Engenharia de Produção (UFSC). Professora do Programa de Pós Graduação em Contabilidade da Universidade Federal de Santa Catarina (Linha de Pesquisa Contabilidade Gerencial e Avaliação de Desempenho) – Florianópolis – SC – senssln@gmail.com

³ Doutor em Engenharia de Produção (University of Southern/Califórnia). Professor do Programa de Pós Graduação em Contabilidade da Universidade Federal de Santa Catarina (Linha de Pesquisa Contabilidade Gerencial e Avaliação de Desempenho) – Florianópolis – SC – leonardoenssln@gmail.com

⁴ Doutor em Engenharia de Produção (UFSC). Professor do Programa de Pós-Graduação em Administração da Unisul. Florianópolis – SC – ademar@unisul.com

⁵ Doutorando em Engenharia de Produção (UFSC). Florianópolis – SC – sandro@utfpr.edu.br

qualitative and quantitative approach, and as an intervention tool makes use of Multicriteria Methodology for Decision Aiding Constructivist. Based on the fundamentals of the methodology and interviews with the manager of the institution, it was possible to construct the model: (i) identification of 18 indicators to represent the concerns associated with the planning, execution and budget control, (ii) that resulted in a rating Performance of 38 points on a scale from 0 to 100, and (iii) that for the indicators considered incriminating, were identified improvement actions. We compared the indicators constructed from those of previous studies, where it was observed that (i) among the indicators most commonly used are: analysis of the surplus / deficit budget; comparison between budgeted amounts and carried out, the comparison with other agencies / units, and analysis the results of the financial statements, and (ii) concentration of indicators concerned with the phase of budgetary control (61%), just looking at the planning stages (24%) and execution (15%).

Keywords: Financial Management, Budget Management, Performance Evaluation, Decision Making, MCDA-C.

1 INTRODUÇÃO

Os órgãos governamentais cada vez mais são questionados sobre resultados, eficácia e efetividade dos gastos e custos de suas atividades (AMARAL; MARINO JUNIOR; BONACIM, 2008; LEÃO FILHO; NASCIMENTO, 2010). Um dos fatores mais recorrentes refere-se diretamente à administração do orçamento que lhe é destinado, uma vez que há grande demanda por serviços necessários à comunidade gerando despesas que devem ser supridas com uma quantidade de recursos financeiros escassos (COELHO; QUINTANA, 2008).

A execução do orçamento, relatada nos demonstrativos contábeis públicos, indica como os gestores públicos administram os recursos disponíveis (COELHO; QUINTANA, 2008). Entretanto, a simples divulgação das demonstrações contábeis governamentais, para cumprir exigências legais, não é suficiente para demonstrar a gestão da forma como é exigida pelos usuários (AMARAL; MARINO JUNIOR; BONACIM, 2008).

Na busca por mais eficiência na administração pública e melhor transparência na demonstração da utilização dos recursos, os gestores de órgãos públicos obrigam-se à adoção de mecanismos de controle eficazes para aperfeiçoamento de suas técnicas de custeio de produtos e serviços, e de instrumentos que auxiliem no gerenciamento de resultados e forneçam subsídios para tomada de decisões (COELHO; QUINTANA, 2008; SOUSA; PAIVA JUNIOR, 2010; LEÃO FILHO; NASCIMENTO, 2010; SILVA; LEAL; FERREIRA, 2011).

A mesma situação é percebida nas universidades públicas, que têm vivenciado a expansão da oferta de vagas (matrículas) e, por outro lado, a restrição orçamentária (SOUZA;

SILVA, 2011; BREITENBACH; ALVES; DIEHL, 2010; FÉLIX; GOMES, 2008; BEZERRA; BORGES; VALMORBIDA, 2012). Essa restrição orçamentária acarreta duas soluções possíveis: cortar despesas e ajustá-las às receitas, ou avaliar os custos relacionados aos diversos projetos, eliminar desperdícios e aumentar a qualidade dos gastos públicos (FÉLIX; GOMES, 2008). Entretanto, diante dessa dificuldade o gestor público muitas vezes é levado a práticas de resultados duvidosos, pois, sem saber ao certo onde e como reduzir despesas, executa cortes que podem acarretar comprometimento da qualidade dos serviços prestados e até que comprometam a atividade fim da instituição. Assim, são exigidos para a gestão, dessa complexa estrutura operacional, novos instrumentos administrativos capazes de prover as instituições com ferramentas para alocar recursos escassos de forma eficiente (SOUZA; SILVA, 2011; BREITENBACH; ALVES; DIEHL, 2010; FÉLIX; GOMES, 2008; SILVA; LEAL; FERREIRA, 2011). Dessa forma, o gestor público passa a dispor de meios para aprimorar suas decisões, alicerçadas em dados consistentes e cientificamente mensurados, podendo regularmente impor ações corretivas porventura necessárias no curso das atividades organizacionais (SILVA; LEAL; FERREIRA, 2011).

Por envolver recursos financeiros, a atividade de gestão financeira e orçamentária interessa a toda comunidade acadêmica, mas, sobretudo, a todas as diretorias, o que a torna complexa. Complexidade esta que exige um minucioso processo de planejamento e controle, haja vista a necessidade de atender às demandas do Câmpus com os recursos que lhe são destinados pela Reitoria. Essas demandas são realizadas por todas as diretorias e muitas vezes são superiores aos recursos disponíveis. Isso exige priorização de algumas demandas, em detrimento de outras, que ficam sem as realizar ou são atendidas parcialmente. Dessa forma, por não contar com um sistema de gestão adequado, o gestor se vê obrigado a atuar de forma intuitiva, deixando-o suscetível a questionamentos sobre as razões que o levaram a tomar determinada decisão. A inexistência de modelos científicos adequados à instituição que explicitem os critérios levados em conta nas decisões expõe a gestão à ocorrência de problemas, tais como a insatisfação da comunidade acadêmica, a justificação das decisões tomadas e a demonstração dos critérios utilizados para a priorização dos recursos.

Diante da situação problemática exposta, emerge a seguinte pergunta de pesquisa: Quais indicadores devem ser considerados para Avaliação de Desempenho da gestão financeira e orçamentária de uma universidade pública, que permita monitorar e aperfeiçoar a gestão e sirva de apoio às tomadas de decisões? Visando responder à pergunta de pesquisa, estabeleceu-se o seguinte objetivo: construir um modelo de Avaliação de Desempenho (AD)

que contribua para monitorar, aperfeiçoar a gestão financeira e orçamentária e servir de suporte às tomadas de decisão da Diretoria de Planejamento do Câmpus Universitário da Universidade Tecnológica Federal do Paraná (UTFPR).

Este trabalho justifica-se quanto à importância, originalidade e viabilidade (CASTRO, 1977). É original por não ter sido encontrado, na literatura consultada, trabalhos que se propusessem a construir um modelo estruturado para avaliação da gestão financeira e orçamentária de um Câmpus universitário, nem que utilizassem como instrumento de intervenção a Metodologia Multicritério de Apoio à Decisão Construtivista (MCDA-C). É importante por demonstrar outra forma de gerir o desempenho financeiro e orçamentário de uma universidade pública, tendo por base um processo estruturado e transparente; por proporcionar melhorias nas ações em prol da gestão financeira e orçamentária do órgão em estudo, pelo estabelecimento de prioridades e critérios para alocação de recursos, e pela contribuição à literatura ao confrontar os indicadores encontrados em estudos similares com os aqui construídos, no sentido de gerar novos indicadores e/ou corroborar a prática dos já existentes. Percebe-se viável pela disponibilidade de literatura sobre o tema e facilidade de acesso aos dados visto que o gestor do órgão responsável tem interesse na construção do modelo.

