

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO ESPÍRITO SANTO
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E ECONÔMICAS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO
MESTRADO EM ADMINISTRAÇÃO**

DOUGLAS RORIZ CALIMAN

**FATORES QUE INIBEM A INSTITUCIONALIZAÇÃO DO ORÇAMENTO COMO
FERRAMENTA DE CONTROLE GERENCIAL EM UMA IFES**

**VITÓRIA
2014**

DOUGLAS RORIZ CALIMAN

**FATORES QUE INIBEM A INSTITUCIONALIZAÇÃO DO ORÇAMENTO COMO
FERRAMENTA DE CONTROLE GERENCIAL EM UMA IFES**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Administração da Universidade Federal do Espírito Santo, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Administração.
Orientador: Prof. Dr. Emanuel Rodrigues Junqueira de Matos
Co-Orientadora: Prof^a. Dr^a. Lucilaine Maria Pascuci

VITÓRIA
2014

Dedico este trabalho em especial a minha mãe e noiva por todas as batalhas vencidas por mim e comigo, pelo companheirismo e paciência, e ao meu orientador e co-orientadora por compartilharem comigo momentos singulares deste desafio e que me ajudaram a externar o poder do conhecimento.

AGRADECIMENTOS

Cursar um mestrado em uma universidade pública e de qualidade é um privilégio e um sonho para qualquer estudante ou profissional. Por isso, neste momento onde as etapas finais chegam e se concretizam, olhamos para trás e verificamos que sem o apoio, ajuda e colaboração de pesquisadores extremamente qualificados e capacitados, o trabalho não seria realizado. Desta forma, gostaria de expressar minha gratidão as pessoas que me apoiaram, ajudaram e estimularam neste desafio:

- Meus profundos agradecimentos ao meu orientador Prof. Dr. Emanuel Junqueira pela orientação, condução, confiança, incentivo e dedicação nestes dois anos de curso, que me propiciou segurança e me proporcionou uma nova dimensão ao meu conhecimento;
- A minha co-orientadora Prof^a. Dr^a. Lucilaine Pascucci que tanto contribuiu neste último ano de pesquisa com suas orientações, presteza e dedicação. Também agradeço a suas análises, sugestões e observações críticas na banca de qualificação que contribuiu muito para o desenvolvimento do trabalho;
- Ao Prof. Dr. Alfredo Leite por suas observações críticas, análises e observações valiosas na banca de qualificação;
- Ao servidor da UFES e amigo Valber Lugão de Souza pelo apoio que foi fornecido durante todo o mestrado, mostrando a todo momento disponibilidade, presteza e o significado da amizade;
- Aos servidores da UFES, Aldous Pereira Albuquerque, Eduardo Ozório Nunes dos Santos, Aminthas Loureiro Júnior e ao Prof. Amarílio Ferreira Neto pelas valiosas contribuições e esclarecimentos;
- Aos gestores entrevistados pela disponibilidade de tempo, pela atenção e contribuição a pesquisa;
- Aos servidores da Seção de Análise e Controle Contábil do Departamento de Contabilidade e Finanças pelo apoio nos momentos finais do trabalho;
- A minha mãe, Maria de Lourdes Roriz pelo incentivo e força nos momentos mais difíceis do mestrado;
- A minha noiva, Thaís Ribeiro, pelas orações que me inspiraram, motivaram e iluminaram meu caminho;
- E, acima de tudo, agradeço a Deus pela presença constante e pela força catalizadora e propulsora para a superação deste desafio.

“Todas as religiões, todas as artes e todas as ciências são os ramos de uma mesma árvore. Todas essas aspirações visam ao enobrecimento da vida humana, elevando-a acima da esfera puramente material, e conduzindo o indivíduo para a liberdade”.

Albert Einstein

RESUMO

Este estudo aborda o tema orçamento como ferramenta de controle gerencial em uma Instituição Federal de Ensino Superior (IFES), cujo objetivo da pesquisa foi investigar, descrever e analisar os fatores que inibem a institucionalização do orçamento como ferramenta de controle gerencial em uma IFES. A questão de pesquisa é quais os fatores que inibem a institucionalização do orçamento como ferramenta de controle gerencial em uma IFES? Desta forma, a compreensão do problema norteou a opção por um estudo de caso, com uma abordagem qualitativa, com objetivos descritivo e exploratório, utilizando como procedimentos técnicos de coleta de dados a observação não participante, entrevista semi estruturada e análise documental. O levantamento dos dados deu-se nos meses de dezembro de 2013 a março de 2014. Como técnica de análise de dados foi utilizada a técnica de Análise de Conteúdo de Bardin (1977, 2004) desenvolvida nos meses abril a junho de 2014. A pesquisa teve como referenciais teóricos, a literatura de Orçamento com trabalhos de Frezatti *et al.*, (2008) e Covaleski *et al.*, (2003) e a Teoria Institucional com a contribuição de trabalhos de autores como Burns e Scapens (2000) e Dimaggio e Powell, (1983, 2007). Entretanto, cabe destacar que a literatura principal utilizada foi a de Frezatti *et al.*, (2011) onde foram analisadas oito categorias impactantes ao processo orçamentário. Na análise dos dados, foi analisado o processo orçamentário nos planos teórico e real, foi verificado os estágios de institucionalização das etapas e funções do processo orçamentário e foi observado oito categorias de análise com 27 fatores impactantes a institucionalização do orçamento. Como conclusão, foi verificado 16 fatores inibidores, tais como: Comunicação *Top Down*, Dados Históricos, Impessoalidade e que o orçamento na IFES ainda não foi institucionalizado como ferramenta de controle gerencial. É apenas um “critério cerimonial de valor” que estabiliza e legitima a gestão da universidade frente à comunidade acadêmica e aos órgãos de controle externo.

Palavras chave: Orçamento. Institucionalização. Controle Gerencial.

ABSTRACT

This paper addresses the topic of budget and management control tool in a Federal Institution of Higher Education (IFES), whose aim investigate was to, describe and analyze the factors that inhibit the institutionalization of the budget as a management control tool in an university. The research question is what factors inhibit the institutionalization of the budget as a management control tool in an university? Thus, understanding the problem guided the choice of a case study with a qualitative approach with descriptive and exploratory purposes using as technical procedures for data collection non-participant observation, semi-structured interviews and documentary analysis. Data collection took place from December 2013 to March 2014. Chosen technique for data analysis technique of content analysis of Bardin (1977, 2004) developed in the months from April to June 2014 was used. Research had as theoretical, literature Budget with jobs Frezatti et al. (2008) and Covaleski et al. (2003) and the Institutional Theory with the contribution of works of authors such as Burns and Scapens (2000) and DiMaggio and Powell (1983, 2007). However, it is worth noting that the primary literature was used to Frezatti et al, (2011) where they were analyzed eight categories impacting the budget process. In data analysis, we analyzed the budget process in the theoretical and actual plans, was observed during the stages of institutionalization of the stages and functions of the budget process and eight categories of analysis was observed with 27 factors impacting the institutionalization of the budget. As a conclusion, it was found 16 inhibiting factors such as: Communication Top Down, impersonality, Historic Data and IFES in the budget has not yet been institutionalized as a management control tool. It's just a "ceremonial value criterion" that stabilizes and legitimizes the management of the university and external control bodies.

Keywords: Budget. Institutionalization. Managerial Control.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CAR: Centro de Artes
CCA: Centro de Ciências Agrárias
CE: Centro de Educação
CCE: Centro de Ciências Exatas
CEFD: Centro de Educação Física e Desportos
CEUNES: Centro Universitário Norte do Espírito Santo
CCHN: Centro de Ciências Humanas e Naturais
CCJE: Centro de Ciências Jurídicas e Econômicas
CCS: Centro de Ciências da Saúde
CT: Centro Tecnológico
DCF: Departamento de Contabilidade e Finanças
DPO: Divisão de Programação Financeira
FASUBRA: Federação de Sindicatos de Trabalhadores Técnicos-Administrativos em Instituições de Ensino Superior e Universidades
IES: Instituição de Ensino Superior
LDO: Lei de Diretrizes Orçamentárias
LOA: Lei Orçamentária Anual
IFES: Instituição Federal de Ensino Superior
SCG: Sistema de Controle Gerencial
SESC: Serviço Social do Comércio
SIAFI: Sistema de Administração Financeira
SIAPE: Sistema de Administração de Pessoal
SINTUFES: Sindicato dos Servidores Técnico-Administrativos da UFES
SPIUNET: Sistema de Gerenciamento dos Imóveis de Uso Especial da União
UFES: Universidade Federal do Espírito Santo
UNIVASF: Universidade Federal do Vale do São Francisco
PPA: Plano Plurianual
PRPPG: Pró-Reitoria de Pesquisa e Pós-Graduação
PROAD: Pró-Reitoria de Administração
PROEX: Pró-Reitoria de Extensão
PROGEP: Pró-Reitoria de Gestão de Pessoas
PROGAES: Pró-Reitoria de Gestão e Assistência Estudantil
PROGRAD: Pró-Reitoria de Graduação
PROPLAN: Pró-Reitoria de Planejamento e Desenvolvimento Institucional

LISTA DE QUADROS

QUADRO 1: PRINCIPAIS ELEMENTOS DISCUTIDOS PELA LITERATURA DE ORÇAMENTO.....	24
QUADRO 2: OBJETIVO DA PRIMEIRA ENTREVISTA.....	61
QUADRO 3: OBJETIVOS DA SEGUNDA ENTREVISTA.....	62
QUADRO 4: RESUMO DAS ETAPAS DA ANÁLISE DE RESULTADO E MÉTODOS UTILIZADOS.....	65
QUADRO 5: ESQUEMA DAS ETAPAS DO MÉTODO DE PESQUISA.....	69
QUADRO 6: RESUMO DAS CATEGORIAS E FATORES.....	70
QUADRO 7: CARACTERÍSTICAS DO PROCESSO ORÇAMENTÁRIO DA UFES.....	72
QUADRO 8: DESCRIÇÃO DO PROCESSO ORÇAMETÁRIO DA UFES.....	75
QUADRO 9: ESTÁGIO DE INSTITUCIONALIZAÇÃO DAS ETAPAS DO ORÇAMENTO.....	79
QUADRO 10: ESTÁGIO DE INSTITUCIONALIZAÇÃO DAS FUNÇÕES DO ORÇAMENTO.....	81
QUADRO 11: PERFIL DOS GESTORES DE CENTRO DE ENSINO E PRÓ-REITORIAS.....	82
QUADRO 12: CATEGORIA ORGANIZAÇÃO E ESTRUTURA DO PROCESSO ORÇAMENTÁRIO.....	85
QUADRO 13: CATEGORIA SISTEMA DE INFORMAÇÃO.....	87
QUADRO 14: CATEGORIA PARTICIPAÇÃO NO PROCESSO ORÇAMENTÁRIO.....	89
QUADRO 15: CATEGORIA COMUNICAÇÃO.....	91
QUADRO 16: CATEGORIA CONFIANÇA.....	92
QUADRO 17: CATEGORIA DADOS DO PASSADO.....	94
QUADRO 18: CATEGORIA CULTURA ORÇAMENTÁRIA.....	94
QUADRO 19: CATEGORIA REALIDADE DAS METAS ORÇAMENTÁRIAS.....	97
QUADRO 20: VISÃO GERAL DAS CONSTATAÇÕES DO ESTUDO.....	102

LISTA DE FIGURAS

FIGURA 1: RELACIONAMENTO ENTRE OS ELEMENTOS.....	20
FIGURA 2: DIMENSÃO INSTITUCIONAL.....	38
FIGURA 3: PROCESSOS INERENTES A INSTITUCIONALIZAÇÃO.....	41
FIGURA 4: PROCESSO DE INSTITUCIONALIZAÇÃO.....	43
FIGURA 5: PLANEJAMENTO DAS ETAPAS DA PESQUISA.....	60
FIGURA 6: DESENVOLVIMENTO DA ANÁLISE DA PESQUISA.....	66
FIGURA 7: INTERAÇÃO ENTRE OS GESTORES DA UFES.....	83

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	11
1.1. OBJETIVOS DA PESQUISA.....	14
1.1.1. Objetivo Geral.....	14
1.1.2. Objetivos Específicos.....	14
1.2. JUSTIFICATIVAS PRÁTICAS E TEÓRICAS.....	14
1.3. ESTRUTURA DO TRABALHO.....	16
2. REFERENCIAL TEÓRICO	18
2.1. PROCESSO ORÇAMENTÁRIO.....	18
2.1.1 Processo Orçamentário na Visão de Frezatti <i>et al.</i>, (2011)	22
2.1.2 Funções do Orçamento	25
2.1.3 Fatores Estimuladores e Inibidores no Processo Orçamentário	28
2.1.4 O Poder e a Política Como Fatores Impactantes ao Processo Orçamentário	31
2.1.5 O Processo Orçamentário na Área Pública	33
2.2. TEORIA INSTITUCIONAL.....	36
2.2.1 O Processo de Institucionalização	36
2.2.2 Fases do Processo de Institucionalização	40
2.2.3 Isomorfismo como Mecanismo Institucionalizador	46
2.2.4 Fatores Estimuladores e Inibidores da Institucionalização	47
3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS	49
3.1. PROCEDIMENTOS INICIAIS.....	53
3.2. ESPECIFICAÇÃO DO PROBLEMA.....	53
3.2.1 Perguntas de Pesquisa	54
3.2.2 Definição das Categorias Analíticas	54
3.3. DELIMITAÇÃO E DESIGN DA PESQUISA.....	57
3.3.1 Organização Estudada	57
3.3.2 Delineamento e Etapas da Pesquisa	59
3.4. COLETA DE DADOS.....	60
3.5. PROCEDIMENTOS DE TRATAMENTO E ANÁLISE DE DADOS.....	65
4. ANÁLISE DOS RESULTADOS	71
4.1. DESCRIÇÃO TÉCNICA DO ORÇAMENTO DA UFES.....	71
4.1.1. O Orçamento da UFES	71
4.2. DESCRIÇÃO DO PROCESSO ORÇAMENTO DA UFES.....	74
4.3. ESTÁGIOS DA INSTITUCIONALIZAÇÃO DO PROCESSO ORÇAMENTÁRIO DA UFES.....	76
4.3.1 Institucionalização das Etapas do Processo Orçamentário a Nível Teórico	77
4.3.2 Institucionalização das Etapas do Processo Orçamentário a Nível Real	77
4.3.3 Estágios da Institucionalização das Etapas do Processo Orçamentário da UFES	78
4.4. ESTÁGIO DE INSTITUCIONALIZAÇÃO DAS FUNÇÕES DO ORÇAMENTO.....	79
4.5. ANÁLISE E DISCUSSÕES.....	82
5. CONCLUSÃO	99
5.1. REFLEXÕES SOBRE OS ACHADOS DA PESQUISA.....	99
5.2. ACHADOS DA PESQUISA.....	100
5.3. PESQUISAS FUTURAS.....	103
5.4. LIMITAÇÕES DO ESTUDO.....	104
6. REFERÊNCIAS	107
APÊNDICES.....	123
APÊNDICE A – Roteiro de Entrevista.....	123

1. INTRODUÇÃO

Mintzberg (2006) destaca o dinamismo e a volatilidade do ambiente organizacional, indicando a necessidade de adoção, por parte das empresas, de práticas gerenciais que forneçam as informações necessárias para um adequado processo de gestão. A correta utilização dessas informações representa um grande desafio para as organizações (MAINARDES, MIRANDA e CORREA, 2011; NEVES, LIBONATI, MIRANDA e MENEZES, 2014), indicando a necessidade de implementar um Sistema de Controle Gerencial (SCG) que possibilite que os objetivos sejam alcançados e o desempenho seja mensurado (FERREIRA e OTLEY, 2012).

Como componente do SCG, o orçamento pode contribuir para que os objetivos sejam alcançados, pois pode ajudar na integração da gestão como um todo (OTLEY, BROADBENT e BERRY, 1995; LUNKES, 2003; DIEHL e SOUZA, 2008), auxiliando no desenvolvimento das estratégias (GARRISON e NOREEN, 2000), permitindo estabelecer um planejamento operacional (HOPWOOD, 1972; MURPHY, 2000; HANSEN e VAN DER STEDE, 2004) com a implementação (FERREIRA e OTLEY, 1999) e a comunicação de metas (GARRISON e NOREEN, 2000) que servirão de base para a avaliação do desempenho organizacional (HANSEN e VAN DER STEDE, 2004).

O orçamento como prática gerencial é composto pelas etapas de planejamento, execução e controle (LUNKES, 2003). As etapas do processo orçamentário correspondem a práticas que podem ser institucionalizadas, ou não, pelas organizações (SANTANA e COLAUTO, 2010; JUNQUEIRA, OLIVEIRA FILHO, ZACANELLA e MORAES, 2012).

Por institucionalização, entende-se uma linha de raciocínio ou uma ação temporária ou permanente que pode ser incorporado aos hábitos e costumes de pessoas (HAMILTON, 1932; BURNS e SCAPENS, 2000). São práticas e procedimentos definidos pelo contexto como os mais apropriados e convenientes, ou seja, procedimentos inseridos e entendidos como certos pela organização, que elevam sua legitimidade no ambiente a qual está inserida, aumentando a sua probabilidade de sobrevivência (MEYER e ROWAN, 1977). A instituição inserida é amplamente aceita por todos de forma quase inquestionável (PEREIRA e GUERREIRO, 2005).

A literatura sobre o tema indica que o orçamento permite ao gestor tomar decisões antecipadas, pode motivar o comprometimento de todos da organização, permite uma maior transparência dos recursos, pode definir responsabilidades, permite uma maior eficiência nos processos administrativos, possibilita um maior entendimento mútuo, permite uma maior auto-análise dos processos administrativos como um todo e promove uma avaliação do progresso da organização (FREZATTI, 2009).

O orçamento pode forçar a comunicação e a integração entre as áreas; pode proporcionar uma visão sistêmica das operações, mostrando e eliminando as restrições e gargalos, gerando maior eficiência, eficácia e economia; e pode definir as metas específicas que podem se tornar padrões de desempenho (LUNKES, 2003). O orçamento ainda compele aos gestores pensar adiante, pode fornecer expectativas definidas e pode ajudar os gestores na coordenação de seus esforços (TARANTO e PADOVEZE, 2012).

Apesar das diversas contribuições para o processo de gestão apontadas na literatura, não são todas as organizações que adotam o orçamento como prática de apoio ao processo decisório. Nesse caso, a institucionalização seria apenas parcial ou até mesmo ignorada.

A Teoria Institucional pode contribuir para o entendimento sobre a adoção de práticas gerenciais, pois estuda a influência de aspectos culturais, da ação humana, de processos cognitivos, simbólicos e sociais de elementos estruturais das organizações (TOLBERT e ZUCKER, 1999). A estrutura formal de uma organização pode levar a aceitação e adoção de ações pelos indivíduos da organização (TOLBERT e ZUCKER, 1999). Esta compreensão é de fundamental importância para a legitimação de uma ferramenta de controle, possibilitando assim, a institucionalização (TOLBERT e ZUCKER, 1999).

Com uma possível institucionalização do processo orçamentário pode-se criar um conjunto de regras e um entendimento sobre as práticas de controle gerencial, permitindo uma maior padronização de procedimentos (SELZNICK, 1992). E esta padronização de procedimentos pode ser caracterizada por diferentes níveis de institucionalização, ou seja, estágios de institucionalização (TOLBERT e ZUCKER, 1999). Assim, o gestor pode conhecer e compreender o estágio da institucionalização das práticas gerenciais de cada etapa do processo orçamentário de uma organização e implementar alternativas para ajustar, quando

for o caso, práticas já institucionalizadas, aquelas em fase de institucionalização, e ainda, aquelas que não foram institucionalizadas.

No caso da institucionalização dessas práticas gerenciais do processo orçamentário em órgãos públicos, o processo tende a ser mais complexo para os gestores, pois a dificuldade de gerir a coisa pública é maior devido à grande quantidade de leis, grande burocracia em seus procedimentos e a escassez de recursos frente a uma demanda cada vez mais crescente da sociedade (REIS, 2011; RONCÁLIO *et al.*, 2012).

Os obstáculos à institucionalização do orçamento podem ser ainda maiores quando se observa que o mesmo é visto por alguns gestores públicos apenas como mecanismo de autorização e acompanhamento do limite dos gastos públicos (ALMEIDA, MACHADO, RAIFUR e NOGUEIRA, 2009; RANCÁLIO *et al.*, 2012 ZANATTO e HEIN, 2013), enquanto que, na realidade é uma ferramenta gerencial que permite o planejamento, a execução e o controle, além de poder auxiliar a autorização e monitorar o limite dos dispêndios públicos (SANTOS e CARDOSO, 2001; ZANATTO e HEIN, 2013).

Outros fatores inibidores podem estar presentes como em organizações universitárias, e conseqüentemente, em Instituições Federais de Ensino Superior (IFES), onde o desafio da institucionalização de práticas gerenciais do processo orçamentário, assim como a gestão, pode ser um pouco mais acentuado.

Nesse sentido, embora o processo orçamentário contribua para o gerenciamento da organização (FREZATTI *et al.*, 2011; NEVES, *et al.*, 2014) é difícil sua adoção em instituições públicas, em especial nas IFES, dada sua complexidade. Dessa forma, pode ser considerado relevante que os gestores das IFES possam identificar e compreender os fatores específicos que podem inibir a institucionalização do orçamento como prática de controle gerencial para que possam implementar ações que amenizem ou eliminem estes fatores, ajudando a melhorar o desenvolvimento de uma cultura gerencial e institucional na organização.

Portanto, considerando a relevância do orçamento para a gestão das organizações destacada na literatura, o estudo tem o propósito de responder a seguinte questão: **quais os fatores que inibem a institucionalização do orçamento como ferramenta de controle**

gerencial em uma IFES? A plataforma teórica foi construída a partir da literatura de Orçamento e da Teoria Institucional.

1.1 OBJETIVOS DA PESQUISA

1.1.1. Objetivo Geral

Tendo por base os aspectos até aqui apresentados, define-se o objetivo principal do trabalho como sendo: investigar, descrever e analisar os fatores que inibem a institucionalização do orçamento como ferramenta de controle gerencial em uma IFES.

1.1.2. Objetivos Específicos

Considerando esses aspectos, foram determinados os objetivos específicos deste estudo:

- a) Investigar como ocorre o processo orçamentário na IFES, descrevendo os indivíduos inseridos, as etapas, as fases, as áreas envolvidas, a comunicação e as instâncias de aprovação.
- b) Verificar os estágios de institucionalização de acordo com Tolbert e Zucker (1999) das diferentes funções do orçamento propostas por Hansen e Van der Stede (2004) e subdivididas em oito categorias propostas por Frezatti *et al.*, (2011).
- c) A partir da identificação das características e funções do orçamento que não estão institucionalizadas, identificar os fatores inibidores da institucionalização do orçamento como ferramenta de controle gerencial na organização pesquisada.

1.2 JUSTIFICATIVAS TEÓRICA E PRÁTICA

O estudo contribui fornecendo uma visão mais global e completa de aspectos chaves do processo orçamentário (FERREIRA e OTLEY, 1999, 2012) de uma IFES com a compreensão de problemas análogos em outras áreas da administração pública. Hansen e Van der Stede (2004) destacam a relevância de trabalhos com análises mais integradas e detalhadas do processo orçamentário como um todo.

O estudo pode ser importante para que os gestores da IFES pesquisada, assim como, os gestores públicos de outras IFES, identifiquem e analisem os fatores que podem motivar e inibir a institucionalização do orçamento como ferramenta de controle gerencial. Conhecendo os problemas, os gestores da IFES pesquisada podem buscar mecanismos que amenizem, ou mesmo eliminem, os fatores que limitam a utilização do orçamento como ferramenta de controle gerencial. A identificação destes problemas específicos é relevante para o desenvolvimento de uma cultura gerencial e institucional participativa, cooperativa e democrática.

A pesquisa também pode ser considerada relevante para a comunidade universitária da IFES pesquisada, pois pode refletir em uma maior eficiência na aplicação dos recursos públicos (FRANCISCO e FARIA, 2008) e numa melhor prestação de serviço por parte da instituição com uma melhor padronização dos procedimentos (FERREIRA e OTLEY, 2012).

Contribui também para a prática gerencial por meio de um maior entendimento contextual de determinada ferramenta de controle gerencial e, conseqüentemente, às demandas de apoio à tomada de decisão e a melhora do SCG (JUNQUEIRA, 2010), ou seja, o estudo objetivou servir como base para os gestores da IFES visualizarem a forma de conduzir as ações, intensificando aquelas que possam contribuir para uma melhora e evolução do processo orçamentário (LAVARDA e FANK, 2014).

Para a área acadêmica, o estudo pode ser considerado relevante para a compreensão e explicação do “comportamento” das atividades práticas e como elas influenciam a tomada de decisão em uma IFES. Foram expostos detalhes e trocas de informações em várias etapas do processo orçamentário da IFES, contribuindo assim para uma pesquisa dinâmica, para uma análise mais abrangente e detalhada das atividades, observando as conseqüências das características da IFES para o sistema de controle orçamentário, assim como no auxílio da gestão gerencial.

O estudo almejou contribuir para o preenchimento de uma lacuna nos estudos em Administração que abordam o tema orçamento como ferramenta de controle em uma IFES, pois após pesquisas nas principais revistas científicas de Administração e Contabilidade, não foram encontradas pesquisas na vertente do presente estudo, ou seja, sobre os fatores inibidores da institucionalização do orçamento em uma universidade. Foram encontrados

estudos que abordam o orçamento sob outras vertentes das Ciências da Administração e Contabilidade, como por exemplo, estudos de Frezatti *et al.*, (2010), Almeida *et al.*, (2009), Luft e Shields, (2003, 2006), Covaleski, Evans. Luft e Shields (2003) e Hansen, Otley e Van Der Stede, (2003), Ferreira e Otley (1999, 2012) e Reis (2011).

Portanto, a utilização nesta investigação de uma teoria específica, conceito ou resultado desenvolvido de uma perspectiva teórica, (COVALESKI, *et al.*, 2003) ajudou a compreender os principais fatores impactantes da funcionalidade do orçamento, ampliando a agenda com novas temáticas para futuras pesquisas, podendo contribuir assim, para o enriquecimento deste “debate”.

1.3 ESTRUTURA DO TRABALHO

A estrutura da dissertação foi composta por cinco capítulos, além das referências e dos apêndices. No capítulo 1 (Introdução) são identificados e caracterizados o problema de pesquisa, os objetivos gerais e específicos, as justificativas, as contribuições, as delimitações do estudo e a organização do trabalho.

No capítulo 2 (Referencial Teórico), são tratados os principais aspectos teóricos, por meio de revisão bibliográfica dos principais trabalhos seminais sobre a literatura de Orçamento e de Teoria Institucional. No tópico sobre orçamento conceitua-se e discute-se as características do orçamento e do processo orçamentário (COVALESKI *et al.*, 2003; FREZATTI, 2009), assim como suas funções (HANSEN e VAN DER STEDE, 2004), referenciando o orçamento como prática de controle gerencial (NEIMARK e TINKER, 1986; HOPWOOD, 1972; MURPHY, 2000). Discute-se o modelo de Frezatti, Nascimento, Junqueira e Relvas, (2011) com oito elementos de gestão que podem impactar a institucionalização de práticas de controle gerencial no processo orçamentário. O tópico sobre Teoria Institucional tem como objetivo compreender o processo de institucionalização, assim como entender a produção e reprodução de instituições influenciadas por variáveis internas e externas à organização, compreender os estágios da institucionalização, analisar como se comporta um ambiente organizacional frente a um processo de institucionalização, entender o isomorfismo como prática de institucionalização e compreender o processo de legitimação da organização (BURNS e SCAPENS, 2000; DIMAGGIO e POWELL, 1983, 2007; OYADOMARI *et al.*, 2008; MEYER e ROWAN, 1980).

No capítulo 3 (Procedimentos Metodológicos) é descrita a metodologia quanto ao tipo de pesquisa, à amostra, a caracterização da instituição, o instrumento de pesquisa e o método de análise de dados.

O capítulo 4 (Análise dos Resultados) é destinado à divulgação e à análise dos dados. Nessa etapa verificou-se como é o processo orçamentário de maneira formal (teórica) e como o processo se comporta na execução (real). Foram determinados os estágios de institucionalização das etapas e funções do orçamento e foram definidas as categorias, assim como seus respectivos fatores, analisando assim, seus impactos sobre o processo orçamentário da IFES.

No capítulo 5 (Conclusão) são apresentadas reflexões sobre os achados da pesquisa, as sugestões para pesquisas futuras e as limitações do estudo. São apresentados os fatores inibidores que impactam a institucionalização do orçamento como ferramenta de controle gerencial, assim como as constatações de cada fator inibidor.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

O referencial teórico é subdividido em dois itens. Inicialmente, discutiu-se a respeito da literatura sobre orçamento como prática de controle gerencial, identificando suas características, funções e o modelo de Frezatti *et al.*, (2011). Na segunda parte, foi dado foco à Teoria Institucional descrevendo o processo de institucionalização, em suas diferentes fases e apresentando o isomorfismo como processo desencadeador da institucionalização de práticas gerenciais, em especial, do orçamento.

2.1 PROCESSO ORÇAMENTÁRIO

O orçamento é uma importante ferramenta de controle das organizações (MERCHANT e VAN DER STEDE, 2003) e representa o plano financeiro para determinado período de tempo, normalmente um ano, e deve estar baseado no compromisso dos gestores em termos de metas a serem alcançadas para que a estratégia da empresa seja implementada (FREZATTI, 2007). Não por acaso é um dos tópicos mais pesquisados em controle gerencial (LUFT e SHIELDS, 2006).

O orçamento é utilizado para vários propósitos, destacando-se o planejamento e a coordenação das atividades organizacionais, a alocação de recursos e a motivação de empregados (COVALESKI *et al.*, 2007). Hansen e Van der Stede (2004) afirmam que os quatro principais motivos para a adoção do orçamento pelas organizações são: a) o planejamento operacional; b) a avaliação de desempenho; c) a comunicação de metas; e d) a formação da estratégia.

a) Planejamento Operacional: a literatura de Controle Gerencial propõe que um efetivo planejamento é essencial para o alcance dos objetivos da organização (FREZATTI, RELVAS, JUNQUEIRA e YADOMARI, 2010), pois pode assegurar que as metas sejam alcançadas ou atingidas e o controle pode garantir que os planos e ideias anteriormente traçadas pelo planejamento, possam ser implementadas de forma eficaz (COVALESKI *et al.*, 2003; HERATH e INDRANI, 2007). O planejamento é quase uma necessidade intrínseca [...] (FREZATTI, 2007). No planejamento estratégico são definidos os objetivos, as políticas e planos detalhados. Reflete a base de dados do desempenho passado, a expectativa de interesses internos e externos e as avaliações de riscos, forças, oportunidades e ameaças

(ANTHONY, 1990). O planejamento operacional também chamado de planejamento tático é um processo subsequente ao planejamento estratégico e tem como objetivo operacionalizar as estratégias definidas (TARANTO e PADOVEZE, 2012).

b) Avaliação de Desempenho: a análise do desempenho projetado a partir do orçamento gerado permite avaliar o grau de alinhamento deste com o planejamento estratégico da entidade, dotando a fase de aprovação do orçamento de uma lógica que integra o orçamento ao planejamento estratégico (FREZATTI *et al.*, 2010, p. 199). Define metas e objetivos e serve como *benchmarks* para futura avaliação de desempenho (ROSS, 1994; GARRISON e NOREEN, 2000). Cabe destacar que há três tipos de avaliação de desempenho (HOPWOOD, 1972):

- Avaliação de desempenho específica ao orçamento, no qual a avaliação é desfavorável quando o resultado é abaixo do orçado, desconsiderando qualquer variável que promova o resultado;
- Avaliação de desempenho com foco no resultado, no qual a essência da avaliação está no potencial e na capacidade de maximização do resultado em longo prazo;
- Avaliação de desempenho não contábil, no qual o desempenho é avaliado por informações qualitativas. As informações geradas pelo processo orçamentário são de cunho e importância secundários.

Os problemas na definição dos indicadores em relação às metas e diretrizes estratégicas, ou ainda, os problemas na forma de mensuração desses indicadores podem acarretar em um orçamento adequado em relação aos indicadores, mas inadequado em relação ao planejamento e ao processo orçamentário em si (FREZATTI, RELVAS, JUNQUEIRA e YADOMARI, 2008).

c) Comunicação de Metas: pode fornecer à organização uma forma de comunicação gerencial padronizada orientando os gerentes ao raciocínio de ações futuras (GARRISON e NOREEN, 2000), contribuindo para a coordenação das atividades planejadas, permitindo que a organização consiga atingir suas metas pré-estabelecidas (FREZATTI, 2009).

d) Formação da Estratégia: é o desenvolvimento de um plano ou padrão coerente que integra as principais metas ou objetivos, as políticas (regras que definem limites) e as ações (passo a passo) (FREZATTI, 2009; TARANTO e PADOVEZE, 2012). Permite o direcionamento da organização e a viabilidade das ações (FREZATTI, 2009).

Frezatti *et al.* (2011), a partir dos trabalhos desenvolvidos por Luft e Shields (2003) Covaleski *et al.* (2003) e Hansen e Van der Stede (2004), realizaram uma pesquisa em uma instituição financeira brasileira analisando os principais motivos para a adoção do orçamento pela organização. Essa análise permitiu identificar oito categorias conforme destaca a figura 1, relacionadas ao processo orçamentário formado a partir das constatações de que os estudos sobre o orçamento exploram o fenômeno de forma reducionista e não fundamentados em dados empíricos e indutivos num paradigma qualitativo (FREZATTI, *et al.* 2011).

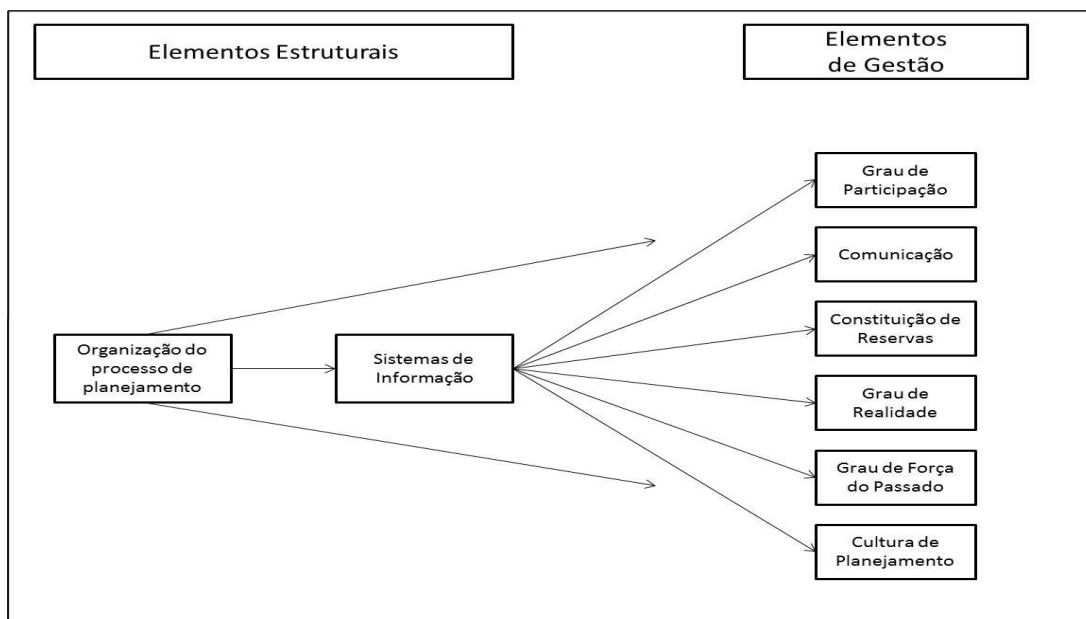


Figura 1: Relacionamento entre os elementos

Fonte: Frezatti *et al.*, 2011, p. 460

Estas categorias são as possíveis variáveis numa abordagem mais integrada que podem influenciar o processo orçamentário como um todo (FREZATTI *et al.*, 2008). Essas variáveis podem se tornar mais completas na medida em que são estudadas e que sejam estruturadas e compostas por elementos adicionais (FREZATTI *et al.*, 2008).

1) Organização do Processo de Planejamento: é o ponto de partida para toda a seqüência de relacionamento dos elementos e deve proporcionar a estrutura e organização necessária para todo o processo, de forma que ele afete os demais elementos (FREZATTI *et*

al., 2008). Influencia diretamente a fixação de indicadores de desempenho e a estruturação do sistema de informações (FREZATTI *et al.*, 2008).

2) Sistemas de Informação: os sistemas de informação afetam diretamente a avaliação de desempenho e também podem promover a dependência da organização por dados históricos devido à ausência de indicadores e metas alinhados com o planejamento estratégico ou de ferramentas para projeção de dados físicos e financeiros (FREZATTI *et al.*, 2008). Os sistemas de informação não eficientes podem causar problemas ao processo de planejamento das organizações (DAVILA E WOUTERS, 2005).

3) Grau de Participação: a participação é muito relevante para o desenvolvimento de um contexto cooperativo, podendo se transformar numa variável que auxilia no gerenciamento dos conflitos orçamentários, permitindo discussões sobre pontos de vistas antagônicos e contribuindo com o aumento da participação no processo (ETHERINGTON e TIOSVOLD, 1998). A participação permite o compartilhamento de informações entre superiores e subordinados, coordenando interdependências, e motivando e promovendo atitudes (SHIELDS e SHIELDS, 1998). Possibilita a melhora do desempenho organizacional, auxiliando o gestor na alocação mais eficiente de recursos (COVALESKI *et al.*, 2003).

4) Comunicação: o orçamento fornece ao planejamento uma forma de comunicação gerencial (GARRISON e NOREEN, 2000). O orçamento é a forma de comunicação gerencial padronizada que depende da interação entre os envolvidos na organização para a transmissão das informações relacionadas às metas e objetivos (FREZATTI, 2009). Permite o desenvolvimento da participação e pode otimizar o desenvolvimento de atividades padronizadas, além de seu gerenciamento (HOPWOOD, 1972; SHIELDS E SHIELDS, 1998).

5) Constituição de Reservas Orçamentárias: a constituição de reservas orçamentárias pode ser influenciada por diversos motivos: ênfase no resultado do desempenho, maneira de conduzir o orçamento participativo, assimetria informacional e devido à incerteza das informações fornecidas ao planejamento (DAVILA e WOUTERS, 2005).