Salienta-se que por representar valores do gestor da instituição, o modelo construído neste estudo de caso é válido apenas para o contexto no qual foi construído. Entretanto, outras instituições que queiram podem utilizar o mesmo instrumento de intervenção e com base em seus valores construir um modelo adaptado às suas necessidades.

Este artigo está organizado da seguinte forma: (i) introdução; (ii) referencial teórico; (iii) metodologia da pesquisa; (iv) apresentação e discussão dos resultados; (v) considerações finais; e, por fim, as referências que embasaram o estudo.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Esta seção destina-se à apresentação do panorama encontrado na revisão de literatura, à análise crítica dos conceitos acerca do tema Avaliação de Desempenho (AD), voltado à gestão financeira e orçamentária na área pública e, por fim, a análise dos estudos similares encontrados na literatura.

2.1 Panorama das publicações científicas sobre o tema

Por meio do procedimento para seleção de artigos, apresentado na seção 3.2, foram selecionados 15 artigos considerados alinhados ao tema desta pesquisa. A partir dessa seleção, foram observadas algumas características desses artigos: (i) encontraram-se 34 autores, dentre eles: Allan Barton (*Australian National University* e *University of Sydney*) foi considerado destaque, por participar como autor em dois artigos selecionados; (ii) quanto aos periódicos, identificaram-se 11 distintos, dos quais três foram considerados destaque: *Revista do Serviço Público* – com três artigos; *Abacus (Journal of Accounting, Finances and Business Studies - Austrália)* e *Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ* – ambos com dois artigos; (iii) cabe destacar também que os periódicos *Gestão Universitária na América Latina* e *Revista do Serviço Público* respondem por 27% dos artigos da amostra, por sua vocação a publicações sobre o tema Gestão de Universidades e sobre assuntos voltados à área pública; e, (iv) o tema Gestão Orçamentária e Financeira é um assunto em amplo crescimento; embora tenha publicações distribuídas entre 2002 e 2011, no período entre 2008 e 2011 houve treze publicações, na amostra, acerca do tema, o que demonstra que o assunto está sendo discutido atualmente pela comunidade científica.

2.2 Gestão Financeira e Orçamentária na Área Pública

A administração financeira dos órgãos públicos baseia-se na Lei n. 4.320/1964 (COELHO; QUINTANA, 2008), e na Lei Complementar n. 101/2000, denominada Lei de Responsabilidade Fiscal. Já os procedimentos de natureza orçamentária foram influenciados com a publicação da Lei Complementar n. 101, de 04.05.2000, a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF). Devem ser estruturados tendo em conta quatro dimensões: planejamento, controle, transparência e responsabilização (SCARPIN; SLOMSKI, 2005), e perseguirem a eficiência e eficácia na utilização dos recursos públicos (AMARAL; MARINO JUNIOR; BONACIM, 2008).

A gestão financeira, em termos gerais, envolve o controle e a operação do ciclo (orçamento - Contabilidade - auditoria), inserida em um ciclo maior de gestão e políticas públicas - reparação e planejamento, tomada de decisão, implementação, monitoramento e controle, avaliação e *feedback* (PUMA/OCDE, 2002). A gestão orçamentária envolve (i) o processo de estabelecimento das metas orçamentárias; (ii) o processo de elaboração e uso de orçamentos; e, (iii) o controle orçamentário (AGUIAR; SOUZA, 2010).

A gestão financeira e orçamentária busca alocar recursos de forma a concentrá-los nas atividades prioritárias e deve haver uma ligação entre esse objetivo e o propósito da gestão,

para elevar sua qualidade e eficácia, à medida que os gestores passem a dar prioridade aos programas que funcionam bem e cumprem seus objetivos (PUMA/OCDE, 2002).

A administração e o processo de elaboração do orçamento público tradicionalmente têm se baseado em sistemas de normas de procedimento (PUMA/OCDE, 2002). Contudo, os dispositivos legais ao preverem a eficiência e o controle de gastos objetivam mitigar riscos e corrigir desvios capazes de impedir o alcance das metas orçamentárias e fiscais (FÉLIX; GOMES, 2008; CARMO; TOSTES; FARIA, 2008). Esse controle só será efetivo se assessorado por um sistema de gestão que possa ser utilizado no acompanhamento dos atos que envolvem a gestão financeira e orçamentária do órgão.

Os sistemas de gestão financeira e orçamentária estão associados a instrumentos de controle, sistemas de incentivos e arranjos institucionais, por meio dos quais os governos buscam mitigar ou minimizar os problemas de alocação de recursos e maximizar o alcance dos objetivos (PUMA/OCDE, 2002).

A Contabilidade é considerada um instrumento da gestão financeira por fornecer informações e relatórios que auxiliam a gestão dos recursos, a tomada de decisão e a prestação de contas às partes interessadas externas para avaliarem suas atividades e seu desempenho (BARTON, 2009; MOLL; HOQUE, 2011; BARTON, 2011). Entretanto, apenas os relatórios contábeis não são suficientes para garantir a gestão eficaz e eficiente dos recursos públicos, tendo em vista a restrição orçamentária a que são submetidas às universidades públicas, pois envolvem aspectos não financeiros para tomada de decisão, os quais não estão contemplados nas demonstrações financeiras.

A restrição orçamentária obriga tomada de decisões gerenciais, acerca de (i) cortar despesas e/ou ajustá-las às receitas; (ii) avaliar os custos relacionados aos diversos projetos, atividades e setores; (iii) eliminar desperdícios; e, (iv) aumentar a qualidade dos gastos públicos (FÉLIX; GOMES, 2008; SOUZA; SILVA, 2011). Sem um adequado sistema de gestão, o gestor público muitas vezes é levado a adotar práticas de resultados duvidosos, por não ter informações precisas que o oriente onde e como reduzir despesas (ABREU; GOMES, 2010). Isso o torna sujeito a executar cortes em atividades que podem acarretar comprometimento da qualidade dos serviços prestados e até consequências nas metas da instituição.

2.3 Avaliação de Desempenho

A medição de desempenho tem papel fundamental no processo de gestão. Na perspectiva de Kaydos (1991 *apud* BREITENBACH; ALVES; DIEHL, 2010, p. 172-173), os objetivos para implementação de um sistema de Avaliação de Desempenho são:

- i) comunicar a estratégia e clarear valores;
- ii) identificar problemas e oportunidades;
- iii) diagnosticar problemas;
- iv) entender o processo;
- v) definir responsabilidades;
- vi) melhorar o controle e planejamento;
- vii) identificar quando e onde a ação é necessária;
- viii) guiar e mudar comportamentos;
- ix) tornar o trabalho realizado visível;
- x) favorecer o envolvimento das pessoas;
- xi) servir de base para um sistema de remuneração;
- xii) tornar mais fácil o processo de delegação de responsabilidade; e
- xiii) fornecer visão vertical (gestão dos recursos da organização) e visão horizontal (gestão dos resultados).

Outros objetivos que influenciam a Avaliação de Desempenho envolvem a definição de objetivos e metas de desempenho para programas/atividades/setores, medir e relatar o nível real de desempenho em relação a tais objetivos e metas e fornecer informações a respeito do nível de desempenho (PUMA/OCDE, 2002); estabelecer direção e motivar os gestores (CARMO; TOSTES; FARIA, 2008).

No setor público, o desempenho está relacionado ao conceito de eficiência e eficácia dos gastos públicos. Na visão de Silva; Leal; Ferreira (2011, p. 42), medir desempenho é

fundamental como elemento de controle, além de determinar referências entre valores. As organizações medem seus desempenhos para: a) avaliar o atendimento aos requisitos dos clientes/usuários; b) avaliar o atendimento aos requisitos da organização; e c) ter um instrumento efetivo de gerenciamento, a fim de identificar deficiências e oportunidades de melhorias.