6) Grau de Realidade: é de extrema importância que os gestores tenham a percepção de que haja realismo na fixação das metas orçamentárias para que a organização tenha uma maior "harmonia" na execução orçamentária (HANSEN e MOWEN, 2003), pois quanto maior a percepção de que a meta poderá não ser atingida, maior poderá ser a tendência na criação de reservas orçamentárias (YUEN, 2004). A falta de um entendimento adequado do papel do orçamento pode levar a organização a mantê-lo sem alterações mesmo que tenham ocorrido grandes alterações no cenário projetado (FREZATTI, *et al.*, 2008).

7) Grau de "Força do Passado": informações históricas como a metodologia para a determinação das metas podem comprometer a definição das projeções e das metas, pois limita a visualização de novas oportunidades (FREZATTI *et al.*, 2011). É utilizado pelos gestores para "reduzir" a assimetria organizacional (CHOW, COOPER e HADDAD, 1991), mas também pode ser fruto de resistência a mudanças estruturais (GRANDLUND, 2001; HANSEN, OTLEY e VAN DER STEDE, 2004). O uso dos dados históricos na elaboração dos orçamentos é uma prática corrente (FREZATTI, *et al.*, 2008). Do ponto de vista econômico, usar dados anteriores para projetar valores futuros é uma forma rápida e menos onerosa de elaborar o orçamento, reduzindo o custo e o tempo de pesquisa (FREZATTI, *et al.*, 2008).

8) Cultura de Planejamento: prática adquirida pela organização de acompanhamento e avaliação das atividades organizacionais através do processo orçamentário (LUNKES, 2003; PADOVEZE e TARANTO, 2012). A cultura pode ser incorporada pelos indivíduos da organização, incorporando os padrões de interação, as linguagens utilizadas e os rituais (BERGER; LUCKMANN, 1967).

2.1.1 Processo Orçamentário na Visão de Frezatti *et al.*, (2011)

A partir da análise das oito categorias apresenta-se um conjunto de proposições que explicam e estruturam o relacionamento entre alguns elementos destacados na literatura de orçamento. Os autores destacam que as proposições deveriam ser validadas com o desenvolvimento de trabalhos posteriores.

O modelo contém cinco proposições, sendo a primeira a proposição central, que direciona todo o foco das demais. A segunda proposição fornece a sustentação da proposta e

decorre de elementos de análise tratadas de forma abrangente. E as três últimas, destacam aspectos específicos desses elementos, assim como, contribuições para um melhor entendimento.

Proposição 1: em organizações de grande porte e complexas, caracterizadas por terem um grande número de funcionários e desenvolver atividades em uma dispersão geográfica relevante, o processo de planejamento requer a identificação e organização abrangente dos elementos, das categorias e das propriedades desse processo.

É a proposição que caracteriza a organização e afirma que o processo de planejamento orçamentário teria dificuldades em se desenvolver, caso a mesma não fosse respeitada (FREZATTI *et al.*, 2011).

Proposição 2: os elementos do processo de planejamento (as categorias), para fins de organização, sequência e atribuição de responsabilidades (da instituição como um todo ou de grupos ou de indivíduos), podem ser classificados em: estruturais e de gestão.

É a proposição que identifica o que deve ser tratado para que o processo seja abrangente. Dessa forma, as categorias são destacadas na figura 1 que mostra uma análise integrada do processo orçamentário, subdividido em duas etapas: elementos estruturais e elementos de gestão (FREZATTI *et al.*, 2011).

Não há um processo orçamentário perfeito (FREZATTI *et al.*, 2008). Os problemas ocorrem durante todo o processo ocasionando impactos diretos no desempenho da organização (FREZATTI *et al.*, 2008). Os principais elementos discutidos na literatura de orçamento e seus respectivos autores podem ser visualizados no quadro 1 a seguir:

ELEMENTO DE ANÁLISE	AUTORES
Organização do processo	Garrison e Noreen, 2000; Neely, Sutcliff, Heyns, 2001
Sistemas de informação	Chapman, 1997; Yuen, 2004; Davila e Wouters, 2005
Indicadores de desempenho	Kaplan e Norton, 1996.
Participação	Hopwood, 1972; Kenis, 1979; Brownell, 1982; Birnberg <i>et al.</i> , 1983; Chenhall, 1986; Young, 1985, Shields e Shields, 1998
Reservas Orçamentárias	Onsi, 1973; Dunk e Nouri, 1998; Otley, 1985; Merchant, 1985; Davila e Wouters, 2005; Van der Stede, 2000; Lukka, 1998.
Avaliação de desempenho	Yuen, 2004; Davila e Wouters, 2005.
A força do passado	Haynes e Cron, 1998, Burrows e Syme, 2000.
Comportamento disfuncional	Hofstede, 1967; Onsi, 1973; Lukka, 1988; Hansen e Mowen, 2001
Grau de realidade	Welsch <i>et al.</i> , 1988; Van der Stede, 2001; Merchant, 1985; Hansen e Mowen, 2001; Yuen, 2004.
Rigidez/flexibilidade	Welsch <i>et al.</i> , 1988; Glautier E Underdown, 1986; Neely, Sutcliff, Heyns, 2001; Bititci e Turner, 2000.

QUADRO 1: PRINCIPAIS ELEMENTOS DISCUTIDOS PELA LITERATURA DE ORÇAMENTO

Fonte: Adaptado de Frezatti *et al.*, (2008)

Proposição 3: às categorias e suas propriedades podem ser atribuídos distintos graus de relevância em cada etapa do processo de planejamento para diferentes áreas da instituição.

A proposição destaca sobre a relevância e importância de uma percepção distinta entre as categorias entre as diversas áreas da organização, caracterizando um perfil e uma dada configuração do processo para a organização (FREZATTI *et al.*, 2011). Por exemplo, a categoria participação pode ter uma baixa relevância em uma área da entidade, em que a participação é praticada de maneira contínua e consistente, enquanto que em outra área, sua ausência pode acarretar inúmeros problemas (FREZATTI *et al.*, 2011, p. 461).

Proposição 4: as categorias classificadas como estruturais devem ser identificadas, organizadas e implantadas antes daquelas relacionadas àquelas classificadas como de gestão.

Considerando a proposição 2, a sequência de identificação, organização e implantação das categorias e suas propriedades, observando-se as propriedades que potencialmente

fortalecem o processo de planejamento, leva em conta que os elementos estruturais devem preceder, ser tratados e resolvidos antes dos demais elementos (FREZATTI *et al.*, 2011). A não observância desta proposição cria problemas no gerenciamento das categorias estruturais (proposição 4) (FREZATTI *et al.*, 2011).

Proposição 5: alguns componentes e suas propriedades fortalecem e estimulam o processo orçamentário, enquanto que outros potencialmente inibem o processo e, como decorrência, surgem problemas e comportamentos disfuncionais.

A proposição destaca algumas propriedades que podem, devido a opções de implementação e de gestão, contribuir estimulando ou inibindo o processo orçamentário. Estas propriedades inibidoras deveriam ser evitadas, se não, monitoradas, pois além de contribuírem negativamente para a sustentação do processo, ainda influenciam o surgimento de problemas e comportamentos disfuncionais, dificultando o alcance dos objetivos e o cumprimento das funções do processo orçamentário (FREZATTI *et al.*, 2011).

Dessa forma, verificando o relacionamento entre as duas dimensões de elementos, o processo orçamentário deve ser analisado numa visão abrangente, pois a importância atribuída ao processo é influenciada pelos recursos e condições existentes que são disponibilizados para a consecução e dos usos e funções que o orçamento assume na organização (FREZATTI *et al.*, 2008).

2.1.2 Funções do Orçamento

O orçamento pode ser utilizado para várias finalidades (COVALESKI, *et al.*, 2003). Assim, pode possuir as seguintes funções: planejamento (GARRISON e NOREEN, 2000), controle (FISHER, 1995; COVALESKI, *et al.*, 2003), avaliação de desempenho (FREZATTI *et al.*, 2010), sistema de comunicação (FREZATTI *et al.*, 2011) e sistema de integração (WELSCH, 1986). As funções podem ter aspectos em comum apresentando origens e implicações distintas e importantes a serem estudadas (FREZATTI *et al.*, 2008). A seguir, são discutidas suas características detalhadamente.

a) Planejamento Orçamentário: motiva os gerentes ao raciocínio de ações futuras, evitando que estes, na ausência do orçamento, gastem esforços em ações do dia-a-dia (GARRISON e NOREEN, 2000). Fornece uma forma de alocar recursos entre as diversas

áreas (GARRISON e NOREEN, 2000). Exprime planos relativos a itens, tais como: níveis de estoques, acréscimos de capital, necessidades de caixa, financiamento, planos de fabricação, planos de compras e necessidades de mão-de-obra (WELSCH, 1973, p. 27). Instrumento que implementa as decisões do plano estratégico dentro do horizonte temporal anual (FREZATTI, 2000, p. 24). A falta de planejamento orçamentário pode prejudicar o andamento do processo orçamentário, pois pode dificultar a atividade da tomada de decisões dos funcionários com informações acerca das condições locais, como a demanda de mercado ou custos de produção que fornecem informações para que os proprietários possam melhorar as decisões (COVALESKI *et al.*, 2003).

b) Controle Orçamentário: é a confrontação dos resultados orçados com os resultados realizados, analisando-se as variações (PADOVEZE e TARANTO, 2012). O controle pode ser aplicado em diferentes níveis de uma organização, assim como seus resultados (FISHER, 1995; COVALESKI, *et al.*, 2003). Coordena e direciona as atividades por meio da integração dos planos das várias áreas (GARRISON e NOREEN, 2000).

O controle orçamentário é a forma de monitorar o plano estratégico da organização no que se refere à sua parcela de horizonte imediato. Serve para corrigir desvios e realimentar o seu processo de planejamento (FREZATTI, 2000, p. 24). O orçamento pode regular os diversos problemas que podem vir a ocorrer, como desajustes estratégicos e operacionais (NEIMARK e TINKER, 1986; COVALESKI *et al.*, 2003).

O controle orçamentário requer o estabelecimento de sistemas e rotinas para assegurar uma clara distinção entre os objetivos dos diversos gestores e dos diversos centros de responsabilidade da organização (FREZATTI *et al.*, 2010, p. 386). A falta e/ou a deficiência de controle orçamentário pode criar entraves ao processo orçamentário, pois poderá dificultar o desenvolvimento de uma cultura orçamentária e criar barreiras para o controle e avaliação dos resultados da organização (COVALESKI, *et al.*, 2003; WILLIAMS e SILAEM, 2009).

A relação entre os atores e a implementação de controle refere-se ao uso do tipo de controle que influencia o ator, ou seja, a natureza da informação, a categoria e o detalhamento (WILLIAMS e SILAEM, 2009). A dificuldade no controle das ações dos gestores da base pelos gestores centrais pode criar contendas ao processo orçamentário, pois podem conviver com dificuldades para a consecução das metas e objetivos da organização, assim como, na

avaliação da *performance* organizacional (COVALESKI *et al.*, 2003; WILLIAMS e SILAEM, 2009; FREZATTI, *et al.*, 2010).

O orçamento pode viabilizar o planejamento financeiro auxiliando o plano estratégico em determinado período (FREZATTI *et al.*, 2010, p. 190). Grande parte das organizações utiliza o processo orçamentário para direcionar as atenções nas operações e finanças da empresa e não apenas no limite de gastos (COVALESKI *et al.*, 2003; HORNGREN, SUNDEM e STRATTON, 2004).

A falta e/ou a deficiência de um controle financeiro pode prejudicar o processo orçamentário, pois os gestores podem não conseguir visualizar antecipadamente as características de eventuais problemas relacionados às finanças, não evitando os transtornos e não enxergando e utilizando sabiamente possíveis vantagens para a tomada de decisão (HORNGREN, SUNDEM e STRATTON, 2004).

A organização é um método de controle que impõe a regularidade a um indivíduo ou a um grupo de indivíduos (KOUZMIN, 1980). A coordenação e a ordem criadas nos diferenciados interesses e comportamentos dos vários membros da organização pode ser uma questão e função do controle (TANNEMBAUM, 1986). Desta forma, a falta e/ou a deficiência de uma coordenação efetiva e de um controle padronizado, ou seja, a falta de uma regularidade e de uma padronização das atividades da organização pode causar problemas ao processo orçamentário (TANNEMBAUM, 1986).

c) Avaliação de desempenho: a falta e/ou a deficiência de avaliação e monitoramento do desempenho de forma rotineira utilizando procedimentos claramente definidos através de relatórios orçamentários pode afetar negativamente o processo orçamentário (NELSON e WINTER, 1982), visto que é um conjunto de rotinas que pode conceder análise, segurança e estabilidade à realidade da organização (ROSS, 1994; GARRISON e NOREEN, 2000). A consecução dessas rotinas de forma padronizada pode ajudar a organização a otimizar resultados (SCAPENS, 1994) um dos principais objetivos de uma organização (HANSEN, OTLEY e VAN DER STEDE, 2003).

d) Sistema de Comunicação: a comunicação dos dados formal ou informal possui um papel fundamental na efetividade do processo orçamentário (FREZATTI *et al.*, 2011). Por

exemplo, a alta administração pode coordenar o desenvolvimento das metas e prioridades orçamentárias, entretanto, podem não interessar que demais gestores tenham o conhecimento das premissas para a definição destas metas, podendo ocasionar também, a incerteza em todas as fases do processo orçamentário (YUEN, 2004). Desta forma, uma comunicação pouco eficiente pode ser “implementada” dificultando à compreensão pelos demais gestores e indivíduos da organização das políticas e metas estabelecidas pelo orçamento.

e) Sistema de Integração: na consecução do processo orçamentário há a necessidade de uma integração entre os indivíduos da organização (WELSCH, 1986). Sendo assim, pode se obter um controle gerencial compacto e interligado entre os setores organizacionais o que pode melhorar a qualidade do direcionamento das informações a curto e longo prazos, quantificando as ações, mensurando os resultados e assegurando que os objetivos sejam atingidos de forma eficiente através da tomada de decisão (HOPWOOD, 1972; GOVINDARAJAN, 1986; CHENHALL e BROWNELL, 1988; SOBANSKI, 2000).

Entretanto, a não integração e/ou as deficiências de integração podem impactar negativamente o processo orçamentário, visto que este problema pode estar relacionado a uma comunicação pouco clara da administração central com demais gestores ou indivíduos da organização (BUCKLEY e MICHIE, 1996, FREZATTI, *et al.*, 2011). Pode estar relacionado também a um orçamento desenvolvido de forma *top down* ou devido à forma centralizada de gestão (FREZATTI, *et al.*, 2010; PADOVEZE e TARANTO, 2012).

2.1.3 Fatores Estimuladores e Inibidores do Processo Orçamentário

Frezatti *et al.* (2008) e Frezatti *et al.* (2011) numa visão mais abrangente do processo orçamentário realizaram pesquisas em que identificaram elementos ou categorias de gestão ou mesmo fatores estimuladores e inibidores do processo orçamentário. Os fatores discutidos por estes autores foram: cultura orçamentária, os sistemas de informações, dados do passado, a estrutura da organização, o grau de realismo, a participação, a insegurança e a rigidez do processo.

a) Cultura de Planejamento: a falta de uma cultura de planejamento como prática de controle pode afetar negativamente o processo orçamentário, pois a organização não consegue desenvolver ou descobrir pressupostos básicos ao aprender a lidar com problemas de

adaptação externa e integração interna que funcionam de forma suficiente e são considerados válidos e são ensinados e passados a novos funcionários como a melhor forma de perceber, pensar e sentir em relação a esses problemas (SCHEIN, 1984). Pode dificultar a cooperação e o comportamento entre áreas da organização (CHEN, 2003).

b) Sistemas de Informação: o orçamento é uma ferramenta que orienta as organizações em direção aos padrões viáveis de atividade em um ambiente incerto, exercendo o papel organizacional de permitir que gestores influenciem o comportamento de demais membros internos a organização na direção de estratégias implementadas, utilizando-se, de diferentes sistemas e subsistemas de informação (ANTHONY, 1965, 1990; BERRY, BROADBENT e OTLEY, 2005; FREZATTI e AGUIAR, 2007). Organizações com dificuldade na padronização de procedimentos podem ter dificuldade no direcionamento de suas políticas e ainda pode ser um fator prejudicial ao processo orçamentário (ANTHONY, 1965).

c) Dados do Passado: a utilização de dados históricos de forma exacerbada pode impactar negativamente o processo orçamentário, pois a não visualização de novas oportunidades pode criar um entendimento de que nada muda e desta forma o orçamento perderia a função de controle (HAYNES E CRON, 1998, BURROWS e SYME, 2000; FREZATTI *et al.*, 2011). Pode prejudicar também o desenvolvimento de uma cultura orçamentária de controle gerencial (SCHEIN, 1984).

d) Estrutura da Organização: as decisões da organização sobre a estrutura e forma de organização do processo de planejamento, entre outros fatores, são determinantes em maior ou menor grau do tempo a ser despendido na consecução desse processo, do qual faz parte o orçamento (FREZATTI *et al.*, 2010, p. 198). Questões estruturais podem afetar o processo orçamentário (BUCKLEY e MICHIE, 1996), a gestão implementada (FREZATTI *et al.*, 2011), podendo dificultar ou criar barreiras para as práticas de controle (BUCKLEY e MICHIE, 1996).

e) Realismo Orçamentário: a falta de realismo na fixação das metas orçamentárias pode criar contendas ao processo orçamentário, pois a concepção dos indivíduos da organização de que as metas não poderão ser alcançadas pode criar um entendimento de que o orçamento é formalizado para forçá-los a melhorar o desempenho de suas áreas ou para a

autorização de gastos (HANSEN e MOWEN, 2003). Portanto, deve-se utilizar parâmetros específicos a cada organização para se chegar a metas mais reais e que possam ser atingidas, podendo funcionar até mesmo, como motivação para os indivíduos (HANSEN e MOWEN, 2003). O grau de realidade decorre da rigidez, da disponibilidade de informações para solidificar a análise, o tempo de análise e sua complexidade (FREZATTI *et al.*, 2008, p. 5).

f) Grau de Participação: a falta e/ou deficiência de um gerenciamento num contexto cooperativo em um ambiente caracterizado pela existência de conflitos orçamentários pode dificultar as discussões de visões opostas, diminuir a produtividade dos indivíduos e demais gestores, podendo reduzir ou impedir a adesão ao orçamento (ETHERINGTON e TJOSVOLD, 1998), podendo impactar negativamente o processo orçamentário (FREZATTI *et al.*, 2011). Desta forma, um sistema orçamentário *top down* não é recomendável, caracterizando-se um modelo ditatorial de desenvolvimento do orçamento (PADOVEZE e TARANTO, 2012).

O orçamento participativo é bastante vinculado às práticas de gestão do setor público (BORNIA e LUNKES, 2007). A população pode ter “influência direta” na escolha das prioridades (BORNIA e LUNKES, 2007; CARVALHO e CECCATO, 2011). Entretanto, essa influência direta é função de uma parcela de orçamento que já foi definida anteriormente, ou seja, a participação da população pode ficar apenas quanto ao direcionamento das prioridades. A visão comum derivada das práticas de gestão no setor público é identificar o orçamento como uma autorização de gastos (verbas) e secundariamente ao controle (BORNIA e LUNKES, 2007; ALMEIDA, *et al.*, 2009).

g) Reservas Orçamentárias: podem ser conceituadas como uma subestimação de receitas, subestimação de capacidades produtivas e a superestimação dos custos e despesas, de forma intencional no processo orçamentário (DUNK e NOURI, 1998). É um fundo orçamentário emergencial constituído pela organização para o financiamento de gastos diversos, esporádicos e inesperados que possam prejudicar a gestão da mesma (DAVILA e WOUTERS, 2005).