Na Avaliação de Desempenho, avalia-se efetivamente o sucesso dos gestores no alcance das metas orçamentárias, ou seja, se elas foram ou não atingidas e qual a magnitude dos desvios (AGUIAR; SOUZA, 2010).

Seja em organizações públicas ou privadas, modelos de mensuração de desempenho são utilizados como forma de promover alinhamento do comportamento individual à estratégia da organização (FREITAS *et al.*, 2009). Esse alinhamento é composto por melhoria da tomada de decisão e por geração de incentivos, facilitando e influenciando decisões.

Os Sistemas de Medição de Desempenho (SMD) são formados por indicadores organizados, que envolvem uma informação ou um conjunto de informações organizado de acordo com as necessidades e estrutura de cada empresa (BREITENBACH; ALVES; DIEHL, 2010). Esses sistemas e indicadores, se adequados à estrutura da organização, levam aos administradores importantes subsídios para apoio à tomada de decisões e *feedback* sobre a gestão.

Para Bond e Carpinetti (2008, apud BREITENBACH; ALVES; DIEHL, 2010) um sistema de medição de desempenho deve associar indicadores financeiros e não financeiros; integrar os vários sistemas e fornecer o nível necessário de dados em termos de acurácia e confiabilidade; atendendo a critérios como: confiabilidade, validade, relevância e consistência e, ainda, serem atingíveis, econômicos, aplicáveis, consistentes, abrangentes, compreensíveis, mensuráveis, estáveis, adaptáveis, legítimos, equitativos e focados nos clientes.

2.4 Indicadores de Desempenho

Os indicadores de desempenho são grandezas numéricas que permitem comparar metas numéricas preestabelecidas com os resultados alcançados (SILVA; LEAL; FERREIRA, 2011). Os indicadores de desempenho servem de apoio administrativo na tomada de decisões organizacionais por serem instrumentos de controle que proporcionam visão dos resultados do negócio e de cada área específica da organização (BREITENBACH; ALVES; DIEHL, 2010) e possibilite o atingimento das metas da instituição (CARMO; TOSTES; FARIA, 2008). Para isso, há a necessidade de que os indicadores sejam dinâmicos, permanentemente acompanhando e incorporando as mudanças impostas pelo ambiente organizacional.

Os indicadores são geralmente associados entre si por meio de relações de causa e efeito e sugerem uma expectativa aos gestores de que, adotando-se curso de ação dentro das relações causais sugeridas, os indicadores finais serão alcançados com maior probabilidade e intensidade (FREITAS *et al.*, 2009). Breitenbach; Alves; Diehl (2010, p. 173) acrescentam que os indicadores:

- i) devem ser desenvolvidos com valor prático;
- ii) devem ser simples, análogos às atividades, úteis e fáceis de serem implementados;

- iii) devem ser adequados a cada objetivo e seguindo suas alterações (objetivo diferente – medida diferente);
- iv) devem ser coerentes entre si;
- v) exprimir a eficácia e a eficiência das ações;
- vi) precisam ser internos (de processo) e externos (de resultado);
- vii) devem ser mantidos em número reduzido;
- viii) devem ter suporte ao processo de aprendizado (individual ou coletivo);
- ix) devem ter características essenciais: objetividade, clareza, precisão, viabilidade, representatividade, visualização, ajuste, unicidade, alcance e resultado; serem mensuráveis e de medirem o impacto das ações na satisfação dos clientes e/ ou envolvidos no processo.

Os indicadores encontrados na literatura para avaliar o desempenho da gestão financeira e orçamentária estão demonstrados no Quadro 1: Indicadores utilizados na literatura.

Quadro 1: Indicadores utilizados na literatura

Superávit / Déficit Orçamentário	Despesa por aluno
Comparativo Orçado <i>versus</i> Realizado	Receita pelo quadro funcional
Análise Demonstrações Contábeis e Financeiras	Despesa pelo quadro funcional
Comparativo entre órgãos/unidades	Investimento em benefícios a funcionários
Estabelecimento de Metas Orçamentárias	Investimento em qualificação a funcionários
Acompanhamento da Execução Orçamentária	Participação na realização do planejamento orçamentário
Análise histórica das metas e execução orçamentária	Criação de reservas orçamentárias
Despesas Administrativas	Metas Orçamentárias <i>versus</i> Produtividade
Planejamento estratégico	Metas Orçamentárias <i>versus</i> Administração de Custos
Distribuição Orçamentária conforme metas estabelecidas	Perdas
Metas Orçamentárias <i>versus</i> Melhoria de Eficiência	Resultado das Mutações Patrimoniais
Evolução das Receitas	Resultado das Variações Patrimoniais Independentes da Execução Orçamentária
Adimplência	Resultado das Variações na Parte Permanente
Receita Líquida por aluno	Resultado das Variações Patrimoniais

Fonte: Elaborado pelos autores.

Os indicadores encontrados referem-se a critérios que respondem pelo desempenho da área financeira e orçamentária nos estudos analisados e servirão de referência para este estudo, a fim de comparar o que foi encontrado na literatura e com o modelo de Avaliação de Desempenho construído.

2.5 Estudos Similares

Dentre os artigos selecionados, buscou-se verificar o que estava sendo discutido sobre o tema no meio acadêmico-científico, os quais são apresentados no Quadro 2.

Quadro 2: Estudos Similares

BREITENBACH; ALVES; DIEHL (2010)	Construíram um conjunto de indicadores para avaliar a gestão de instituições de ensino. Os critérios são identificados por meio de uma revisão bibliográfica que selecionou um conjunto de indicadores para apoio à gestão. Para cálculo dos indicadores buscaram apenas dados extraídos das informações contábeis. Trabalharam com análise comparativa entre escolas municipais, estaduais e privadas. Embora reconheçam a necessidade de avaliar medidas financeiras e não financeiras, limitam o estudo a medidas financeiras.
Aguiar; Souza (2010)	O artigo focou o processo orçamentário adotado por hospital público, desde o estabelecimento das metas orçamentárias até o processo de controle orçamentário e avaliou a propensão dos gestores envolvidos no processo orçamentário para a criação de reservas orçamentárias.
Moll; Hoque (2011)	O artigo desenvolveu e testou um modelo para avaliação do sistema contábil e orçamentário de uma universidade australiana. Focou basicamente a análise das demonstrações contábeis e indicadores financeiros extraídos dos relatórios contábeis.
Silva; Leal; Ferreira (2011)	O objetivo desse estudo foi verificar se a adoção de um Programa de Gestão Estratégica (PGE) por uma organização militar prestadora de serviços da Marinha (OMPS) considera aspectos financeiros e não financeiros na avaliação de seu desempenho e traz benefícios à gestão e à qualidade de seu gasto.
Coelho; Quintana (2008)	Esse trabalho analisou a situação financeira e econômica da Administração Direta da Prefeitura Municipal do Rio Grande (RS), no período de 2002 a 2005, por meio da mensuração e análise de quocientes específicos relativos às Demonstrações Contábeis.
Amaral; Marino Junior; Bonacim (2008)	Verificaram como as medidas, análises comparativas e temporais da estrutura de gastos (custos) do setor governamental pode ajudar a entender como são aplicados os recursos disponibilizados pela sociedade.

Fonte: Elaborado pelos autores.

O objetivo do presente estudo é construir um modelo de Avaliação de Desempenho que, ao mesmo tempo, oportunize ao decisor expandir seu entendimento sobre o desenvolvimento de ações em prol da gestão financeira e orçamentária, também identifique, mensure e integre os aspectos julgados por ele como relevantes para fundamentar as tomadas de decisão em relação à execução orçamentária. Dessa forma, foram analisados os artigos da amostra em termos de similaridade e divergência com o presente estudo.

Embora associados à gestão financeira e orçamentária, os estudos anteriores encontrados assemelham-se em parte ao estudo ora realizado. Os trabalhos que possuem mais semelhança com este são os estudos realizados por Breitenbach; Alves; Diehl (2010) e Moll; Hoque (2011), que usaram como objeto de estudo instituições de ensino. Entretanto, focaram apenas indicadores financeiros e análise das demonstrações contábeis. O objetivo deste trabalho é auxiliar o gestor na tomada de decisão, dessa forma abrangerá aspectos financeiros e não financeiros, bem como realizará avaliação global e identificação das áreas que precisam de atuação do gestor.

3 METODOLOGIA

Nesta seção, serão apresentados: (i) o enquadramento metodológico; (ii) os procedimentos para seleção do material para compor o referencial teórico; (iii) a caracterização do objeto de estudo de caso; e (iv) o instrumento de intervenção utilizado para a construção do modelo de Avaliação de Desempenho.

3.1 Enquadramento Metodológico

O enquadramento metodológico, em termos de objetivos do trabalho, à lógica, ao processo e à coleta de dados, aos procedimentos técnicos e instrumento de intervenção da pesquisa, estão apresentados no

Quadro 3.

A coleta de dados foi possível por meio de entrevistas não estruturadas realizadas com o diretor de planejamento do Câmpus Universitário da UTFPR, a fim de conhecer as atividades desenvolvidas para a gestão do orçamento do Câmpus e identificar as variáveis que respondem pelo desempenho dessa atividade para construção do modelo. O tratamento das entrevistas deu-se pela transcrição da fala do diretor; pela leitura e análise da comunicação e segregação por preocupações; e pela classificação das preocupações por categorias.

Quadro 3: Enquadramento Metodológico

Quanto a	Classificação	Justificativa	Referência
Objetivos	Exploratória e Descritiva	Exploratória: busca conhecer as particularidades do contexto, identificar suas particularidades e objetivos para construir indicadores que consigam medir o desempenho. Descritiva: por cotejar os indicadores de desempenho construídos nesse estudo de caso com aqueles encontrados nos estudos similares.	Vieira (2002)
Lógica	Indutiva	Por não serem conhecidas as variáveis que deveriam ser usadas para avaliar o desempenho e por usar uma ferramenta que, na sua fase de estruturação, auxilia na definição de quais variáveis serão utilizadas para avaliar o desempenho, construídas pelas percepções do decisor.	Iudícibus (2004)
Processo: Coleta de Dados	Dados Primários e Secundários	Primários: coletados <i>in loco</i> por meio de entrevistas com o diretor de planejamento e administração. Secundários: fase de avaliação na qual serão coletados os dados nos documentos e registros da diretoria.	Richardson (1999)
Processo: Abordagem do Problema	Qualitativa e Quantitativa	Qualitativa: fase de estruturação – por buscar entendimento do contexto; fase de recomendação – por propor ações para alavancar a situação encontrada. Quantitativa: fase de avaliação – mediante a construção de escalas, definição das taxas de compensação e equação de avaliação global.	Richardson (1999)
Procedimentos técnicos	Estudo de caso Pesquisa de Campo	Pretende-se construir um modelo personalizado para a gestão orçamentária e financeira de um câmpus universitário. Coletar dados <i>in loco</i> .	Yin (2004) Gil (1999)
Instrumento de Intervenção	MCDA-C	Por não ter sido encontrada nos estudos analisados uma ferramenta de Avaliação de Desempenho, que permita ao gestor conhecer as potencialidades que o orientem na melhoria dos aspectos julgados importantes dentro do contexto.	Ensslin <i>et al.</i> (2010)

Fonte: Elaborado pelos autores.

3.2 Procedimentos para seleção do material para compor o Referencial Teórico

O material que compõe o referencial teórico sobre o tema Gestão Orçamentária e Financeira de universidade pública foi selecionado com base em uma busca realizada: (i) nos periódicos: Revista de Gestão Universitária da América Latina e Revista do Serviço Público, vocacionados na gestão pública; (ii) na base de dados Scielo, que abrange vários periódicos brasileiros; (iii) na base de dados Web of Science (ISI); e, (iv) SCOPUS, as duas últimas disponíveis no Portal de Periódicos da CAPES.

Foram selecionados apenas artigos, no site dos periódicos e nas bases de dados, que contivessem no título, no resumo e nas palavras-chave dos artigos as seguintes palavras: (i) orçamento; (ii) finanças; (iii) planejamento orçamentário; (iv) gestão financeira; (v) orçamentário; e, (vi) financeiro. Essa busca resultou num total de 993 artigos. Após a coleta dos artigos, foi verificado o alinhamento destes com a pesquisa pela leitura do título, do resumo dos artigos e pela leitura integral do artigo. Ao final desse processo, 15 artigos foram considerados alinhados com o tema deste estudo e serviram de base para o referencial teórico.

3.3 Caracterização do objeto de estudo

A Universidade Tecnológica Federal do Paraná (UTFPR) possui doze Campi no Estado do Paraná. Cada Câmpus é gerido por um diretor-geral, que conta com o apoio de quatro diretores de área: (i) diretor de graduação e educação profissional; (ii) diretor de pesquisa e pós-graduação; (iii) diretor de relações empresariais e comunitárias; e (iv) diretor de planejamento e administração. De acordo com o Regimento Interno dos Campi da UTFPR, a gestão financeira e orçamentária do Câmpus é responsabilidade da Diretoria de Planejamento e Administração.

Entretanto, por envolver recursos financeiros, essa atividade interessa a todas as diretorias, o que a torna complexa. Essa complexidade exige um minucioso processo de planejamento e controle, haja vista a necessidade de atender às demandas do Câmpus com os recursos que lhe são destinados pela Reitoria. Essas demandas são realizadas por todas as diretorias e são muitas vezes superiores aos recursos disponíveis. Isso resulta na priorização de algumas demandas, em detrimento de outras, que ficam sem ser realizadas ou são atendidas parcialmente. Quando não atendidas, ou atendidas parcialmente, a elas cabem a justificação e demonstração dos critérios utilizados para a priorização dos recursos.

3.4 Instrumento de Intervenção: A Metodologia Multicritério de Apoio à Decisão Construtivista (MCDA-C)

Para a avaliação do desempenho da gestão orçamentaria e financeira do Câmpus objeto de estudo, faz-se necessário a construção de modelo de Avaliação de Desempenho. Para isso decidiu-se adotar a Metodologia Multicritério de Apoio à Decisão Construtivista (MCDA-C). A construção do modelo segue as três fases da MCDA-C: (i) Fase de Estruturação; (ii) Fase de Avaliação; e, (iii) Fase de Recomendações (Ensslin *et al.*, 2010), conforme Figura 1.

Figura 1: Fases da Metodologia MCDA-C



Fonte: Ensslin *et al.*, 2010.

Percebe-se pelo exposto na Figura 1 que a proposta da MCDA-C é apoiar a decisão de forma contínua e interativa, de forma dinâmica e recursiva, não sendo o processo de tomada de decisão linear e sequencial (DUTRA *et al.*, 2009). Ou seja, a condução do processo de apoio à decisão deve ser cíclica e dinâmica, ocorrendo a retroalimentação em todas as fases da metodologia.