Um ambiente caracterizado pela insegurança pode prejudicar o processo orçamentário, pois pode ser uma folga para que a administração central de uma organização possa

implementar seus interesses e políticas, dificultando o desenvolvimento de uma cultura orçamentária de controle gerencial (DAVILA e WOUTERS, 2005).

Portanto, a constituição de reservas orçamentárias pode trazer impactos negativos à segurança das informações gerenciais, podendo prejudicar o processo orçamentário, pois o orçamento pode ser uma ferramenta utilizada para a manipulação de números para se atingir resultados planejados (PADOVEZE e TARANTO, 2012). Também pode ser uma ferramenta utilizada para implementar pressão causando insegurança aos indivíduos e demais gestores da organização (BRUCKLEY e MCKENNA, 1972).

h) Rigidez: o grau de realidade de um instrumento gerenciado com muita rigidez pode afetar profundamente o grau de utilidade que ele possa ter (FREZATTI, et al., 2008, p. 5). A flexibilidade é necessária para um controle orçamentário eficiente e para que os gestores sejam avaliados (GLAUTIER e UNDERDOWN, 1986).

A rigidez pode estar relacionada à racionalidade (BIN e CASTOR, 2007; SOUSA, 2008) e a questões jurídicas e legislativas (normas e legislações) (PIRES, ROSA e SILVA, 2010). O gestor na área pública, por exemplo, só pode fazer o que a lei permite, ou seja, o que está escrito na lei (SOUSA, 2008), o que pode ocasionar em processos orçamentários menos ágeis, além de uma limitação do gestor devido a uma baixa autonomia e capacidade de tomada de decisão (RÊGO, 2010).

Ainda como exemplo da área pública, Sousa (2008) em seu estudo observa como a desvinculação de recursos repercute na alocação de recursos da União, bem como seus efeitos sobre a flexibilidade orçamentária. Verificou que são necessárias mudanças nas legislações que regem o processo orçamentário para permitir o aumento da capacidade das instituições públicas de atender a outras demandas da sociedade.

2.1.4 O Poder e a Política Como Fatores Impactantes ao Processo Orçamentário

Dois fatores relevantes para o estudo do processo orçamentário são o poder e a política, pois são elementos que também podem influenciar o andamento do processo.

a) Poder: Mintzberg (1992, 2000) discute a questão do poder nas organizações, discorrendo sobre ferramentas de auxílio à gestão que podem configurar como um

instrumento de poder em uma organização, visto que há a existência natural de um poder legítimo, fruto das normas, leis e da estrutura da organização.

O orçamento pode ser considerado como uma verdade absoluta que deve permanecer e ser respeitado, não sendo em hipótese alguma, questionado (COVALESKI *et al.*, 2003) e ainda pode ser aperfeiçoado para melhorar a eficácia e a ordem estabelecida (MINTZBERG, 2000, 2006; COVALESKI *et al.*, 2003). Pode funcionar como catalizador de relações de poder, pois pode servir como um recurso para a obtenção de influência e até autoridade sobre os demais agentes da organização (CROZIER, 1981; MINTZBERG, 1995; COVALESKI, *et al.*, 2003; LAWRENCE, 2008).

Desta forma, a alta administração pode conseguir, através do poder auferido pelo orçamento, impor seus interesses impedindo quaisquer tipos de controle de demais gestores com a utilização da ferramenta, pois o orçamento é o instrumento que orienta a organização (MINTZBERG, 1995; COVALESKI, *et al.*, 2003; LAWRENCE, 2008).

O processo orçamentário pode influenciar o comportamento dos membros da organização, pois suas metas influenciam as mais diversas tomadas de decisões, podendo aumentar as chances de se alcançar os objetivos da organização, assim como o desempenho (CRUZIER, 1981; CARENYS, 2010).

O poder relacionado ao processo orçamentário envolve controle dos recursos disponíveis, uma vez que é comumente definido como o potencial de uma unidade social de determinar o comportamento de outra (VIEIRA, 1997, p.8).

Entretanto, o poder pode impactar negativamente o processo orçamentário, pois pode implementar apenas os interesses da administração central, no caso de um orçamento *top down* (de cima para baixo), caracterizando-se um modelo ditatorial de desenvolvimento do orçamento (PADOVEZE e TARANTO, 2012).

b) Política: a natureza política está relacionada às opções orçamentais que refletem sempre escolhas políticas de setores, atividades, profissões e classes sociais (REIS, 2011). A relação entre execução orçamentária e a influência política está relacionada com a implementação das metas da organização, assim como, as metas específicas de cada setor

(MORGAN, 1996). O conflito de interesses pode fazer com que os gestores alterem as metas estabelecidas, deixando-as mais fáceis para serem alcançadas (BIN e CASTOR, 2007).

A influência política é um complicador para a execução orçamentária, pois contribui para o favorecimento de determinados setores mais próximos à administração central, recebendo mais recursos que os demais, problema agravado, ainda mais, quando a organização possui um orçamento *top down* (BIN e CASTOR, 2007).

A influência política também pode contribuir para a criação de reservas orçamentárias, o que pode impactar o controle gerencial, pois a “folga orçamentária” pode retirar o poder gerencial dos gestores abaixo da administração central (DAVILA e WOUTERS, 2005; RODRIGUES JR., ZANATTO, LAVARDA, 2012).

Portanto, o desencadear do processo orçamentário é muito complexo, pois o orçamento se caracteriza por ser uma ferramenta gerencial multifacetada, ou seja, pode sofrer influências políticas, jurídicas, contábeis, econômicas, administrativas e comportamentais. Nenhuma atividade institucional é realizada isoladamente (MORAES e SILVA, 2011, p 106). Para que a funcionalidade do processo orçamentário possa trazer resultados positivos, é necessário que todos os indivíduos da organização desenvolvam e agreguem valores a todas as suas atividades, mediante um sistema de gestão integrado com todos os segmentos e processos, que caracterizam e reforçam a missão da organização (MORAES e SILVA, 2011).

2.1.5 O Processo Orçamentário na Área Pública

O processo orçamentário no Brasil alcançou imenso destaque através da promulgação da Constituição Federal de 1988, em razão da especificidade e da abrangência, pois o planejamento orçamentário nacional, sempre de iniciativa do Executivo, dá-se de três modos distintos: Plano Plurianual (PPA), Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei Orçamentária Anual (LOA).

Contudo, o foco do presente trabalho é a LOA que é o Orçamento propriamente dito. O orçamento é um processo de planejamento contínuo e dinâmico que o Estado utiliza para evidenciar seus planos e programas para um determinado período que abrange a manutenção das atividades do Estado, o planejamento e a execução dos projetos estabelecidos nos planos e programas do governo (FORTES, 2011). A proposta orçamentária processa-se, em passos

determinado. As etapas do processo orçamentário na área pública são: elaboração, estudo e aprovação, execução e controle (BEZERRA FILHO, 2008).

A elaboração do orçamento conforme direciona a LDO compreende a fixação de objetivos para um período de um ano, assim como o destaque dos recursos humanos, materiais e financeiros para a materialização e concretização (KOHAMA, 2014). O estudo e a aprovação do projeto orçamentário são de competência do Poder Legislativo (KOHAMA, 2014). Na execução os programas governamentais contemplados no orçamento (LOA), mediante uma série de decisões e atividades financeiras, possibilitam que as metas e objetivos destacados no PPA sejam alcançados (KOHAMA, 2014). A avaliação é o instrumento que “julga” o nível dos objetivos fixados no orçamento e as modificações nele ocorridas durante a execução (KOHAMA, 2014).

Rêgo (2010) destaca algumas características do orçamento na esfera pública. Dentre elas as influências políticas e administrativa/gerencial que a ferramenta pode sofrer em seu processo. O autor destaca que no “processo político” o orçamento pode sofrer influências da estrutura, da hierarquia e do desempenho de determinados setores. Destaca ainda que no “processo administrativo/gerencial” impacta o orçamento devido às características específicas do órgão público (origem, evolução, uso e forma do orçamento), assim como, as atividades para a implantação e desenvolvimento do processo orçamentário.

Nas universidades e, conseqüentemente, nas IFES, o processo orçamentário não é muito diferente. Entretanto, antes de discutir o orçamento das IFES, deve-se compreender as características das universidades. As universidades são divididas em: 1) instituições universitárias (público e privadas) e 2) instituições não universitárias (faculdades, centros de educação tecnológica e entidades filantrópicas) (MAINARDES, MIRANDA e CORREIA, 2011).

As IFES são universidades classificadas como instituições universitárias públicas e são caracterizadas pela padronização de procedimentos, pela autonomia de suas unidades administrativas, organização burocratizada e acadêmica, burocracia profissionalizada, trato político, metas instituídas de forma ampla, dificuldade de operacionalização dos objetivos, profissionais com elevado grau de autonomia no desenvolvimento de suas atividades,

tecnologia complexa, falta de planejamento e estrutura fragmentada (HARDY e FACHIN, 1996; ANDRADE, 2002).

Nas IFES o orçamento adotado é o Orçamento-Programa conforme estabelece a Lei 4.320/64 que estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.. Este orçamento estabelece que a programação tenha por objetivo verificar o executado com os resultados pretendidos classificados em quatro categorias: programa, projeto, atividades e operações especiais (BEZERRA FILHO, 2008).

Pires, Rosa e Silva (2010) destacam que a determinação do orçamento em uma IFES se faz de três maneiras: 1) através de um teto global estabelecido pelo Ministério da Educação (MEC); 2) através de regras estabelecidas pela Matriz Andifes (matriz de orçamentos de custeio e de capital) definindo os orçamentos individuais; e 3) alocação de recursos por fonte de receita e elemento de despesa.

Francisco e Faria (2008) estudaram o processo orçamentário de 41 IFES e destacam que: 1) orçamento é o principal instrumento de planejamento; 2) o processo orçamentário se dá de forma centralizada; 3) o orçamento pode não refletir as reais necessidades das comunidades envolvidas; e 4) os gestores e técnicos das instituições estão conscientes da importância de participar das definições das prioridades e da alocação dos recursos.

O orçamento nas IFES é caracterizado por fatores como a rigidez (OLIVEIRA, TACCA JR. e SILVA, 1996) (engessamento) que pode estar relacionada à racionalidade (BIN e CASTOR, 2007; SOUSA, 2008) e a questões jurídicas e legislativas (normas e legislações) que a área pública está amarrada (PIRES, ROSA e SILVA, 2010). Rodrigues Jr., Zanatto e Lavarda (2012) pesquisaram o nível de participação dos gestores em uma universidade e foi verificado que a participação é insuficiente.

O gestor na área pública só pode fazer o que a lei permite, ou seja, o que está escrito na lei (SOUSA, 2008), o que pode ocasionar em processos orçamentários menos ágeis, além de uma limitação do gestor devido a uma baixa autonomia e capacidade de tomada de decisão (RÊGO, 2010). Portanto, a melhoria da gestão de recursos públicos se torna cada vez mais

importante, devido à grande e crescente demanda por recurso atrelado a uma “limitação” ou “escassez” dos recursos, em relação à demanda.

2.2 TEORIA INSTITUCIONAL

A vertente da teoria institucional utilizada neste trabalho é denominada de Neo-Institucional e estabelece que as organizações não consideram somente aspectos econômicos nas decisões de estrutura e práticas gerenciais, mas que muitas dessas decisões decorrem do processo de legitimação de procedimentos e atividades. Assim, sua contribuição para os estudos organizacionais é destacar a importância do ambiente ao inserir a legitimidade como fator vital para a continuidade das organizações (PERROW, 1986).

A análise das pesquisas em administração e contabilidade realizadas no Brasil e no exterior, nos últimos anos, indica uma inserção crescente de pesquisadores na perspectiva da Teoria Institucional (MACHADO-DA-SILVA, FONSECA e [CRUBELLATE](#), 2010). Os primeiros trabalhos sobre Teoria Institucional deram ênfase ao caráter legitimador das regras, mitos e crenças, moldando assim a realidade social. Foram pesquisas que focaram o processo pela qual as organizações para sobreviverem deveriam estar caracterizadas por um composto de valor e significado social (BERGER; LUCKMANN, 1967; SELZNICK, 1949, 1957).

2.2.1 O Processo de Institucionalização

Na esfera do controle gerencial, as instituições compreendem premissas construídas socialmente, independente de acontecimentos históricos, consideradas como certas e necessárias, que informam e moldam as ações dos indivíduos, servindo para legitimar a organização (SCAPENS, 1994; BURNS e SCAPENS, 2000; TOLBERT e ZUCKER, 1999; GUERREIRO, PEREIRA e FREZATTI, 2008). Estas organizações podem legitimar suas ações, sem mesmo obter eficiências, buscando ferramentas que possam possibilitar esta legitimidade (TOLBERT e ZUCKER, 1999; MEYER e ROWAN, 1980). Como exemplo, pode-se citar o desenvolvimento de ações justificadas por clichês como: “sempre foram feitas desta forma e devem ser executadas assim”. As ações institucionalizadas podem ser caracterizadas por hábitos, regras e rotinas (BURNS e SCAPENS, 2000; TOLBERT e ZUCKER, 2006).

Hábitos: ações tornadas habituais referem-se a comportamentos que se desenvolveram empiricamente e foram adotados por um ator ou grupo de atores a fim de resolverem problemas recorrentes (TOLBERT e ZUCKER, 1999, p. 204). Os hábitos são ações adotadas ou adquiridas motivados por um indivíduo ou grupo por estímulos repetitivos de forma espontânea e com esforço mínimo e que ainda podem ser modificadas conforme a intencionalidade desses indivíduos e a repetição destas ações podem se tornar um padrão (TOLBERT e ZUCKER, 1999; BOFF, BEUREN e GUERREIRO, 2008).

Regras: são ações padronizadas e organizadas socialmente consideradas necessárias para o funcionamento das organizações (TOLBERT e ZUCKER, 1983).

Rotinas: são hábitos formalizados e institucionalizados que incorporam comportamentos orientados por regras, fortalecendo-se pelo processo de repetição de ações (TOLBERT e ZUCKER, 1983).

As rotinas são formalizadas e comportamentos são institucionalizados guiados por regras. Tais rotinas são reforçadas pelo processo de repetição de ações para cumprir as regras. Rotinas representam formas de pensar e agir que um grupo de indivíduos adota. Regras e rotinas proporcionam uma "memória organizacional" e constituem a base para a evolução do comportamento organizacional (GUERREIRO, PEREIRA e FREZATTI, 2006, p. 198).

A figura 2 a seguir destaca as características da dimensão institucional que pode ser conceituada como a ação e a interação entre indivíduos, assim como a resposta dessas ações e interações.

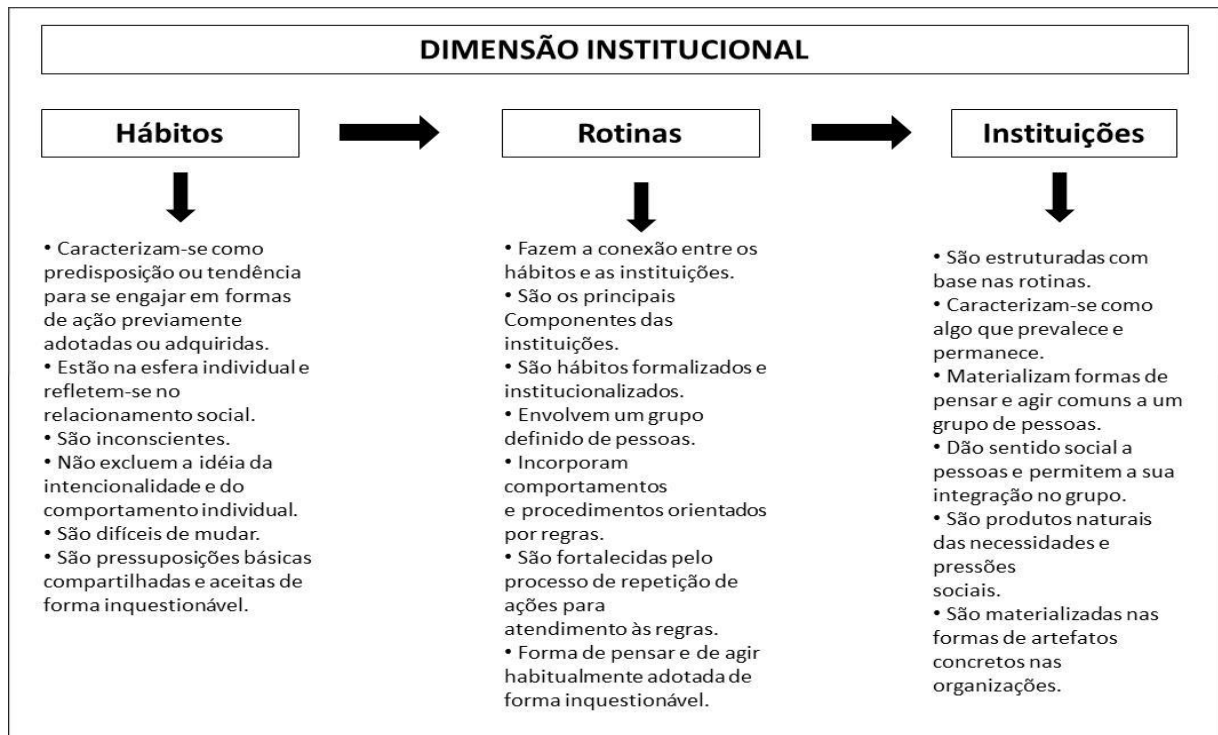


Figura 2: Dimensão Institucional

Fonte: Guerreiro, Pereira e Frezatti, 2008, p. 48

Uma estrutura formal de uma organização pode indicar um compromisso com padrões que podem alcançar uma geral aceitação social (TOLBERT e ZUCKER, 1999). Este entendimento é muito relevante, pois é a forma de legitimar uma ferramenta de controle, o que permite a sua institucionalização (TOLBERT e ZUCKER, 1999).

Procedimentos organizacionais institucionalizados como o orçamento podem aumentar a legitimidade da organização e suas perspectivas de sobrevivência (OYADOMARI *et al*, 2008), pois refletem regras institucionais separando as estruturas formais da incerteza das atividades técnicas mantendo a conformidade cerimonial (MEYER e ROWAN, 1980).

Procedimentos organizacionais ou cerimônias, ou ainda, “critérios cerimoniais de valor” se institucionalizados podem possuir uma função estabilizadora e legitimadora, levando as organizações a adequarem-se aos ambientes institucionais externos, minimizando-as de turbulência e a eventuais vulnerabilidades ou colapsos materiais e de sentido (BURNS e SCAPENS, 2000). O comportamento cerimonial emerge de um sistema de valor e preserva o poder existente das estruturas (BURNS e SCAPENS, 2000), ou seja, prescrições

racionalizadas institucionalizadas e aceitas como verdadeiras legitimando as práticas gerenciais utilizadas pela organização como, por exemplo, o processo orçamentário.

Nesse sentido, o processo orçamentário implementado por hábitos, rotinas e instituições pode se tornar uma prática rotineira com o passar do tempo, fazendo parte de um conjunto de pressuposições e crenças que podem ser inquestionáveis pelos indivíduos da organização e incorporadas na cultura do grupo social (BURNS e SCAPENS, 2000), pois práticas gerenciais como o planejamento, execução e controle orçamentários podem ser institucionalizadas, tornarem amplamente aceitas na organização e visualizadas como formas inquestionáveis de controle gerencial.