A fase de estruturação objetiva a aprendizagem sobre o contexto e inicia com a geração de conhecimento em explicitar o que para o gestor é importante ser medido, para que suas preferências sejam incorporadas na construção do modelo. Essa fase subdivide-se em três etapas: (i) abordagem "soft" para estruturação, que envolve o processo de reconhecimento da problemática pelo posicionamento do contexto em relação ao mundo, por meio da identificação dos atores e rótulo do modelo (LACERDA; ENSSLIN; ENSSLIN, 2011); (ii) família de pontos de vista, onde são identificados os Elementos Primários de Avaliação (EPAs) (BORTOLUZZI; ENSSLIN; ENSSLIN, 2011); a direção de preferência representada

pelos EPAs, assim como seu oposto psicológico para entender a consequência subjacente ao objetivo que o decisor deseja evitar, que se denomina conceito ou conceito orientado para a ação; os conceitos representam preocupações estratégicas e convergem com preocupações similares, os quais são agrupados por Áreas de Preocupação, formando a estrutura hierárquica de valor chamada Família de Pontos de Vista Fundamentais (FPVFs) que é realizada por meio: (a) da identificação das relações de hierarquia e das relações de influência entre os conceitos; (b) da construção dos mapas cognitivos (MONTIBELLER; BELTON, 2009; MONTIBELLER; SHAW; WESTCOMBE, 2006); (c) da identificação dos clusters e subclusters; (d) da árvore de valor com PVEs (BORTOLUZZI; ENSSLIN; ENSSLIN, 2010); e, (iii) da construção dos descritores, que é realizada por meio: (a) da construção das escalas ordinais; e, (b) do estabelecimento dos níveis de referência (Excelência; Mercado e Comprometedor), em cada escala ordinal (ENSSLIN *et al.*, 2010). Para estes níveis de referência são fixados pelo decisor qual é o nível bom e nível neutro de desempenho. Onde os desempenhos acima do nível bom são considerados Excelência; entre os níveis bom e neutro, considera-se nível de Mercado, e os desempenhos abaixo do nível neutro, classificam-se como em situação comprometedora.

A fase de avaliação objetiva traduzir a percepção do(s) decisor(es) em um modelo matemático (DA ROSA *et al.*, 2011). Nessa fase, é que se faz o levantamento de dados e a mensuração dos itens identificados na fase de estruturação. Esta é subdividida em cinco etapas: (i) Análise de independência ordinal e cardinal, que é realizada para todas as escalas que devem ser testadas para o intervalo entre os níveis de referência quanto à independência preferencial cardinal ou isolabilidade antes de seguir para a construção das escalas cardinais e sua integração (LACERDA; ENSSLIN; ENSSLIN, 2011); (ii) construção das funções de valor para cada descritor (escala ordinal), que consiste em agregar informações do juízo de valor preferencial do decisor (BORTOLUZZI; ENSSLIN; ENSSLIN, 2011). Para tal o decisor informa a diferença de atratividade entre todas as possíveis combinações dos níveis de cada escala, ou seja, dos descritores (escalas ordinais). Com a ajuda do software M-Macbeth (BANA e COSTA *et al.*, 1999), constroem-se escalas cardinais que atendam a todos os juízos de preferências do decisor, essas escalas denominam-se Funções de Valor (GRZEBIELUCKAS *et al.*, 2011), (iii) identificação das taxas de compensação para a estrutura hierárquica que se deseja integrar e definir as taxas que representam o juízo de valor preferencial do decisor, determinam-se as alternativas potenciais, associadas à contribuição da passagem do nível de referência inferior (Neutro) para o nível de referência superior (Bom),

ordenam-se as alternativas e colocam-nas em uma matriz na qual o decisor expressa a diferença de atratividade por ele percebida entre elas utilizando a escala semântica proposta pelo software M-Macbeth); (iv) ao final, identifica-se o perfil de impacto das alternativas (AZEVEDO *et al.*, 2011); e, (v) análise de sensibilidade para verificar a robustez do modelo construído (ZAMCOPÉ *et al.*, 2010).

A fase de recomendações objetiva, fundamentalmente, demonstrar o processo de geração de possibilidades potenciais que visam melhorar o desempenho em relação ao status quo (DA ROSA *et al.*, 2011). Na etapa de recomendações, a Metodologia MCDA-C fornece os meios para o decisor: (i) identificar onde é conveniente atuar; (ii) desenvolver um processo que gere ações de aperfeiçoamento; (iii) visualizar as consequências da implementação em nível local ou operacional (no PVE), em nível tático (no PVF) e estratégico (Global) (ENSSLIN *et al.*, 2010). É nessa etapa que é utilizado todo o conhecimento gerado até então para traçar estratégias que contribuam para a melhoria no desempenho da gestão (DELLA BRUNA JUNIOR; ENSSLIN; ENSSLIN, 2011). Nessa fase, são explicitados os aspectos identificados, quando da definição do status quo na fase de avaliação, como comprometedores da gestão, ou seja, as áreas que necessitem da atuação do gestor para melhorar a avaliação definida pelo modelo, no que tange a ações em nível estratégico, tático ou operacional.

4 APRESENTAÇÃO E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Esta seção destina-se à apresentação do modelo construído para Avaliação de Desempenho (AD) da gestão orçamentária e financeira do Câmpus universitário e análise dos indicadores utilizados em estudos anteriores.

4.1 Construção do Modelo de Avaliação de Desempenho utilizando a MCDA-C

O modelo de Avaliação de Desempenho foi construído com base nas informações obtidas nas entrevistas realizadas com o diretor de planejamento do Câmpus universitário. Essa entrevista faz parte da fase de estruturação do modelo na qual foi identificada a problemática acerca da gestão do orçamento e finanças da Universidade, tanto na fase de planejamento, execução e controle do orçamento, e da dificuldade de justificar as decisões tomadas. Essa dificuldade existe em virtude de o gestor de planejamento não ter um sistema que o auxilie a monitorar o desempenho financeiro e orçamentário do órgão. Em seguida, atribuiu-se o rótulo “Avaliação de Desempenho da Gestão Financeira e Orçamentária” e definiram-se os atores envolvidos. Em seguida, identificaram-se os Elementos Primários de Avaliação (FPFV), os quais deram origem a 30 conceitos que foram agrupados em três áreas

de preocupação: Planejamento Orçamentário; Execução Orçamentária e Controle Orçamentário. Áreas estas que coincidem com as preocupações apresentadas no estudo de Aguiar; Souza (2010).

No Quadro 4 estão demonstrados alguns dos elementos primários de avaliação identificados, os conceitos originados destes elementos e os indicadores construídos a partir dos EPA's e conceitos gerados.

Quadro 4: Amostra dos Elementos Primários de Avaliação, Conceitos e Indicadores

EPA's	Conceitos	Indicadores
<u>Planejamento Orçamentário</u> - Custos Comuns a toda a universidade	-Garantir a assertividade no planejamento dos recursos financeiros para custeamento das atividades comuns a todos os setores do Câmpus (custos fixos) ... Comprometer a realização das atividades por falta de recursos	-% de recursos executados em relação ao planejado
<u>Planejamento Orçamentário</u> - Priorização	- Atender as demandas por ordem de prioridade ... Contrariar processo de priorização acordados com todas as partes	- Numero de vezes em que a ordem das demandas foi desobedecida no último ano
<u>Execução Orçamentária</u> Prazo	- Garantir que os bens requisitados estejam disponíveis no prazo oportuno ... Ter atrasos nas entregas e comprometer as atividades do Câmpus	- Número de atividades impossibilitadas de serem desenvolvidas por atraso na entrega de materiais
<u>Execução Orçamentária</u> Legalidade	- Garantir que os bens requisitados sejam adquiridos em conformidade com a legislação vigente ... Ter problemas na prestação de contas por desatendimento a legislação	- Numero de bens adquiridos que deixaram de observar algum critério da Lei das Licitações
<u>Controle Orçamentário</u>	- Garantir a assertividade no planejamento e execução orçamentária ... Ter sobras de	% dos recursos executados em relação

Comparação orçado X realizado	recursos, gastos indevidos ou não planejados	planejados (comparação)
-------------------------------------	---	-------------------------

Fonte: Dados da Pesquisa.

Após a identificação dos EPA's e conceitos, foram construídos os Mapas de Relações Meios-Fim os quais originaram para cada conceito um descritor, que contemplam as preocupações do gestor. Definiu-se nos descritores o nível de referência. Assim, encerrou-se a fase de estruturação o que permite realizar a Avaliação de Desempenho, que é a mensuração dos itens identificados na fase de estruturação.

Na fase de avaliação, analisou-se a independência preferencial ordinal e cardinal e constatou-se que nenhum descritor era dependente de outro. Assim, foram transformadas as escalas ordinais em cardinais com a construção das funções de valor e da agregação do juízo de valor do gestor acerca da diferença de atratividade entre os níveis dos descritores construídos. Definiram-se as taxas de compensação para os descritores vinculados à mesma estrutura hierárquica de valor. Dentre as três áreas de preocupação, o planejamento orçamentário foi considerado pelo decisor como mais importante, sendo atribuída a taxa de compensação de 45%. Seguida pela execução orçamentária que responde por 35% da preocupação do gestor com o desempenho.

Após serem identificadas as taxas de substituição, foi realizada a avaliação global, formada pela agregação aditiva dos modelos de cada PVF. Conforme demonstrado na Equação 1.

Equação 1: Equação do modelo global da Gestão Financeira e Orçamentária

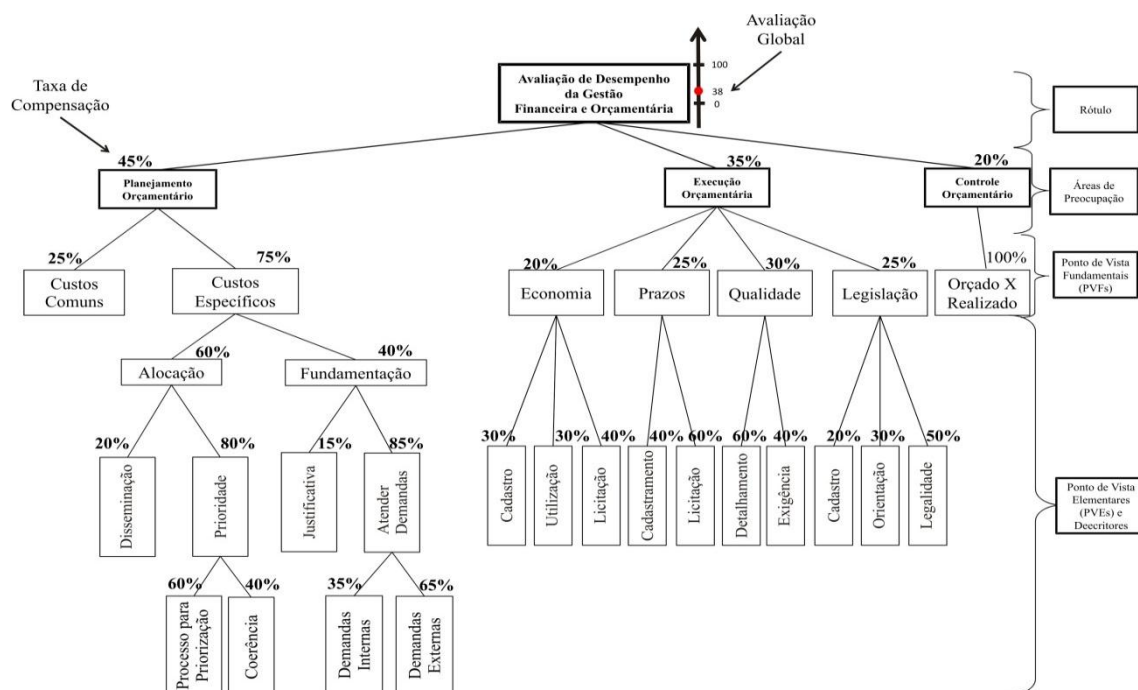
$$V_{\text{Gestão Financeira e Orçamentária}}(a) = \{0,45V_{\text{Planejamento Orçamentário}}(a) + 0,35V_{\text{Execução Orçamentária}}(a) + 0,20V_{\text{Controle Orçamentário}}(a)\}$$

Na Equação 1 o (a) corresponde a avaliação de todos os elementos vinculados à cada uma das áreas de preocupação (planejamento, execução e controle orçamentário). O valor de (a) é obtido multiplicando a pontuação obtida por cada indicador pela taxa de compensação estabelecida para cada um dos PVE's e PVF's que estão acima do indicador.

O resultado da equação representa a avaliação global do modelo, identifica a situação da gestão financeira e orçamentária do Câmpus universitário, frente a cada um dos indicadores construídos. A pontuação obtida em cada indicador foi multiplicada pela taxa de

compensação estabelecida. Somando os valores de cada indicador, obteve-se a pontuação de 38 pontos, numa escala de 0 a 100. Esse valor representa a integração de todos os indicadores e responde pela avaliação global do modelo, conforme demonstrado na Figura 2.

Figura 2: Estrutura Hierárquica de Valor com os PVFs, PVEs, Descritores, Taxas de Compensação e Avaliação Global



Fonte: Dados da Pesquisa.

A análise individual de cada descritor em termos da pontuação obtida e da posição em que ele se encontra, em relação aos níveis de referência estabelecidos (nível de excelência, de mercado e comprometedor), informa ao gestor quais são as áreas que necessitam de atuação para aperfeiçoamento da gestão orçamentária. A fase de recomendações atua na identificação de quais indicadores encontram-se no nível comprometedor, os quais indicam a necessidade de atuação do gestor por comprometerem a avaliação global. A partir dessa identificação, foram propostas ações que orientassem a melhoria do desempenho da preocupação representada pelo descritor.

No caso em estudo, constatou-se que os indicadores situados na zona comprometedor estavam relacionados à área de planejamento e controle orçamentário. Como exemplo das alternativas propostas para atingir melhorias nessas áreas de gestão, citam-se: disseminar as informações sobre o orçamento disponível e demonstração de sua utilização com

comparativos com outras unidades e/ou outros períodos; ter processos que estabeleçam critérios para a priorização de demandas. Essas alternativas, se implantadas, além de melhorarem a avaliação global da gestão financeira e orçamentária, ainda contribuirão para justificar as decisões tomadas pelo gestor quanto à priorização e destinação de recursos, o que contribuirá para melhoria da confiança na gestão orçamentária, tendendo a reduzir a insatisfação dos setores não priorizados e/ou não atendidos.

4.2 Análise dos Indicadores de Desempenho

Esta subseção destina-se à avaliação dos indicadores de desempenho construídos por este estudo de caso em comparação com outros estudos anteriores similares encontrados na literatura. O presente trabalho adota uma visão construtivista, entretanto a realização da análise acerca dos indicadores utilizado na literatura foi realizada a título de conhecimento.

Os indicadores encontrados na literatura estão demonstrados no Quadro 5, ordenados por frequência observada nos estudos analisados. Em virtude do número de indicadores encontrados, foram apresentados apenas os que foram utilizados em dois ou mais trabalhos.

Conforme apresentando no Quadro 5, há semelhanças quanto aos indicadores utilizados nos estudos analisados. Foram identificados 38 indicadores, entretanto apenas 34% dos indicadores foram visualizados em mais de dois trabalhos. Nenhum indicador foi unanimidade nos trabalhos analisados.