Em um processo de inserção de rotinas e regras previamente formuladas podem ser modificadas por grupos através de formas mutuamente aceitáveis de implementação (MEYER e ROWAN, 1980; DIMAGGIO e POWELL, 1983; BURNS e SCAPENS, 2000). Por exemplo, uma nova rotina gerencial pode ser definida através de um conjunto de regras estabelecidas em um “Manual de Procedimentos Gerenciais”. Estas regras podem ser estabelecidas, por exemplo, quando uma organização é adquirida por outra, e os procedimentos padrões da adquirente são impostos sobre a organização adquirida. No entanto, estas modificações são introduzidas deliberadamente ou inconscientemente (BURNS e SCAPENS, 2000). Isto ocorreu, por exemplo, com a fusão da Azul e Trip Linhas Aéreas em 2012. A Trip teve que institucionalizar regras e rotinas da Azul no processo de fusão (FOLHA de SÃO PAULO, 2013).

As organizações também podem utilizar agentes externos “tidos como legítimos”, como por exemplo, empresas de consultoria. Sua função é implementar determinadas ferramentas para a legitimação de processos frente aos *stakeholders* (OYADOMARI *et al.*, 2008), ou seja, é a forma de introduzir a legitimação do artefato gerencial no sentido de promover ampla aceitação por parte de todos os membros inseridos à organização (FREZATTI, AGUIAR e REZENDE, 2007). Os agentes externos são utilizados mesmo que a organização possua profissionais com competências para desenvolver tal atividade (OYADOMARI *et al.*, 2008).

Na área pública a legitimação também pode ser implementada por agentes externos. Um exemplo foi à criação da Universidade Federal do Vale do São Francisco (UNIVASF)

pelo Governo Federal, onde a Universidade Federal do Espírito Santo (UFES) durante os anos de 2002 a 2005 ficou responsável por implementar as rotinas e regras de controle à nova IFES (LORENZONI, 2003).

Entretanto, uma simples adoção de procedimentos não garante a legitimação, pois é necessário cumprir um “ritual de divulgação” para que os *stakeholders* possam adotar as regras e rotinas (OYADOMARI *et al.*, 2008). Sendo adotados, deve-se analisar os seus níveis de institucionalização (TOLBERT e ZUCKER, 1999).

2.2.2 Fases do Processo de Institucionalização

Tolbert e Zucker (1999) discorrem sobre o processo de institucionalização destacando ser um conjunto de fatores que agem em três processos: habitualização, objetivação e sedimentação. Cada processo refere-se a um estágio de institucionalização: o processo de habitualização refere-se ao estágio de pré-institucionalização, o processo de objetivação ao estágio de semi-institucionalização e o processo de sedimentação refere-se ao estágio de total institucionalização (TOLBERT e ZUCKER, 2006).

O processo de institucionalização proposto por Tolbert e Zucker (1999) destaca um conjunto de fatores que podem determinar se uma mudança organizacional será ou não bem sucedida (AGUIAR, *et al.*, 2005, p. 8). A figura 3 a seguir resume o processo de institucionalização que será discutido posteriormente.

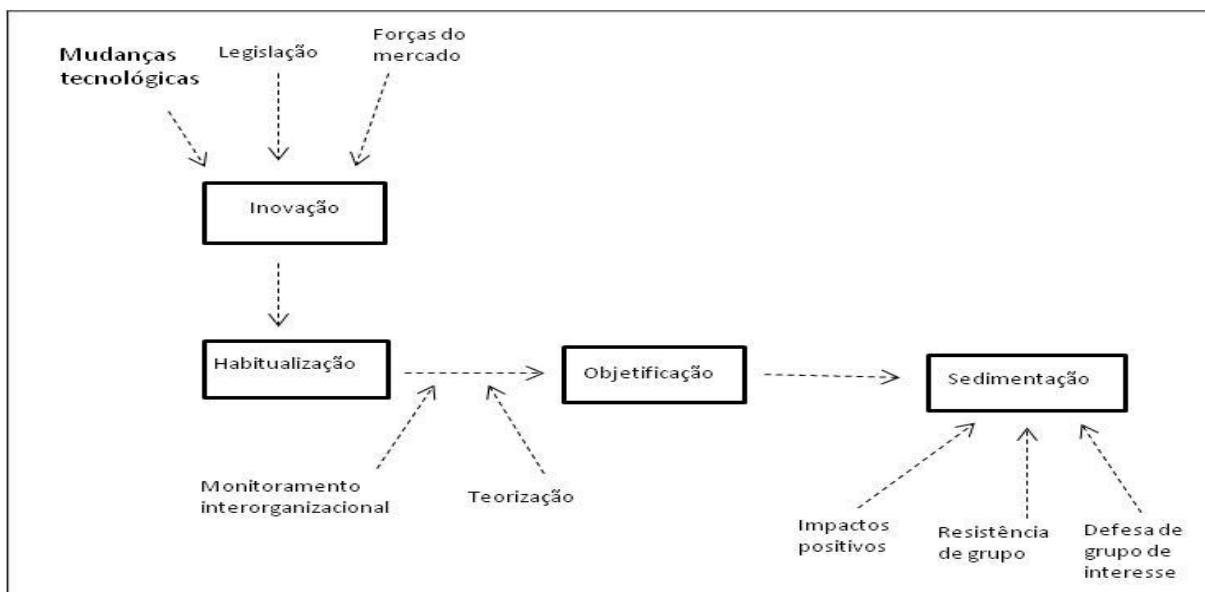


Figura 3: Processos Inerentes a Institucionalização
 Fonte: Tolbert e Zucker, 2006, p. 205.

Processo de habitualização (estágio da pré-institucionalização): vem da necessidade de inovar, pois a inovatividade dos arranjos estruturais é resposta às forças inseridas no ambiente institucional (TOLBERT e ZUCKER, 1999). As três forças são (TOLBERT e ZUCKER, 1999):

- Mudanças tecnológicas, que nada mais são que reorientações técnicas;
- Normas e resoluções internas, que são novos instrumentos jurídicos que promovem certa cooperação na organização;
- Forças mercadológicas, que são frutos de fatores econômicos.

Nesse sentido, diferentes organizações, de maneira independente, podem adotar semelhantes inovações como decorrência de estarem submetidas ao mesmo contexto organizacional (AGUIAR, *et al.*, 2005, p. 7). Diferentes empresas podem adotar o mesmo processo de maneira simultânea (TOLBERT e ZUCKER, 1999). Ademais, pode conduzir ao isomorfismo (DIMAGGIO e POWELL, 1983, 2007), ou seja, uma organização pode adotar soluções desenvolvidas de outras organizações em decorrência de três fatores ou da combinação entre eles (AGUIAR, *et al.*, 2005):

- Influência política e da necessidade de legitimização (coercitivo);
- Padronização de respostas à incerteza (mimético); e

- Profissionalização (normativo).

Desta forma, novos arranjos estruturais transformam-se em políticas organizacionais, procedimentos ou regras, e a fase de habitualização ou pré institucionalização é alcançada (TOLBERT e ZUCKER, 1999).

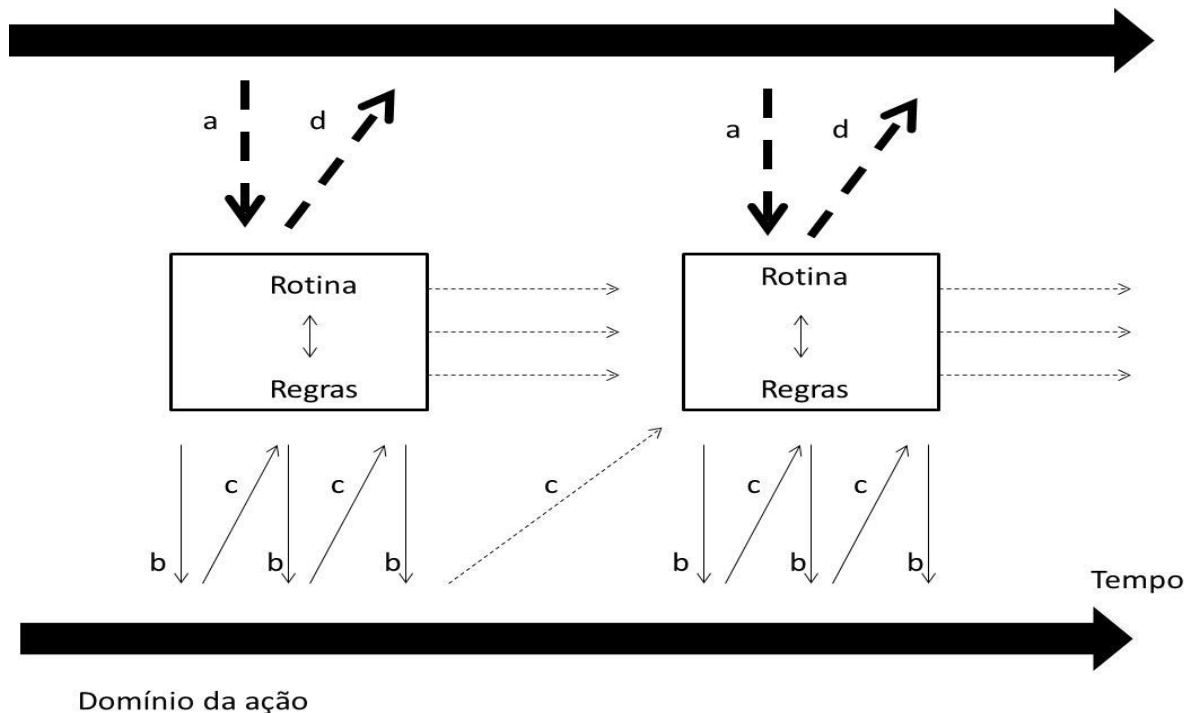
Processo da objetivação (semi-institucionalização): [...] envolve o desenvolvimento de um certo grau de consenso social entre os decisores da organização a respeito do valor da estrutura e a crescente adoção pelas organizações com base nesse consenso (TOLBERT e ZUCKER, 1999, p. 207), dessa forma, assumem-se características mais permanentes e disseminadas (TOLBERT e ZUCKER, 1999). A etapa de objetivação também pode ser chamada de semi-institucionalização e depende de fatores como o monitoramento organizacional e teorização (TOLBERT e ZUCKER, 1999). O monitoramento representa a identificação de evidências de outras organizações que podem adotar as mesmas políticas, procedimentos ou regras (TOLBERT e ZUCKER, 1999). Teorização é o ato de justificar, através de especialistas técnicos, se os novos arranjos estruturais podem resolver os problemas organizacionais que motivam a inovação (TOLBERT e ZUCKER, 1999). O consenso interno é a soma destes dois fatores o que pode proporcionar um resultado positivo (TOLBERT e ZUCKER, 1999).

Processo da sedimentação (total-institucionalização): representa a fase final de institucionalização dos novos arranjos estruturais. Nesta etapa à estrutura dos arranjos adquirem continuidade histórica e são utilizadas por membros futuros da organização (TOLBERT e ZUCKER, 1999). Três fatores influenciam esta etapa (TOLBERT e ZUCKER, 1999): impactos positivos, grupo de resistência e de defesa por um grupo de interesse. Impactos de interesse referem-se à identificação interna a organização que confirma a utilidade do novo arranjo estrutural; Grupo de resistência está ligado a funcionários insatisfeitos com novos arranjos estruturais e às tentativas de manter as mais antigas e a defesa por um grupo de interesse é quando os funcionários são a favor dos novos arranjos institucionais.

Burns e Scapens (2000) também explicam como as regras e rotinas podem ser institucionalizadas no campo do controle gerencial. O modelo demonstra a interligação entre

os campos institucional e da ação, apresentando quatro estágios chaves: codificação, incorporação, reprodução e institucionalização conforme destaca a figura 4.

As instituições moldam suas ações em um ponto específico no tempo (BURNS e SCAPENS, 2000). E as ações produzem e reproduzem as instituições sob uma influência acumulada (SCAPENS, 1994; BURNS e SCAPENS, 2000). A parte superior da figura 4 retrata o campo institucional e a parte inferior representa a área da ação. Ambos caminham em um processo cumulativo de mudança (BURNS e SCAPENS, 2000). A parte central da figura 4 mostra a maneira que as regras e rotinas agem e se ligam dentro do campo institucional e da ação. Ao longo do tempo, novas regras e rotinas podem ser introduzidas (BURNS e SCAPENS, 2000). Um exemplo poderia ser o estabelecimento de regras pelo departamento de contabilidade de uma instituição para o pagamento de serviços prestados sem vínculo, que com o passar do tempo, com as alterações nas legislações, estabelece novas regras para o mesmo procedimento de pagamento.



Chaves:

a = Codificação c = Reprodução

b = Ordenando d = Institucionalização

Figura 4: Processo de Institucionalização

Fonte: Burns e Scapens, 2000, p. 9

Estágio da Codificação: a “seta a” da figura 3 representa a codificação dos princípios em regras e rotinas institucionais incorporadas que irão moldar novas regras, que por sua vez, levará a formação ou a reformas das rotinas em andamento (BURNS e SCAPENS, 2000). O processo de codificação baseia-se nas premissas tomadas como certas, que compreendem os princípios institucionais (BURNS e SCAPENS, 2000). Um exemplo na área pública pode ser a regra de que um determinado processo sempre deve passar pela chefia imediata antes que chegue ao subordinado, mesmo que, não haja nada para ser executado pela chefia. Isso é bastante comum em órgãos públicos.

Estágio da Incorporação: a “seta b” envolve os sujeitos articulando as regras e rotinas que codificam os princípios institucionais.

Este processo de aprovação pode envolver escolha consciente, mas geralmente resulta de monitoramento reflexivo e a aplicação de tácito conhecimento sobre como as coisas são feitas. Esta edição de normas e rotinas pode sofrer resistência, especialmente se as regras e rotinas desafiam significados existentes e valores, e os atores têm recursos suficientes de poder para intervir nesse processo (BURNS e SCAPENS, 2000, p. 10).

Estes recursos estão relacionados às características complexas de independência, grande especialização, conhecimento e pluralidade de profissionais que as IFES possuem e que podem influenciar o direcionamento dos processos conforme a articulação das regras e rotinas.

Estágio da Reprodução: a “seta c” refere-se a um comportamento de forma repetitiva que leva a reprodução das rotinas. A reprodução pode ser caracterizada por uma mudança consciente ou inconsciente (BURNS e SCAPENS, 2000). A mudança consciente pode ocorrer se os sujeitos forem capazes de reunir recursos e fundamentos necessários para questionar regras e rotinas existentes (BURNS e SCAPENS, 2000). A mudança inconsciente pode ocorrer na ausência de sistemas para controlar a execução das rotinas e onde as regras e rotinas não são aceitas e compreendidas (BURNS e SCAPENS, 2000). As IFES por apresentarem bastantes procedimentos burocráticos, podem ter rotinas originárias de comportamentos repetitivos. Processos administrativos podem ser tramitados para um determinado setor pelo simples motivo que o anterior também foi enviado.

Estágio da Institucionalização: A “seta d” refere-se à institucionalização das regras e rotinas reproduzidas pelos sujeitos individuais que envolvem uma ruptura de padrões de

comportamentos fazendo com que regras e rotinas assumam um caráter normativo, obscurecendo a relação entre os sujeitos com diferentes interesses (BURNS e SCAPENS, 2000). As regras e rotinas tornam-se a maneira como as coisas são, ou seja, instituições, que serão codificadas em regras e rotinas permanentes e que posteriormente poderão moldar novas regras e rotinas iniciando um novo “ciclo” (BURNS e SCAPENS, 2000). Como exemplo em uma IFES, pode-se citar a delegação do reitor ao ordenador de despesa de um pró-reitor ou mesmo de um gestor de centro, o que pode romper padrões comportamentais anteriores, e institucionalizar, novas regras e rotinas de forma normativa, alterando o comportamento dos servidores.

Os estágios são dissociados de contextos históricos específicos, existindo nas ações de conhecimento de sujeitos individuais e grupos sociais (BURNS e SCAPENS, 2000). São mais abstratos que as regras e rotinas (por isso linhas pontilhadas na “seta d”) e se ligam em ações temporais (por isso há várias setas “b” e “c” para cada par de setas “a” e “d”) (BURNS e SCAPENS, 2000). No decorrer no tempo, o controle gerencial pode instituir uma estrutura que reflita a forma particular de pensar, agir e organizar, o que pode ser obtido de maneira independente das circunstâncias históricas específicas (SCAPENS, 1994). Dessa forma, tem-se uma inquestionável maneira de fazer as coisas (SCAPENS, 1994; BURNS e SCAPENS, 2000).

Nos dois casos, a aprovação e reprodução de regras e rotinas continuarão durante todo o tempo e as rotinas poderão ainda ser alteradas (BURNS e SCAPENS, 2000). A alteração pode ser visualizada pelo movimento da primeira para a segunda caixa de regras e rotinas da figura 3. A aplicação de novas regras e o surgimento de novas rotinas poderá ser influenciada tanto pela codificação da estrutura, quanto pela propriedade das instituições permanentes (BURNS e SCAPENS, 2000). Este fenômeno pode ser observado na figura 3 através das linhas pontilhadas horizontais entre as caixas de regras e rotinas. Assim, novas regras poderão ser interpretadas no contexto das regras e rotinas existentes, e a reprodução das rotinas anteriores (linha pontilhada c) poderá influenciar o surgimento de novas regras e rotinas. No entanto, todo o processo será moldado pelas instituições anteriormente estabelecidas (BURNS e SCAPENS, 2000). Dessa forma, é importante para a mudança institucional, a verificação das instituições existentes (BURNS e SCAPENS, 2000).

Portanto, analisando as etapas de institucionalização apresentadas por Tolbert e Zucker (1999) e por Burns e Scapens (2000), os hábitos, regras, rotinas ou mesmo uma instituição pode ser considerada institucionalizada a partir do momento em que estas são aceitas e não questionadas pelos indivíduos da organização (SCARPIN, KREUZBERG, BECK, 2013)

2.2.3 Isomorfismo Como Mecanismo Institucionalizador

Meyer e Rowan (1980) versam que as organizações formais correspondem a seus ambientes pela técnica e pelas interdependências de troca. Ambientes criados para áreas delimitadas (*boundary-spanning*) são exigências para as organizações, que incorporam elementos estruturais isomórficos com o meio ambiente que geram tais trocas (DIMAGGIO e POWELL, 1983, 2007; AGUIAR, *et al.*, 2005). O isomorfismo é um conjunto de ações restritivas que força um determinado elemento de uma população a se parecer com os outros que enfrentam o mesmo conjunto de condições ambientais (DIMAGGIO e POWELL, 1983).

A Construção social da realidade enxerga a organização como condicionada ao seu ambiente institucional geral e como uma resposta às estruturas ambientais (MEYER e ROWAN, 1980; DIMAGGIO e POWELL, 1983). O institucionalismo, em suas formas extremas define as organizações como representações de mitos racionalizados (MEYER e ROWAN, 1980). O isomorfismo ambiental acarreta três consequências cruciais para as organizações (MEYER e ROWAN, 1980):

1. Inserem elementos legitimados do ambiente externo (ao invés da eficiência);
2. Utilizam critérios de avaliação cerimonial externo;
3. A dependência de instituições externas reduz a turbulência garantindo estabilidade.

A introdução de elementos institucionalizados e ambientalmente legitimados protege a organização de uma conduta enviesada e menos suscetíveis a serem avaliadas como irracionais ou desnecessárias (MEYER e ROWAN, 1980; DIMAGGIO e POWELL, 1983). Um aspecto importante do isomorfismo com as instituições ambientais é a evolução da linguagem organizacional (MEYER e ROWAN, 1980). Legitimar uma organização tornando-a isomórfica com o ambiente depende do ambiente e da liderança da organização (MEYER e

ROWAN, 1980). Organizações que integram elementos socialmente legitimados de racionalização das suas estruturas formais maximizam a sua legitimidade e aumentam os seus recursos e capacidades de sobrevivência (MEYER e ROWAN, 1980; DIMAGGIO e POWELL, 1983). As perspectivas de sobrevivência das organizações aumentam com as estruturas e com a elaboração de organizações que respondam às regras institucionalizadas (MEYER e ROWAN, 1980; DIMAGGIO e POWELL, 1983).

Desta forma Meyer (1979), Fennell (1980), Dimaggio e Powell (2007) mencionam que há dois tipos de isomorfismo: o competitivo e o institucional. O isomorfismo competitivo é caracterizado pela racionalidade sistêmica que enfatiza a competição de mercado, a mudança de nicho e medidas de ajustamento (MEYER, 1979; FENNELL, 1980; DIMAGGIO e POWELL, 2007). O isomorfismo institucional, foco do presente trabalho, procura entender a política e os rituais que permeiam grande parte da vida organizacional moderna, destacando que as organizações competem não apenas por recursos e clientes, mas também por poder político e legitimidade institucional (MEYER, 1979; FENNELL, 1980; DIMAGGIO e POWELL, 2007). Há três tipos de isomorfismo institucional: o coercivo, o mimético e o normativo (MEYER, 1979; FENNELL, 1980; DIMAGGIO e POWELL, 2007):

Isomorfismo coercivo: é resultado de pressões exercidas por outras organizações ou por expectativas culturais da sociedade. A organização é caracterizada por estar exposta a rituais, clientes com alto poder de compra, financiadores, entre outros. Refere-se às normas e legislações. Este tipo de isomorfismo é característico em grandes organizações, pois recebe grandes cargas de pressões formais e informais (DIMAGGIO e POWELL, 2007). Um exemplo seria a obrigatoriedade de divulgação de demonstrações mensais da receita arrecadada ao órgão central de orçamento para servirem de base a estimativa da receita, na proposta orçamentária conforme destaca o artigo 29 da Lei 4.320/64. Observa-se um poder que o órgão central exerce sobre uma unidade gestora, ao qual, é obrigada a adotar as mesmas práticas de controle orçamentário do órgão central (OYADOMARI *et al.*, 2008; CARVALHO e CECCATO, 2011). Souza, Lisboa e Rocha (2003) também destacam o poder das empresas multinacionais sobre as subsidiárias brasileiras em seguir um padrão de procedimentos estabelecidos no que se refere às práticas de controle gerencial. Ou ainda, regulamentações governamentais e as expectativas culturais capazes de impor uniformidades às organizações (ROSSETTO e ROSSETTO, 2005).

Isomorfismo mimético: é fruto da incerteza que é uma poderosa força que estimula a imitação (DIMAGGIO e POWELL, 2007). As organizações adotam inovações para aumentar sua legitimidade demonstrando que estão, pelo menos, tentando melhorar suas condições de trabalho (DIMAGGIO e POWELL, 2007). Espelham-se em organizações maiores de seu segmento, as mais legítimas ou bem sucedidas. Há organizações que na tentativa de imitar a mais legitimada, resulta em uma inovação inconsciente (DIMAGGIO e POWELL, 2007), ou seja, há uma tentativa de se legitimar imitando outra organização já legitimada, sem se preocupar se este processo de legitimação poderá trazer eficiência e, conseqüentemente, benefícios à mesma. O mecanismo de isomorfismo mimético se encontra no pilar cognitivo cultural, tendo como base de legitimação a sustentação cultural e a noção de conceitualmente correto (OYADOMARI *et al.*, 2008, p. 58). Como exemplo pode-se citar a importação de práticas gerenciais japonesas por empresas ocidentais e a implantação do Orçamento Base Zero na administração pública americana, após a implementação pelo setor privado (ABERNETHY e CHUA, 1996; OYADOMARI *et al.*, 2008).

As profissões estão sujeitas às mesmas pressões cognitivas e miméticas que as organizações. Além disso, enquanto vários tipos de profissionais dentro de uma organização devem diferenciar-se uns dos outros, eles exibem muita similaridade com suas contrapartes profissionais em outras organizações. Em adição, em muitos casos, o poder profissional é tanto fixado pelo Estado como é criado pelas atividades das profissões (ROSSETTO e ROSSETTO, 2005, p. 7).

Isomorfismo normativo: que está associado à profissionalização, ou seja, luta coletiva de membros de uma ocupação para definir condições e métodos de trabalho, para controlar a produção e para estabelecer uma base cognitiva e de legitimação para sua autonomia ocupacional (DIMAGGIO e POWELL, 2007). Os aspectos da profissionalização que produzem isomorfismo são a base cognitiva produzida por especialistas acadêmicos e redes profissionais. São formas comuns de interpretação e de ação frente aos problemas que se põem em evidência na vida organizacional (DIMAGGIO e POWELL, 2007). Um exemplo foram os esforços que o Sindicato dos Servidores da UFES (SINTUFES) e Sindicato Nacional de Servidores Federais das Universidades (FASUBRA) fizeram nos anos de 2004 e 2005 para a aprovação da lei 11.095/2005 do plano de carreira dos servidores técnicos administrativos das IFES.

O ensino é padronizado através de um conteúdo programático padrão. Quando já alocados no mercado participam de classes profissionais fiscalizadoras, cuja função, também

é a padronização (OYADOMARI *et al.*, 2008). E por fim, a seleção dos profissionais é feita por profissionais da mesma área ou área afim, e com experiência (DIMAGGIO e POWELL, 2005). Como exemplo, possuir uma determinada ocupação que leve ao compartilhamento de normas e conhecimentos com terceiros é uma das formas mais frequentes de pressão normativa, o que implica numa certa tendência isomórfica das organizações. Ou mesmo a escolha de profissionais regulamentados, como um Contador, para ocupar um cargo comissionado em um órgão público, cujo objetivo é o gozo de seu conhecimento normativo, técnico/científico e de sua experiência.

Portanto, para o entendimento de dimensões mais amplas do contexto institucional cumulativo intra-organizacional é necessário reconhecer o contexto institucional interno à organização (regras e rotinas, por exemplo) e externo (contextos organizacionais social, econômico e político, além de conhecer a sociedade a qual a organização está inserida) (BURNS e SCAPENS, 2000; AGUIAR, *et al.*, 2005).

2.2.4 Fatores Estimuladores e Inibidores ao Processo de Institucionalização

Vários são os fatores que podem motivar e inibir a institucionalização. Por exemplo, Guerreiro, Pereira, Rezende e Aguiar (2005) encontraram em um estudo fatores que impactam o processo de institucionalização de uma metodologia de programação de orçamento em uma unidade do SESC São Paulo sob a ótica institucional de Tolbert e Zucker (1999). Os fatores motivadores como a interação entre gerentes e inibidores como as mudanças nas legislações. A pesquisa de Guerreiro *et al.*, (2005) destacou um conjunto de fatores ligados às etapas do processo de institucionalização de Tolbert e Zucker (1999) e chegou à conclusão de que o processo de institucionalização de uma metodologia de programação de orçamento foi bem sucedida, já que os fatores motivadores tiveram uma influência maior sobre as ações, em relação aos fatores inibidores.

Junqueira *et al.* (2012) também sob a ótica de Tolbert e Zucker (1999) destacam que a estrutura organizacional de uma organização também pode contribuir para o processo de institucionalização de práticas gerenciais, inclusive do orçamento. Também foi detectado isomorfismo como mecanismo de institucionalização. No caso do orçamento, o isomorfismo verificado foi o mimético.

Guerreiro, Pereira e Rezende (2006) sob a ótica institucional de Burns e Scapens (2000) estudaram os hábitos e rotinas existentes, bem como novos hábitos e rotinas surgidos a partir da instalação de um processo de mudança nos sistemas de custos e preços de uma empresa comercial familiar de porte médio. Foram encontrados os seguintes fatores inibidores do processo de institucionalização: pouco valor dado aos instrumentos gerenciais; carência de sistemas de informações; ausência de sistemas para calcular custos; administração *top down*; racionalidade econômica presente, porém distorcida e emprego de definições (conceitos) de forma inconsciente. Com a instalação de um processo de mudança nos sistemas de custos e preços, foram detectados os seguintes fatores motivadores da institucionalização: introdução do conceito de custo padrão do produto; os custos passaram a ser calculados através de sistemas e não mais pelos sócios; adoção do conceito de margem de contribuição como indicador de rentabilidade; implementação de sistemas de simulação de preços; e uso de sistema de informações de preços e custos no processo decisório (novos conceitos de rentabilidade).

Santana e Colauto (2010) sob a ótica institucional de Tolbert e Zucker (1999) identificaram a forma como se configuram os instrumentos utilizados na prática da gestão em uma empresa brasileira do setor elétrico. Concluíram que o critério tempo é um fator que exerce forte influência na institucionalização de instrumentos gerenciais, como por exemplo, o orçamento, institucionalizado totalmente apresentando isomorfismo normativo. Os instrumentos eram integrados aos hábitos e rotinas dos setores tornando-se legítimos e, por conseguinte, eram criados mecanismos sociais não apenas para controle, mas também como forma de difundi-los e consolidá-los na prática da gestão organizacional.

Oyadomari *et al.* (2008), em um estudo de natureza exploratória, buscaram identificar os fatores que influenciaram na adoção dos artefatos de controle gerencial sob a ótica institucional de Tolbert e Zucker (1999), DiMaggio e Powell (1983) e de Scott (2001) e concluíram que as consultorias e treinamentos são fatores motivadores da institucionalização de ferramentas gerenciais tradicionais como, por exemplo, o orçamento. E que a administração *top down* é um fator inibidor da institucionalização. Foi detectado isomorfismo mimético como mecanismo mais importante na institucionalização dos mesmos.

Reis (2008), sob uma perspectiva institucional de Burns e Scapens (2000), mostrou que o discurso é um fator motivador da institucionalização e legitimação de normas e rotinas

numa organização em fase de mudança de processos. Um novo sistema orçamentário, assim como, novas ferramentas gerenciais foram institucionalizados com uma grande ajuda dos discursos. Gestores que não compartilham as mesmas crenças e valores constantes nos discursos em processos de mudança de controles gerenciais podem ter dificuldade na institucionalização dessas práticas.

Passolongo, Ichikava e Reis (2004), sob a ótica institucional de Tolbert e Zucker (1999) e de DiMaggio e Powell (1983), detectaram que fatores políticos inibem a institucionalização do planejamento em uma universidade pública estadual. Mencionaram várias especificidades da instituição e destacaram alguns elementos que impactam a institucionalização de uma ferramenta gerencial, no caso, o planejamento. O estudo detectou um processo de institucionalização por isomorfismo coercitivo.

O estudo de Fonseca e Meneses (2011) identificou os principais fatores que interferem no processo de institucionalização de um modelo estratégico de gerenciamento de recursos humanos em dez Agências Reguladoras Federais na perspectiva de Tolbert e Zucker (1999). Foi detectado que o fator cultura motivou a institucionalização da ferramenta gerencial. Entretanto, os fatores ligados à legislação federal e a questões políticas inibiram a institucionalização. Foram detectados todos os tipos de isomorfismo na pesquisa.

A pesquisa de Favarin (2012) evidenciou o principal fator que motiva a institucionalização de novas práticas contábeis (neste caso, os pronunciamentos do Comitê de Pronunciamentos Contábeis a Micro e Pequenas Empresas) sob a ótica institucional de Tolbert e Zucker (1999). Foi detectado que aspectos legais motivaram a institucionalização das novas práticas, enquanto que forças assertivas do mercado (não especificado no estudo) inibiram a institucionalização das novas práticas. O processo de institucionalização encontra-se no estágio de habitualização. Os aspectos voltados às mudanças tecnológicas, e forças de mercado não foram identificados como fatores motivadores à adoção das novas práticas contábeis.

Reis (2011) estudou o estágio de institucionalização do modelo de alocação de recursos orçamentários do Ministério da Educação nas IFES sob a ótica institucional de Tolbert e Zucker (2006). Os fatores que motivaram a institucionalização da ferramenta gerencial foram: a política de inovação da gestão, adoção de práticas gerenciais já

consolidadas por outras universidades e o acompanhamento sistemático da execução orçamentária. Os fatores que inibiram a institucionalização da ferramenta gerencial foram: normatização governamental, a auditoria de desempenho, a comunicação e participação no processo orçamentário, qualificação técnica dos servidores e inexistência de espírito competitivo da organização.

Zan (2006) em seu estudo de caso pesquisou os fatores que podem influenciar o processo de institucionalização de duas ferramentas de controle gerencial, sendo o orçamento um deles. Seu estudo foi alicerçado sob a ótica institucional de Scott (2001), Oliver (1991) e DiMaggio e Powell (1991). Foram verificados os seguintes fatores que motivam a institucionalização das ferramentas: punição, participação no processo, recompensa, difusão de valores e adoção de práticas já implementadas por outras organizações.

Também seria importante investigar sob a ótica da Teoria Institucional, outros fatores como, por exemplo, o desenvolvimento do orçamento com a utilização de dados do passado, assim como a constituição de reservas orçamentárias, a rigidez e a realidade das metas (FREZATTI *et al.*, 2011), entre outras.

Portanto, a adoção de procedimentos de controle pode trazer melhorias à gestão da organização, mas se esta não for percebida, a legitimação e, conseqüentemente, a institucionalização não é viável (KOSTOVA e ZAHEER, 1999). Dessa forma, o esforço não é apenas para obter a legitimação, mas também para mantê-la (KOSTOVA e ZAHEER, 1999). O processo de institucionalização se concretiza quando há consolidação de determinadas rotinas e regras organizacionais garantindo a estabilidade e legitimidade de uma organização (TOLBERT e ZUCKER, 1999).

3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A pesquisa caracteriza-se como um estudo de caso, com corte transversal e avaliação longitudinal (YIN, 2001; MARTINS, 2008), com foco de estudo em uma IFES situada no Espírito Santo que atualmente possui 4.032 funcionários e 20.000 estudantes matriculados em cursos de graduação e 6.700 alunos matriculados nos cursos de especialização, mestrado e doutorado.

3.1 PROCEDIMENTOS INICIAIS

Com o objetivo de conseguir acesso à empresa, foi feito um contato inicial com a Reitoria da IFES. Em seguida, foram contatados três funcionários, sendo dois economistas do Departamento de Contabilidade e Finanças (DCF) e um economista da Pró-Reitoria de Planejamento e Desenvolvimento Institucional (PROPLAN) com o objetivo de obter informações gerais sobre a Instituição, sobre como ocorre o processo orçamentário e verificação dos procedimentos para a obtenção dos dados necessários ao estudo.

Posteriormente, foram obtidas informações gerais sobre a Instituição no site da IFES e validados pelo Gabinete do Reitor. Esse levantamento permitiu identificar os principais atores envolvidos com a gestão da IFES, a estrutura administrativa em vigor, o organograma, locais de funcionamento dos diversos setores e as pessoas responsáveis e com poder de decisão durante o processo orçamentário.

A autorização para coleta dos dados foi obtida junto ao Reitor que permitiu acesso aos documentos e ao banco de dados e que fossem entrevistados os funcionários-chave dos diferentes setores envolvidos com o processo orçamentário. Como contrapartida, o pesquisador comprometeu-se a entregar um relatório com o resumo da dissertação para os principais gestores da organização e a realizar um seminário aberto a todos os profissionais envolvidos com o processo orçamentário.

3.2 ESPECIFICAÇÃO DO PROBLEMA

Quais os fatores que inibem a institucionalização do orçamento como ferramenta de controle gerencial em uma IFES?

3.2.1 Perguntas de Pesquisa

Considerando os aspectos até aqui analisados e os objetivos geral e específicos estabelecidos, foram elaboradas as seguintes questões norteadoras da pesquisa:

- a) Como ocorre o processo orçamentário na IFES, descrevendo os indivíduos inseridos, as etapas, as fases, as áreas envolvidas, a comunicação e instâncias de aprovação?
- b) Quais os estágios de institucionalização de acordo com Tolbert e Zucker (1999) das diferentes funções do orçamento propostas por Hansen e Van der Stede (2004) e subdivididas em oito categorias propostas por Frezatti *et al.*, (2011)?
- c) Quais são os fatores que estimulam ou inibem a institucionalização das diferentes funções do orçamento na organização pesquisada?

3.2.2 Definição das Categorias Analíticas

Após a definição das perguntas de pesquisa, são apresentadas as categorias de análise que compõem a pesquisa. Para cada variável é indicada uma Definição Constitutiva (DC) que é uma definição conceitual e uma Definição Operacional (DO) que é a forma como tais conceitos serão operacionalizados neste estudo (RICHARDSON, 1999).

1) Processo Orçamentário

DC: plano administrativo que compõem todas as etapas de operacionalização do orçamento (LUNKES, 2003). As etapas podem ser divididas em planejamento, execução, controle e avaliação (LUNKES, 2003; FREZATTI, 2009). Processo que permite acompanhar o desempenho da empresa, assegurar que os desvios do planejamento sejam analisados, controlados e que os ajustes sejam implementados (FREZATTI, 2009).

DO: neste estudo foi considerado como processo orçamentário o plano administrativo que compõe as etapas de elaboração, estudo e aprovação, execução e controle orçamentários da IFES pesquisa. Foram analisados os estágios de institucionalização das etapas e funções do processo orçamentário. A partir desta análise, foram analisados os fatores que inibem o processo de institucionalização do orçamento conforme Frezatti *et al.*, (2011).

2) Planejamento Orçamentário

DC: instrumento que implementa as decisões do planejamento estratégico dentro do horizonte temporal de um ano (FREZATTI, 2000). Implementa as ações e as metas operacionais para uma possível avaliação de desempenho (LUNKES, 2003).

DO: instrumento que implementa as estimativas de receitas e fixação da despesas (Matriz Andifes) do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão; das diretrizes do plano de desenvolvimento institucional da IFES e as demandas da organização com o objetivo de fornecer uma forma de alocação de recursos entre diversas unidades administrativas. O planejamento orçamentário foi analisado como função do orçamento e foi investigado seu estágio de institucionalização no plano formal (teórico) e nível de execução (real) conforme Tolbert e Zucker, (1999).

3) Controle Orçamentário

DC: é a forma de monitorar o planejamento orçamentário, assim como o plano estratégico da organização, num horizonte imediato, permitindo a correção de desvios e possibilitando a realimentação do planejamento (FREZATTI, 2000). O controle orçamentário pode ser entendido como o processo de guiar organizações em direção a padrões viáveis de atividade em um ambiente caracterizado por mudanças e necessitam de informações oriundas de diferentes mecanismos de controle que são os controles de ação ou comportamental, controle cultural ou social e controle de resultados (OUCHI, 1979; DRURY, 2004; FREZATTI e AGUIAR, 2007).

DO: neste estudo, o controle orçamentário é caracterizado pela análise e confrontação dos resultados orçados com os resultados realizados da IFES e a verificação das variações para possíveis ajustes e realimentação do planejamento orçamentário. O controle orçamentário foi analisado como função do orçamento e foi investigado seu estágio de institucionalização a nível formal (teórico) e no nível de execução (real) conforme Tolbert e Zucker, (1999).