Quadro 5: Comparativo de indicadores

Indicadores utilizados	Brennemann, Alves, Diehl (2010)	Aguilar e Souza (2010)	Moll e Hoque (2011)	Silva, Leal e Ferreira (2011)	Junior e Bonacim (2008)	Coelho e Quintana (2008)	Pesquisa atual (2012)
Superávit / Déficit orçamentário	X	X	X	X	X		X
Comparativo Orçado <i>versus</i> Realizado		X	X		X	X	X
Comparativo entre órgãos/unidades	X		X	X	X	X	
Análise Demonstrações Contábeis e Financeiras			X	X	X	X	X
Estabelecimento de Metas Orçamentárias		X	X				X
Acompanhamento da Execução Orçamentária		X			X		X
Análise histórica das metas e execução orçamentária		X			X		X
Despesas Administrativas				X	X		X
Planejamento estratégico		X	X	X			
Distribuição Orçamentária conforme metas estabelecidas		X					X
Metas Orçamentárias <i>versus</i> Melhoria de Eficiência		X	X				
Evolução das Receitas					X	X	
Adimplência	X						X

Fonte: Dados da Pesquisa.

Dentre os indicadores mais utilizados nos estudos pode-se observar que: (i) 85% dos trabalhos analisa o superávit/déficit orçamentário, o que era esperado já que se trata de recursos financeiros; (ii) 71% comparam o valor de recursos orçado com o efetivamente realizado; (iii) 71% realizam comparação entre os recursos gastos por órgãos e/ou unidades semelhantes; e, (iv) 71% dos trabalhos analisam os resultados apresentados nas demonstrações contábeis como forma de avaliação de desempenho.

Quanto às fases da gestão orçamentária em que se concentram os 38 indicadores identificados: (i) 9 referem-se a ações de planejamento orçamentário (24%); (ii) 6 descritores preocupam-se com a área de execução orçamentária (15%); e, (iii) 23 indicadores focam a avaliação do controle orçamentário (61%). Esse resultado causa estranheza, haja vista a clara separação do processo orçamentário nessas três etapas, conforme encontrado na revisão da literatura. O excessivo número de indicadores destinados à avaliação do controle orçamentário demonstra que há mais preocupação em controlar os valores gastos do que com

a qualidade do gasto, o que, a nosso ver, seria mais efetivo se avaliado nas fases de planejamento e execução orçamentária.

De modo geral, os resultados encontrados por este estudo e os anteriores analisados são semelhantes. Porém algumas diferenças foram observadas neste estudo de caso: (i) alguns indicadores foram observados apenas no estudo de caso ora realizado, tais como preocupação com a qualidade do gasto na execução orçamentária no que diz respeito a prazos, custo de aquisição e qualidade dos produtos adquiridos, bem como o atendimento à legislação; processo para justificação das demandas e priorização de utilização dos recursos; (ii) este estudo de caso não levou em consideração alguns critérios utilizados pelos demais trabalhos, como, por exemplo, indicadores levantados a partir das demonstrações contábeis; comparativo das metas com a produtividade do órgão e custos; metas estabelecidas e melhoria da eficiência. Contudo, a comparação realizada entre os estudos deu-se apenas a título de geração de conhecimento no sentido de embasar posterior reflexão do diretor de planejamento quanto à necessidade, ou não, de considerar algum dos indicadores ora não considerados como importantes, haja vista que, como dito anteriormente, o método de Avaliação de Desempenho deve ser elaborado a partir da visão do gestor, o qual irá utilizar as informações geradas pelo sistema e contemplar as particularidades da instituição, sob o risco de não ser útil ao processo decisório e não representar adequadamente a situação atual da gestão.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este trabalho teve como objetivo construir um modelo de Avaliação de Desempenho que contribua para monitorar, aperfeiçoar a gestão financeira e orçamentária e servir de suporte às tomadas de decisão da Diretoria de Planejamento do Câmpus Universitário da UTFPR. Para atingir esse objetivo, escolheu-se como instrumento teórico-metodológico de intervenção a Metodologia MCDA-C. A partir dos preceitos da Metodologia e das entrevistas com o gestor, foi possível a construção do modelo, que se iniciou com a geração de conhecimento sobre o contexto por meio da identificação e da estruturação das informações obtidas. Em seguida, foram construídos 18 indicadores para representarem as preocupações de planejamento, execução e controle orçamentário, identificadas na fase de estruturação do modelo.

Na fase de avaliação, foram transformados os descritores em escalas cardinais e agregado juízo de valor a elas, para que fosse possível integrar os descritores em um único indicador. Fez-se um diagnóstico da situação atual da gestão, na qual se verificou que esta

possui uma pontuação de 38 pontos, numa escala de 0 a 100 pontos. A partir desse diagnóstico, foi possível identificar ações necessárias ao aprimoramento da gestão para as quais se propuseram ações de aperfeiçoamento.

Dessa forma, entende-se cumprido o objetivo deste trabalho que pretendia construir um modelo de Avaliação de Desempenho que contribuísse para monitorar e aperfeiçoar a gestão financeira e orçamentária do órgão não apenas no aspecto financeiro, mas no subsídio às tomadas de decisões. Isso foi possível com participação do gestor no processo de construção do modelo, o qual explicitou os critérios que deveriam ser levados em conta para o proposto. Entende-se que foi contemplada a particularidade do decisor e do contexto avaliado.

Após a construção do modelo, foram analisados os indicadores utilizados em alguns estudos anteriores e comparados com os indicadores identificados neste estudo de caso. Com isso, foi respondida a questão norteadora da pesquisa. Entretanto, cabe salientar que, para cada modelo de Avaliação de Desempenho, devem ser analisadas as particularidades do contexto a ser avaliado, bem como os gestores envolvidos no processo.

Os resultados deste trabalho não podem ser generalizados para outros contextos, sem que haja uma adaptação às especificidades do novo contexto. Salienta-se que por representar valores do gestor da instituição, o modelo construído neste estudo de caso é válido apenas para o contexto no qual foi construído. Entretanto, outras instituições que queiram podem utilizar o mesmo instrumento de intervenção e com base em seus valores construir um modelo adaptado às suas necessidades. Essa singularidade é considerada como limitação da pesquisa, pelo fato de que o modelo foi construído para o diretor de planejamento e administração específico, de uma IES específica.

REFERÊNCIAS

ABREU, W. M. de. & GOMES, R. C. Orçamento público: análise da formulação de estratégias sob a perspectiva do planejamento emancipatório e desenvolvimentista. **Revista do Serviço Público**, Brasília, v. 61, n. 3, pp. 269-286, 2010.

AGUIAR, A. B. & SOUZA, S. M.. Processo Orçamentário e Criação de Reservas em uma Instituição Hospitalar. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, Florianópolis, v. 1, n. 13, p. 107-126, 2010.

AMARAL, P. F.; MARINO JUNIOR, J.; BONACIM, C. A. G. Contabilidade Governamental: Uma análise da implementação da Lei de Responsabilidade Fiscal em

municípios paulistas. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**, Rio de Janeiro, v. 13, n. 1, p. 1-15, 2008.

AZEVEDO, R. C.; ENSSLIN, L.; LACERDA, R. T. O.; FRANÇA, L. A.; GONZÁLEZ, C. J. I.; JUNGLES, A. E.; ENSSLIN, S. R. Avaliação de Desempenho do processo de orçamento: estudo de caso em uma obra de construção civil. **Ambiente Construído (Online)**, Porto Alegre, v. 11, p. 85-104, 2011.

BANA e COSTA, C. A.; ENSSLIN, L.; CORRÊA, E. C.; VANSNICK, J. C. Decision Support Systems in action: Integrated application in a multicriteria decision aid process. **European Journal of Operational Research**, v. 113, n. 2, p. 315-335, 1999.

BARTON, A. The Use and Abuse of Accounting in the Public Sector Financial Management Reform Program in Australia. **Abacus**, v. 45, n. 2, p. 221-248, jun. 2009.