4) Avaliação de Desempenho

DC: instrumento com rotinas definidas para medir o resultado das atividades e das ações por área de responsabilidade (NELSON e WINTER, 1982) durante determinado período de tempo, cujo objetivo é mensurar, identificar e analisar os resultados e contribuindo com o desenvolvimento da organização (NELSON e WINTER, 1982, LUNKES, 2003).

DO: nesta pesquisa, a avaliação de desempenho é o instrumento que pode identificar e mensurar as ações realizadas durante um determinado período de tempo com o objetivo de diagnosticar e analisar o desempenho da organização (eficiência dos gastos), contribuindo para a evolução do processo orçamentário e, conseqüentemente, da IFES estudada. A avaliação de desempenho foi analisada como função do orçamento e foi investigado seu estágio de institucionalização nos planos formal (teórico) e de execução (real) conforme Tolbert e Zucker, (1999).

5) Sistema de Comunicação

DC: sistema de comunicação formal ou informal utilizado para disseminar as estratégias, visões, planos, programas e projetos numa ação coletiva em uma organização (YUEN, 2004). É a maneira de implementar os objetivos na tentativa de configurar o ambiente e/ou a estrutura da organização (LUNKES, 2003; YUEN, 2004).

DO: neste trabalho, foram considerados como sistema de comunicação os discursos, expressões intencionais ou planejadas entre os gestores participantes do processo orçamentário da IFES que influenciam ou motivam ações e atividades desenvolvidas no processo orçamentário. O sistema de comunicação foi analisado como função do orçamento e foi investigado seu estágio de institucionalização a nível formal (teórico) e no nível de execução (real) conforme Tolbert e Zucker, (1999).

6) Sistema de Integração

DC: instrumento que mede o grau de homogeneização, participação e cooperação entre as diversas áreas e atividades da organização (HOPWOOD, 1972). Inclui a integração de atividades, decisões, recursos e informações para que os processos possam ser coordenados (CHALMETA, CAMPOS e GRANGEL, 2001) e direcionados à estratégia da organização

(HOPWOOD, 1972). As informações se tornam um mecanismo relevante para a integração operacional e gerencial da organização (CHALMETA, CAMPOS e GRANGEL, 2001).

DO: neste estudo, considerou como integração a relação de homogeneização entre as atividades operacionais e gerenciais do processo orçamentário da IFES estudada, cujo objetivo seja o de contribuir com a implementação das diretrizes do planejamento orçamentário. O sistema de integração foi analisado como função do orçamento e foi investigado seu estágio de institucionalização nos planos formal (teórico) e de execução (real) conforme Tolbert e Zucker, (1999).

3.3 DELIMITAÇÃO E *DESIGN* DA PESQUISA

3.3.1 Organização Estudada

A IFES pesquisada foi a Universidade Federal do Espírito Santo (UFES), uma instituição que atualmente, oferece a comunidade 94 cursos de graduação, com um total de 4.975 vagas anuais. Possui 48 cursos de mestrado e 19 cursos de doutorado. Possui um quadro de 1.532 professores, 2.500 servidores técnico-administrativos, 20.000 estudantes matriculados na graduação e 6.700 estudantes matriculados nos cursos de especialização, mestrado e doutorado. Na modalidade à distância, possui 26 polos e três centros regionais no Estado, com 4.200 estudantes matriculados. Na extensão universitária, desenvolve 700 programas e projetos, contemplando um total de 1.500 pessoas. A UFES possui o Hospital Universitário Cassiano Antonio Moraes (HUCAM), com 320 leitos e 1.000 profissionais. O HUCAM realiza, anualmente, 10.000 internações, 6.000 cirurgias, 1.500 partos, 200.000 consultas, 15.000 atendimentos de urgência e emergência, e 250.000 exames laboratoriais. O Sistema Integrado de Bibliotecas da UFES possui oito unidades distribuídas nos quatro campi universitários, com um acervo de 438.000 exemplares e 143.000 títulos, demonstrando ser uma IFES bastante relevante para a sociedade (UNIVERSIDADE FEDERAL DO ESPÍRITO SANTO, 2014).

Sua sede administrativa central está localizada no campus universitário de Goiabeiras, em Vitória. Possui dez centros de ensino e sete pró-reitorias (UNIVERSIDADE FEDERAL DO ESPÍRITO SANTO, 2014):

- Centro de Artes (CAr)

- Centro de Ciências Agrárias (CCA)
- Centro de Ciências Exatas (CCE)
- Centro de Ciências Humanas e Naturais (CCHN)
- Centro de Ciências Jurídicas e Econômicas (CCJE)
- Centro de Ciências da Saúde (CCS)
- Centro de Educação (CE)
- Centro de Educação Física e Desportos (CEFD)
- Centro Tecnológico (CT)
- Centro Universitário Norte do Espírito Santo (CEUNES)
- Pró-Reitoria de Administração (PROAD);
- Pró-Reitoria de Extensão (PROEX);
- Pró-Reitoria de Gestão de Pessoas (PROGEP);
- Pró-Reitoria de Assuntos Estudantis e Cidadania (PROAECI);
- Pró-Reitoria de Graduação (PROGRAD);
- Pró-Reitoria de Pesquisa e Pós-Graduação (PRPPG);
- Pró-Reitoria de Planejamento e Desenvolvimento Institucional (PROPLAN).

A Reitoria é o órgão executivo máximo da universidade, e é responsável por administrar e coordenar todas as atividades da instituição, além de firmar convênios e parcerias para viabilizar projetos relacionados à política universitária, de modo que possam garantir o desenvolvimento e a visibilidade das atividades acadêmicas (UNIVERSIDADE FEDERAL DO ESPÍRITO SANTO, 2014).

A UFES é uma instituição que apresenta algumas características específicas. Possui uma estrutura organizacional pesada, burocrática e excessiva quantidade de funcionários (UNIVERSIDADE FEDERAL DO ESPÍRITO SANTO, 2014). Caracteriza-se por uma subutilização dos recursos disponíveis, baixa integração acadêmica e um sindicalismo forte e atuante (UNIVERSIDADE FEDERAL DO ESPÍRITO SANTO, 2014).

Devido à grande quantidade de regras e legislações, ao tamanho da estrutura, a questões políticas com uma gestão sendo influenciada pela negociação e barganha, há a dificuldade por parte da instituição de ações administrativas mais ágeis (UNIVERSIDADE FEDERAL DO ESPÍRITO SANTO, 2014).

As atividades produtivas são intelectuais, especializadas, intangíveis e individualizadas. Possui tecnologia complexa e seus servidores são caracterizados pela autonomia devido à grande especialização (UNIVERSIDADE FEDERAL DO ESPÍRITO SANTO, 2014).

Apresenta o desenvolvimento não padronizado de atividades, características que requerem da administração, além da diversificação de recursos orçamentários, habilidades em sua gestão. É caracterizada pela diversidade de profissionais, extremamente especializados, autônomos e com objetivos heterogêneos. (UNIVERSIDADE FEDERAL DO ESPÍRITO SANTO, 2014).

A UFES é caracterizada por relações políticas, ficando o poder concentrado na Reitoria que tenta implementar suas políticas e objetivos (UNIVERSIDADE FEDERAL DO ESPÍRITO SANTO, 2014). Possui baixa integração entre as atividades operacionais e gerenciais e a comunicação é desenvolvida de forma burocrática (UNIVERSIDADE FEDERAL DO ESPÍRITO SANTO, 2014).

O orçamento é o principal instrumento utilizado para o planejamento e o desencadear do processo orçamentário é muito complexo (UNIVERSIDADE FEDERAL DO ESPÍRITO SANTO, 2014), pois o orçamento se caracteriza por ser uma ferramenta multifacetada, ou seja, pode sofrer influências políticas, jurídicas, contábeis, econômicas, administrativas e comportamentais.

3.3.2 Delineamento e Etapas da Pesquisa

A estratégia de pesquisa qualitativa foi considerada apropriada para o estudo da abordagem do problema, pois possibilitou descrições e explicações detalhadas e específicas de contextos específicos (MILES e HUBERMAN, 1994).

Partindo do objetivo da pesquisa que é investigar os fatores que inibem a institucionalização do orçamento como ferramenta de controle gerencial em uma IFES, o presente estudo de caso foi classificado como descritivo conforme menciona Richardson (1999), visto que descreve os fenômenos ocorridos no processo orçamentário da IFES pesquisada.

Devido à escassez na literatura de estudos sobre o tema desta pesquisa em IFES brasileiras, tendo também o objetivo de melhor compreender o fenômeno da inibição da institucionalização do orçamento como ferramenta de controle, assim como, esclarecer e até mesmo modificar conceitos, esta pesquisa também assume a natureza exploratória (RICHARDSON, 1999; GIL, 2009).

De acordo com Yin (2005), o estudo de caso é um estudo empírico que investiga um fenômeno atual inserido em um determinado contexto de realidade pouco definido e com várias fontes de evidência onde não se pode manipular comportamentos.

O período estudado contemplou o processo orçamentário de 2013 que compreende o período de 15 de maio de 2012 (período que se inicia a elaboração orçamentária) a 31 de dezembro de 2013 (período em que se encerra o processo de execução e avaliação). Foram investigados os fatores impactantes na institucionalização do orçamento como ferramenta de controle gerencial na UFES. Dessa forma, o planejamento da pesquisa pode ser visualizado na figura 5 a seguir.

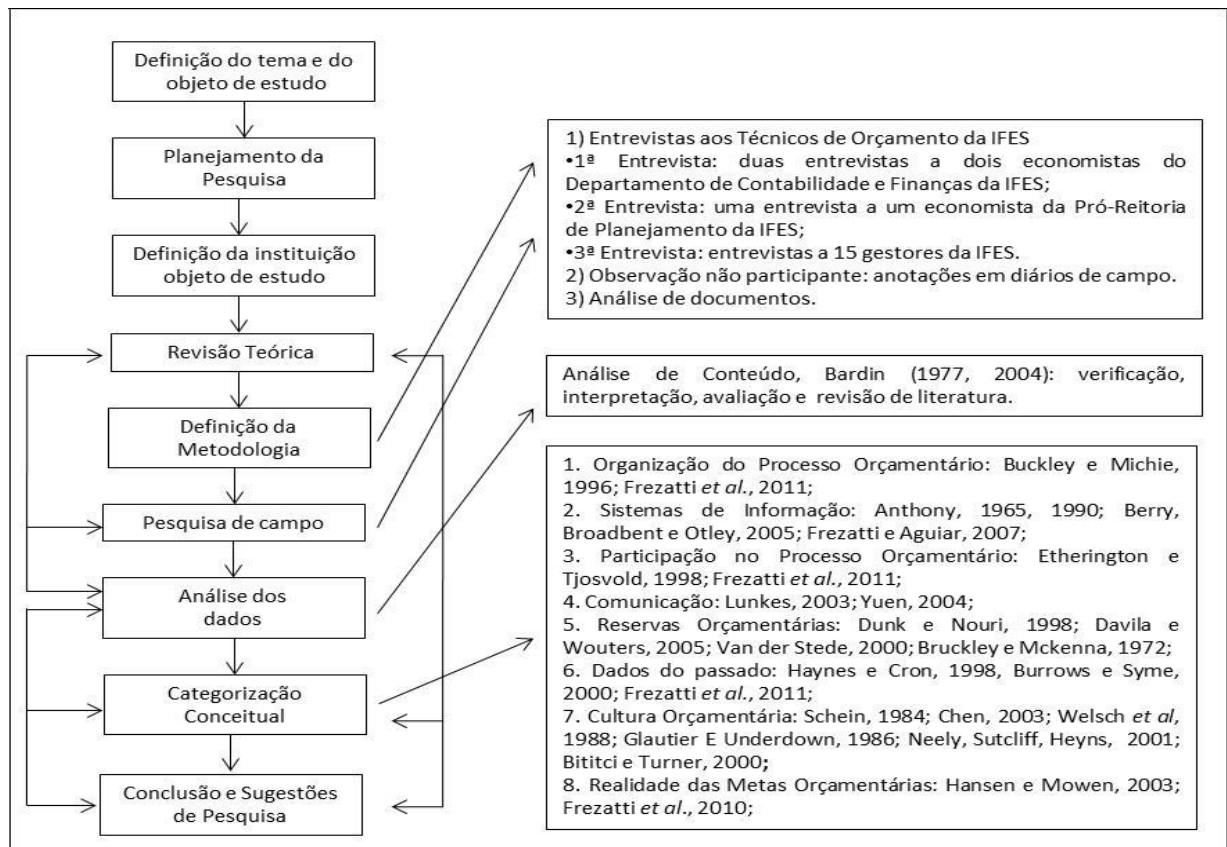


Figura 5: Planejamento das etapas da pesquisa
Fonte: Elaborado pelo autor, 2014.

3.4 COLETA DE DADOS

Após o planejamento da pesquisa foi efetuada a coleta de dados com a utilização de três métodos: entrevista semi-estruturada, observação não participante e análise de documentos.

1) Entrevista semi-estruturada: Conforme recomendado por Manzini (2003) e Gil (2009) este instrumento de coleta de dados foi aplicado com o objetivo de obter diagnósticos e explicações. Desta forma, as entrevistas foram subdivididas em três etapas:

1ª Etapa: Com o objetivo de verificar se o roteiro de entrevista atendia aos objetivos do estudo e se era compreensível aos potenciais respondentes, foi realizado, no mês de dezembro de 2013 um pré-teste com um ex Pró-Reitor de Administração da UFES. Após pequenos ajustes, verificou-se que as questões conseguiram atender aos objetivos de captação de dados, pois contemplou os aspectos levantados nos objetivos geral e específico.

2ª Etapa: Foram feitas três entrevistas com a equipe técnica responsável pelo orçamento da UFES. Inicialmente duas entrevistas a dois economistas lotados no Departamento de Contabilidade e Finanças (DCF) e uma terceira entrevista, com um economista lotado na Pró-Reitoria de Planejamento e Desenvolvimento Institucional (PROPLAN). Justifica-se a escolha destes profissionais, pois são profissionais diretamente ligados à elaboração e ao gerenciamento do processo orçamentário da Universidade. O objetivo das entrevistas foi de descrever e identificar os indivíduos inseridos no processo orçamentário, assim como as etapas do processo e as áreas envolvidas.

Para as três entrevistas aos técnicos que trabalham diretamente com o orçamento da UFES foram aplicadas as questões do tópico 3.1 do roteiro de entrevista (Apêndice A), conforme destaca o quadro 2 a seguir:

Entrevista Semi - Estruturada	Item do Roteiro de Entrevista	Objetivo	Descrição	Número de itens
Economistas	3.1	Visão formal do processo orçamentário	Investigar questões relacionadas às etapas, fases, participantes, alterações, instâncias de aprovação, níveis de desdobramento, comunicação das metas e acompanhamento do processo como um todo.	8

QUADRO 2: OBJETIVO DA PRIMEIRA ENTREVISTA

Fonte: Autor da pesquisa

As entrevistas foram realizadas, transcritas e analisadas no mês de janeiro de 2014. Cabe destacar que as entrevistas foram relevantes para a identificação dos gestores envolvidos com o processo orçamentário.

3ª Etapa: Foram coletadas informações de quinze gestores com envolvimento direto no processo orçamentário da Instituição e com participação em pelo menos um ciclo orçamentário completo. Dessa forma, foram entrevistados dez diretores de centros de ensino e cinco pró-reitores. Importante ressaltar que os gestores de cargos inferiores aos mencionados, conforme destacaram os economistas e, posteriormente, verificou-se “in loco”, como os chefes de departamentos de ensino, coordenadores de colegiados da graduação e coordenadores de cursos de pós-graduação lato e *stricto sensu*, embora forneçam informações para elaboração do orçamento, participam do processo orçamentário de forma passiva, sem envolvimento direto nas decisões que são tomadas durante a execução orçamentária.

Para as três entrevistas a estes gestores da UFES foram aplicadas as questões do tópico 3.2 do roteiro de entrevista (Apêndice A), conforme destaca o quadro 3 a seguir:

Item	Questão	Objetivo	Descrição	Nº de itens
3.2.1	1.1 a 1.6	Perfil do entrevistado	<ul style="list-style-type: none"> • Gênero; • Idade; • Escolaridade; • Formação; • Cargo ou função; • Tempo de vinculação. 	6
3.2.2	1	Visão formal do orçamento	<ul style="list-style-type: none"> • Verificar as etapas do processo orçamentário; • Fases do processo orçamentário; • Participantes do processo orçamentário; • Investigar as alterações no processo orçamentário; • Instâncias de aprovação do orçamento; • Níveis de desdobramento do orçamento; • Pesquisar sobre a importância e qualidade dos sistemas de informações; • Metas do orçamento; • Comunicação das metas; • Acompanhamento do processo orçamentário; • Verificar se o processo ocorre de forma prevista (formal). 	11
	2	Visão real do processo orçamentário	<ul style="list-style-type: none"> • Nível de participação no processo orçamentário; • A relevância da participação no processo orçamentário; • De que forma ocorre a participação. 	3
	3	Visão real do processo orçamentário	<ul style="list-style-type: none"> • Identificar o grau de conhecimento dos entrevistados; • A visão do cenário a sua volta; • Identificar peças chaves do 	4

			<p>processo orçamentário como, por exemplo, questões relacionadas a poder;</p> <ul style="list-style-type: none"> Investigar se quem detém poder é quem formalmente foi indicado para isso. 	
	4	Visão real do processo orçamentário	<ul style="list-style-type: none"> Verificar a existência e relevância de questões políticas; Verificar as interações entre os gestores; Verificar a existência de eventuais negociações entre gestores; Verificação do cumprimento das regras; Verificação da existência de relações frouxas no cumprimento das regras; Verificação da obediência as regras. 	6
	5	Visão real do processo orçamentário	<ul style="list-style-type: none"> Investigar a necessidade de reservas orçamentárias e físicas e como são instituídas; Investigar o impacto das reservas na execução do processo orçamentário. 	2
	6	Visão real do processo orçamentário	<ul style="list-style-type: none"> Investigar a influência das relações informais na liberação de recursos previstos e não previstos. 	1

QUADRO 3: OBJETIVOS DA SEGUNDA ENTREVISTA

Fonte: Autor da pesquisa

Apenas um diretor de centro e um pró-reitor não foram entrevistados. O primeiro, devido à incompatibilidade de agenda com o pesquisador, enquanto o segundo havia assumido uma pró-reitoria recém criada e não estava em pelo menos um ciclo orçamentário no cargo.

Conforme apresentado no Quadro 3, o objetivo dessas entrevistas foi o de identificar as funções do orçamento que estavam institucionalizadas, o grau de conhecimento, envolvimento e participação dos mesmos durante o processo orçamentário e, posteriormente, identificar e compreender os fatores que inibem ou estimulam a institucionalização do orçamento na IFES. As entrevistas foram realizadas nos meses de fevereiro e março de 2014, nas pró-reitorias e nos centros de ensino, no horário e local de preferência dos entrevistados. Posteriormente, as mesmas foram transcritas e analisadas pelo pesquisador.

2) Observação não participante: A observação não participante (dados primários) foi utilizada, pois o autor é contador responsável pela contabilidade e chefe da Seção de Análise e Controle Contábil do Departamento de Contabilidade e Finanças da instituição estudada e

também “faz parte” do processo de execução orçamentária. Presencia o fato, mas não participa, ou influencia qualquer parte do processo (SILVA e MENEZES, 2005, p. 33).

As informações resultantes da observação não participante foram registradas por meio de anotações em diários de campo e posteriormente analisadas. Foi um método adequado de coleta de dados, visto que analisa “fatos” ou “informações” não verbais e o que revelam no momento em que acontecem, ou seja, captam os comportamentos e acontecimentos em momento oportuno (QUIVY e CAMPENHOUDT, 1995).