BARTON, A. Why Governments Should Use the Government Finance Statistics Accounting System. **Abacus**, v. 47, n. 4, p. 411-445, 1º dez. 2011.

BEZERRA, R. O.; BORGES, L. J.; VALMORBIDA, S. M. I. Análise das prestações de contas na internet da Universidade do Estado de Santa Catarina. **Revista Gestão Universitária na América Latina-GUAL**, v. 5, n. 1, p. 66-82, 2012.

BORTOLUZZI, S. C.; ENSSLIN, S. R.; ENSSLIN, L. Avaliação de Desempenho dos aspectos tangíveis e intangíveis da área de mercado: Um estudo de caso em uma empresa de médio porte. **RBGN-Revista Brasileira de Gestão de Negócios**, v. 12, n. 37, p. 425-446, 2010.

BORTOLUZZI, S. C.; ENSSLIN, S. R.; ENSSLIN, L. Avaliação de Desempenho multicritério como apoio à gestão de empresas: aplicação em uma empresa de serviços. **Gestão & Produção**, v. 18, n. 3, p. 1-18, 2011.

BREITENBACH, M.; ALVES, T. W.; DIEHL, C. A. Indicadores Financeiros Aplicados à Gestão de Instituições de Ensino de Educação Básica. **Contabilidade Vista & Revista**, v. 21, n. 3, p. 167-203, 2010.

CARMO, L. P. F.; TOSTES, F. P.; FARIA, C. E. P. D. Contribuição à construção de indicador de desempenho no setor público: Estudo de caso no Colégio Militar do Rio de Janeiro. **Contabilidade, Gestão e Governança**, v. 11, n. 1-2, p. 30-44, 2008.

CASTRO, C. M. **A prática da pesquisa**. São Paulo: McGraw-Hill do Brasil, 1977.

COELHO, D. M.; QUINTANA, A. C. Análise do desempenho econômico e financeiro de entidades da administração pública direta: O caso da Prefeitura Municipal do Rio Grande (RS). **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**, v. 13, n. 2, p. 1-15, 2008.

DA ROSA, F. S.; ENSSLIN, S. R.; ENSSLIN, L.; LUNKES, R. J. Gestão da evidenciação ambiental: Um estudo sobre as potencialidades e oportunidades do tema. **Engenharia Sanitária e Ambiental**, v. 16, n. 2, p. 157-166, 2011.

DELLA BRUNA JUNIOR, E.; ENSSLIN, L.; ENSSLIN, S. R. Supply chain performance evaluation: A case study in a company of equipment for refrigeration. **Technology Management Conference (ITMC), IEEE International 2011**. San Jose, CA. p. 969-978.

DUTRA, A.; ENSSLIN, S. R.; ENSSLIN, L.; LIMA, M. V. A. A Incorporação da Dimensão Integrativa nos Processos de Avaliação do Desempenho Organizacional: Um Estudo de Caso. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v. 1, p. 109-136, 2009.

ENSSLIN, L.; GIFFHORN, E.; ENSSLIN, S. R.; PETRI, S. M.; VIANNA, W. B. Avaliação do desempenho de empresas terceirizadas com o uso da metodologia multicritério de apoio à decisão - construtivista. **Pesquisa Operacional**, v. 30, p. 125-152, 2010.

FÉLIX, C. L.; GOMES, J. S. Sistema de Contabilidade Gerencial aplicada a Administração Pública: Um estudo de caso na COMLURB. **RIC Revista Informação Contábil**, Recife, v. 2, n. 2, p. 1-18, 2008.

FREITAS, V. P. DE; CARDOSO, R. L.; AQUINO, A. C. B. DE; REIS JUNIOR, R. C. Mensuração de desempenho em organizações públicas: O caso da Secretaria da Fazenda do Rio Grande do Sul. **Revista do Serviço Público**, Brasília v. 60, n. 3, p. 277-290, 2009.

GIL, A. C. Métodos e técnicas de pesquisa social. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

GRZEBIELUCKAS, C.; BUSON, M. A.; QUEIROZ, S. G.; ENSSLIN, L.; ENSSLIN, S. R.; NICKEL, E.; BALBIM JUNIOR, A. Instrumento para identificação das necessidades do consumidor no processo de desenvolvimento do design: um estudo ilustrado com o projeto de um automóvel. **Gestão & Produção**, São Carlos, v. 18, p. 337-350, 2011.

IUDÍCIBUS, S. **Teoria da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2004.

LACERDA, R. T. O.; ENSSLIN, L.; ENSSLIN, S. R. A performance measurement framework in portfolio management: A constructivist case. **Management Decision**, v. 49, n. 4, p. 648-668, 2011.

LEÃO FILHO, A. S. NASCIMENTO, A. L. Balanced Scorecard como Ferramenta de Gestão Pública. **Revista Gestão Pública: Práticas e Desafios**, Recife, v. I, n. 2, novembro 2010.

MOLL, J.; HOQUE, Z. Budgeting for legitimacy: The case of an Australian university. **Accounting, Organizations and Society**, v. 36, n. 2, p. 86-101, fev 2011.

MONTIBELLER, G.; BELTON, V. Qualitative operators for reasoning maps: Evaluating multi-criteria options with networks of reasons. **European Journal of Operational Research**, v. 195, n. 3, p. 829-840, 2009.

MONTIBELLER, G.; SHAW, D.; WESTCOMBE, M. Using decision support systems to facilitate the social process of knowledge management. **Knowledge Management Research and Practice**, v. 4, n. 2, p. 125-137, 2006.

RICHARDSON, R. J. **Pesquisa Social: métodos e técnicas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

SCARPIN, J. E.; SLOMSKI, V. A precisão na previsão das receitas orçamentárias antes e após a Lei de Responsabilidade Fiscal. **Revista Universo Contábil**, Blumenau, v. 1, n. 2, p. 23-39, 2005.

PUMA/OCDE-SERVIÇO DE GESTÃO PÚBLICA / COMITÊ DE GESTÃO PÚBLICA. Estudos sobre orçamento e gestão nos países da OCDE - uma proposta de estrutura. **Revista do Serviço Público**, Brasília, v. 53, n. 4, p. 5-30, 2002.

SILVA, A. S.; LEAL, R. B.; FERREIRA, A. C. S. Avaliação de Desempenho sob as perspectivas financeira e não financeira: a Gestão Estratégica de uma organização militar prestadora de serviços da Marinha. **Revista de Contabilidade e Controladoria**, Curitiba, v. 3, n. 2, p. 38-56, 2011.

SOUSA, J. L.; PAIVA JUNIOR, F. G. Os Novos Tempos e a Administração Pública: As Amarras da Racionalidade Instrumental e da Regulação Social. **Revista Gestão Pública: Práticas e Desafios**, Recife, v. I, n. 1, fev. 2010.

SOUZA, F. A. DE; SILVA, C. A. T.. Análise dos recursos públicos aplicados no restaurante Universitário de uma instituição federal de ensino superior. **Gestão Universitária na América Latina**, Florianópolis, v. 4, n. 2, p. 1-28, 2011.

VIEIRA, V. A. As tipologias, variações e características da pesquisa de marketing. **Revista FAE**, Curitiba, v.5, n.1, jan./abr., p. 61-70, 2002.

YIN, R. K. **Estudo de caso: planejamento e métodos**. 3.ed. Porto Alegre: Bookman, 2004.

ZAMCOPE, F. C., ENSSLIN, L., ENSSLIN, S. R., DUTRA, A. Modelo para avaliar o desempenho de operadores logísticos - Um estudo de caso na indústria têxtil. **Gestão & Produção**, São Carlos, v. 17, n. 4, p. 693-705, 2010.