3) Análise de documentos: A análise de documentos auxiliou na compreensão e na investigação de diversos fatos inseridos no processo orçamentário da IFES (GIL, 2009). Foram analisados os seguintes documentos: a) atas de reuniões da comissão de orçamento da IFES; b) o plano de desenvolvimento institucional; c) relatórios gerenciais do Portal Transparência do Governo Federal; e d) relatórios gerenciais de alguns dos gestores entrevistados.

a) Atas de reuniões da comissão de orçamento da IFES: ajudou a compreender o funcionamento do processo orçamentário a nível formal, mais especificamente as etapas de elaboração, estudo e aprovação;

b) Plano de desenvolvimento institucional: auxiliou a compreender as diretrizes da UFES numa linguagem mais abrangente;

c) Relatórios gerenciais do Portal Transparência do Governo Federal: ajudou a entender sobre as características técnicas e específicas do processo orçamentário da UFES;

d) Relatórios gerenciais de alguns dos gestores entrevistados: auxiliou compreender de que forma estes gestores gerenciavam seus recursos.

Dessa forma, resume-se as etapas e os métodos da pesquisa dos tópicos da análise de resultados conforme quadro 4 a seguir:

TÓPICO	ETAPAS	MÉTODOS
4.1	O orçamento da UFES	<ul style="list-style-type: none"> • Entrevistas a três técnicos de orçamento da UFES; • Análise de documentos.
4.2	Descrição do processo orçamentário da UFES	<ul style="list-style-type: none"> • Observação não participante; • Entrevistas a 15 gestores da UFES.
4.3	Estágios de institucionalização do processo orçamentário da UFES	<ul style="list-style-type: none"> • Entrevistas a 15 gestores da UFES; • Classificação das etapas do processo orçamentário conforme Tolbert e Zucker (1999).
4.4	Estágio de institucionalização das funções do orçamento	<ul style="list-style-type: none"> • Entrevistas a 15 gestores da UFES; • Classificação das etapas do processo orçamentário conforme Tolbert e Zucker (1999).
4.5	Análise e Discussões	<ul style="list-style-type: none"> • Análise de Conteúdo (Bardin, 1977, 2004) com os dados das entrevistas a 15 gestores da UFES, dados da observação não participante e dados da análise documental e de relatórios gerenciais.

QUADRO 4: RESUMO DAS ETAPAS DA ANÁLISE DE RESULTADO E MÉTODOS UTILIZADOS

Fonte: Elaborado pelo autor

Portanto, a obtenção de dados através da utilização de diferentes técnicas permite realizar uma análise mais ampla de todo o processo auxiliando nos procedimentos de tratamento e análise de dados e, conseqüentemente, na obtenção da validade do estudo com possíveis achados (GIL, 2009).

3.5 PROCEDIMENTOS DE TRATAMENTO E ANÁLISE DE DADOS

A interpretação dos fenômenos e a atribuição de significados são básicas no processo de pesquisa qualitativa (SILVA e MENEZES, 2005, p. 20). Desta forma, a análise de dados foi desenvolvida através de Análise de Conteúdo, visto que é um conjunto de técnicas de análise das comunicações (BARDIN, 2004, p. 27). Visa obter por meios sistemáticos e objetivos de descrição de conteúdo qualitativo ou quantitativo que permitam a interpretação e a inferência de conhecimento relativo às condições de produção ou recepção das mensagens (BARDIN, 1977, 2004). Neste sentido, a Análise de Conteúdo assenta-se nos pressupostos de uma concepção crítica e dinâmica de linguagem (FRANCO, 2003, p. 14).

A análise de conteúdo não é um método rígido (BARDIN, 2004). Não há uma receita com as etapas a serem cumpridas para que se chegue a conclusões perfeitas (LAVILLE e DIONNE, 1999). No entanto, na prática pode ser dividida em três partes: pré-análise, exploração do material e tratamento dos resultados (BARDIN, 2004). Desta forma, a pesquisa adotou a divisão de Bardin (2004) e foi desenvolvida conforme figura 6 a seguir:

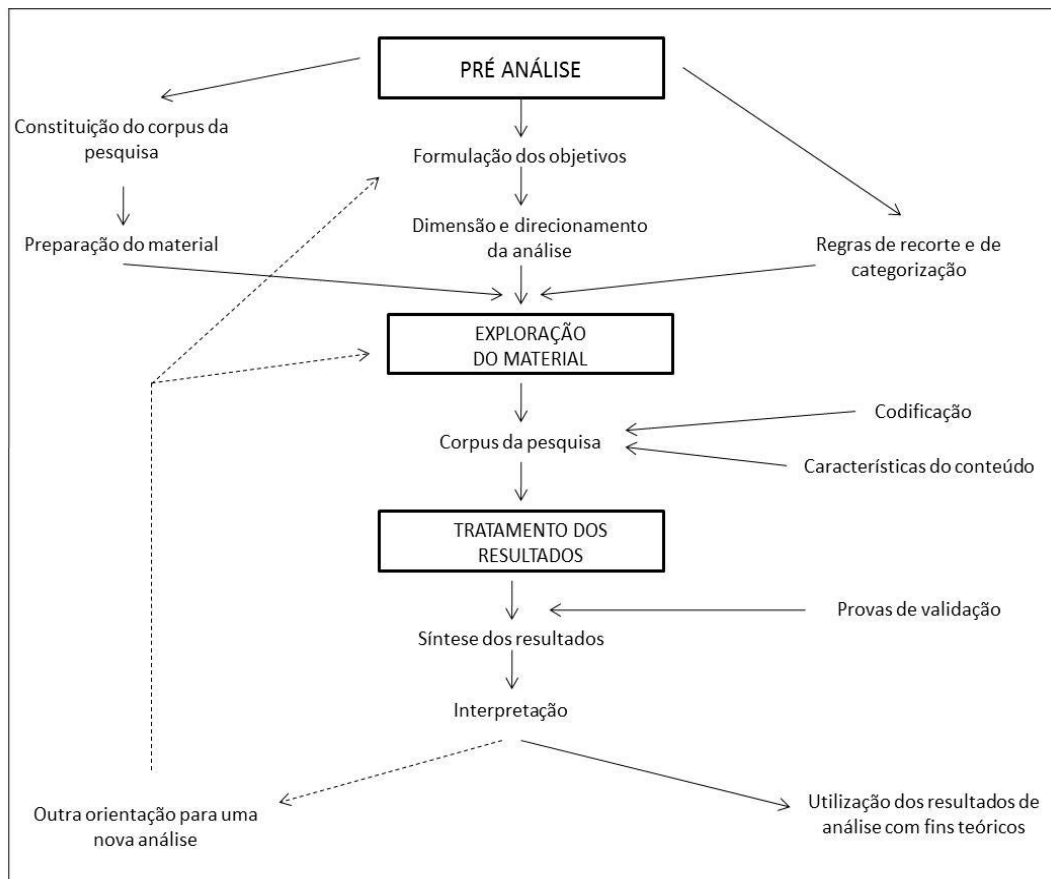


Figura 6: Desenvolvimento da análise da pesquisa

Fonte: Adaptado de Bardin (2004)

Pré-análise: A fase da pré-análise é a fase inicial de constituição e preparação do material “bruto” para a análise. É a união e adaptação dos dados obtidos por todos os métodos de obtenção de dados. É a constituição inicial do CORPUS da pesquisa (LAVILLE e DIONNE, 1999). Nessa pesquisa todos os dados foram organizados inicialmente por meio de entrevista. A partir do CORPUS inicial da pesquisa, a palavra foi o recorte adotado pelo estudo para constituir a unidade de análise, pois é a unidade que pode determinar o fragmento de conteúdo (LAVILLE e DIONNE, 1999). As categorias analíticas foram pré-definidas conforme o modelo de Frezatti *et al.*, (2011). Posteriormente, em função dos objetivos

perseguidos, a partir do conjunto de materiais específicos, seguiu-se para a exploração do material (FRANCO, 2003; LAVILLE e DIONNE, 1999).

Exploração do material: A segunda fase é a análise do material (BARDIN, 2004). A transcrição das entrevistas dos gestores, dos dados dos documentos e da observação não participante e a sua reunião constitui-se o CORPUS da pesquisa (BARDIN, 2004). É uma etapa longa e cansativa, pois é a realização das decisões tomadas na fase da pré-análise (BARDIN, 2004). É a fase da codificação em que os dados brutos são organizados e agregados em unidades, as quais permitam uma melhor descrição das características do conteúdo (BARDIN, 2004). A codificação compreendeu na finalização das definições das categorias analíticas e dos fatores impactantes inicialmente destacadas na pré-análise além da escolha da regra de análise dos dados (BARDIN, 2004).

Desta forma, efetuou-se uma análise temática sobre o CORPUS da pesquisa que é a busca por um tema, ou seja, a significação (ou “núcleo de sentido”) que se desprende naturalmente de um texto analisado segundo critérios relativos à teoria que serve de guia à leitura (BARDIN, 1977). A análise temática adota um recorte de texto que é uma unidade de registro escolhida na fase da pré-análise (BARDIN, 1977). Optou-se pela palavra que é um método eficiente para a investigação qualitativa, visto que expressa a fala cotidiana, seja nas relações afetivas e técnicas, seja nos discursos intelectuais, burocráticos e políticos (MINAYO e SANCHES, 1993). Com os recortes de textos foi possível associar as palavras às categorias propostas por Frezatti *et al.*, (2011).

As categorias analíticas consideradas conforme trabalho de Frezatti *et al.*, (2011) foram: estrutura do processo orçamentário, sistema de informações, participação no processo orçamentário, comunicação, constituição de reservas, grau de realidade, grau de força do passado e cultura de planejamento.

As regras de análise podem ser as mais variadas. A contagem de palavras (enumeração) detecta a significância de unidades de registro (BARDIN, 2004). Sua ausência pode significar alguma omissão (BARDIN, 2004). A frequência com que aparece traduz sua importância (BARDIN, 2004). A intensidade pode ser medida pelo tempo verbal, pelos advérbios de modo, adjetivos e atributos qualificativos (BARDIN, 2004). A direção pode ser favorável, desfavorável ou neutra (BARDIN, 2004). Os polos podem ser direcionais: positivo

ou negativo (impacto positivo ou negativo), bonito ou feio (quando o critério for estético) e pequeno ou grande (quando o critério for de tamanho) (BARDIN, 2004). O presente trabalho adotou como regra de análise os pólos positivo ou negativo para analisar o impacto de cada fator sobre a institucionalização do orçamento como ferramenta de controle.

Há duas maneiras para a composição das categorias analíticas a partir dos fatores impactantes: a primeira baseada em hipóteses teóricas e a segunda pela classificação análoga dos elementos onde, em ambos os casos, há uma repartição e organização dos elementos à medida que são encontradas (BARDIN, 1977, 2004). A metodologia para a composição das categorias analíticas utilizada neste trabalho foi à categorização por classificação análoga de elementos, já que a classificação foi desenvolvida por analogia e de forma progressiva, onde os fatores impactantes ao orçamento foram agrupados a categorias, conforme a relação de semelhança estabelecida.

Como grade de análise foi utilizada a grade de análise mista, pois os fatores foram definidos *a priori* com base na literatura, sendo posteriormente, alteradas conforme as análises das informações (LAVILLE e DIONNE, 1999), ou seja, conforme as especificidades da organização estudada.

Tratamento dos Resultados: Na terceira fase da Análise do Conteúdo, fase do tratamento dos resultados, a interpretação do conteúdo pode ser orientada por diversos polos de atenção, ou seja, polos orientadores da comunicação (VIGOTSKI, 2000; BARDIN, 1977, 2004). Ao encontrar um tema inserido nos dados, foi necessário comparar os enunciados e as ações entre si e se certificar se havia a existência de conceitos que os unisse (BARDIN, 1977, 2004). Durante a interpretação, foi importante e necessário analisar o referencial teórico pertinente à pesquisa, pois foi à base de sustentação das perspectivas significativas do estudo juntamente com os dados obtidos (BARDIN, 1977, 2004; GIL, 2009).

A pesquisa utilizou o método de emparelhamento de análise e utilizou a literatura de orçamento e a teoria institucional para o apoio das interpretações do conteúdo. O emparelhamento de análise é um método em que o pesquisador se apoia para a verificação da correspondência entre a construção teórica e a situação observável, ajudando a comparar o que aparece nos conteúdos com as teorias base da pesquisa (LAVILLE e DIONNE, 1999).

A descrição resumida das etapas da análise de conteúdo aplicada pode ser visualizada no quadro 5 a seguir:

ESQUEMA DE ETAPAS DA ANÁLISE DE CONTEÚDO		
FASE	DESCRIÇÃO	UNIDADE DE ANÁLISE
PRÉ-ANÁLISE	CORPUS inicial da pesquisa	
	Definição da unidade de análise	Palavra
	Definição preliminar das categorias analíticas e dos fatores	Frezatti <i>et al.</i> , (2011).
EXPLORAÇÃO DO MATERIAL (ANÁLISE)	Definição do CORPUS da pesquisa	
	Finalização da definição das categorias analíticas e dos fatores	
	Composição das categorias	Os fatores foram identificados e distribuídos através de classificação análoga de elementos.
	Regra de análise	Pólos positivo e negativo, ou seja, os impacto positivo ou negativo para cada fator no processo orçamentário.
	Grade de análise	Grade mista.
TRATAMENTO DE RESULTADOS	Método de emparelhamento de análise	Literatura de Orçamento e Teoria Institucional.

QUADRO 5: ESQUEMA DAS ETAPAS DO MÉTODO DE PESQUISA

Fonte: Elaborado pelo autor

Dessa forma, após as discussões dos métodos de coleta de dados e do tratamento e análise dos dados pode-se resumir no quadro 6 a seguir como se deu a construção de cada categoria com seus respectivos fatores impactantes:

Categorias	Fatores	Principais Referências	Número de itens	Método de coleta de dados
Estrutura do Processo Orçamentário	<ul style="list-style-type: none"> • Configuração e Gestão do Processo de Orçamentário; • Comparação do Orçamento; • <i>Feedback</i>; • Cenário; • Indicadores de Desempenho; • Definição de Papéis; • Modificações do Ambiente Interno e Externo; • Treinamento. 	Buckley e Michie, (1996); Frezatti <i>et al.</i> , (2011)	8	Entrevista e observação não participante e análise de documentos
Sistema de Informações	<ul style="list-style-type: none"> • Disponibilidade de Informação; • Ferramentas de Sistemas; • Tempestividade da Informação; • Qualidade da Informação. 	Anthony, (1965); Berry, Broadbent e Otley, (2005)	4	Entrevista, observação não participante e análise de documentos
Participação no Processo Orçamentário	<ul style="list-style-type: none"> • <i>Top Down</i>; • Envolvimento e Comprometimento. 	Etherington e Tjosvold, (1998)	2	Entrevista e observação não participante
Comunicação	<ul style="list-style-type: none"> • Comunicação <i>Top-Down</i>; • Clareza dos Objetivos; • Comunicação entre Centros de Ensino e Pró-Reitorias; • Comunicação das Metas e Diretrizes. 	Yuen, (2004)	4	Entrevista e observação não participante
Reserva Orçamentária	<ul style="list-style-type: none"> • Insegurança; • Constituição de reservas orçamentárias. 	Davila e Wouters, (2005)	2	Entrevista, observação não participante e análise de documentos
Dados do Passado	<ul style="list-style-type: none"> • Oportunidades; • Dados Históricos. 	Haynes e Cron, (1998), Burrows e Syme, (2000)	2	Entrevista, observação não participante e análise de documentos
Cultura Orçamentária	<ul style="list-style-type: none"> • Cultura do planejamento e orçamento; • Cultura de rigidez; • Impessoalidade; • Cultura do controle. 	Mintzberg (1992, 1995) e Frezatti <i>et al.</i> , (2011)	4	Entrevista e observação não participante
Realidade das Metas Orçamentárias	<ul style="list-style-type: none"> • Despesas Fixadas e percebidas como inconsistentes. 	Hansen e Mowen, (2003)	1	Entrevista, observação não participante e análise de documentos

QUADRO 6: RESUMO DAS CATEGORIAS E FATORES

Fonte: Pesquisa

4. ANÁLISE DOS RESULTADOS

Para efeito de análise, considerou-se como “fator inibidor” do processo de institucionalização, aquele atributo que contribui de forma negativa para a execução de pelo menos uma das funções do processo orçamentário, prejudicando seu adequado funcionamento. Foi considerado como “fator estimulador” aquele componente que contribui de forma positiva para o processo orçamentário, com o cumprimento de suas funções, ou mesmo ajudando inibir o aparecimento de comportamentos disfuncionais. No entanto, conforme questão de pesquisa, o foco está na investigação e compreensão dos fatores inibidores.

4.1 O Orçamento da UFES

A descrição do processo orçamentário conforme destacado anteriormente foi feito em duas etapas: a primeira foi feita através de três entrevistas, duas entrevistas a dois economistas que fazem parte da equipe técnica responsável pelo orçamento da UFES, lotados no DCF, e uma terceira entrevista, com um economista que também faz parte da equipe técnica responsável pelo orçamento, lotado na PROPLAN.

4.1.1. Descrição Técnica do Orçamento da UFES

Com a entrevista aos membros da equipe técnica responsável pelo orçamento da UFES, destaca-se que o orçamento é projetado em diversas etapas e por diversos setores além de adoção de diversas metodologias para as projeções. É elaborado/programado pelo DCF, com as participações de cada gestor de fonte de recursos próprios (receita própria), da PROPLAN, da PROAD e da Reitoria da UFES.

Internamente, o orçamento segue o seguinte caminho: Elaboração da proposta orçamentária, estudo/aprovação, execução orçamentária/financeira e controle. O quadro 7 resume as características de todo o processo orçamentário da UFES.

CARACTERÍSTICAS DO PROCESSO ORÇAMENTÁRIO DA UFES	
Etapas do processo orçamentário	1 – Elaboração: DCF, gestores de fontes de recursos próprios, PROAD, PROPLAN e Reitoria.
	2 - Estudo e aprovação: DCF, PROAD, PROPLAN e Reitoria.
	3 – Execução: PROAD
	4 – Controle: PROAD (financeiro) e PROPLAN (metas e relatórios de gestão).
Acompanhamento do processo e alterações orçamentárias	DCF e PROPLAN
Comunicação das metas	Reuniões entre a Reitoria, Diretores de Centros e Pró-Reitores.
Desdobramento	Receita por fonte de recursos e a despesa por elemento de despesa.
Receitas	Tesouro: rateio matriz Andifes
	Recursos próprios: estimativas
	Convênios (com outros órgãos)
Despesas	Pessoal (acompanhamento e monitoramento)
	Custeio (há possibilidade de controle)
	Capital (há possibilidade de controle)

QUADRO 7: CARACTERÍSTICAS DO PROCESSO ORÇAMENTÁRIO DA UFES

Fonte: Elaborado pelo autor

De forma genérica, na elaboração do orçamento são traçadas as políticas de investimentos, as metas, as prioridades, as orientações e os limites. Na etapa do estudo e aprovação, o orçamento é apreciado pela Reitoria, pela PROAD e pela PROPLAN. A execução é caracterizada pela execução dos programas contemplados na Lei Orçamentária Anual (LOA) com a tomada de decisões e atividades financeiras que tenha o objetivo de atingir as metas e os objetivos anteriormente determinados. No controle, procura-se obter informações físicas e financeiras que ajudem a controlar e avaliar os programas a serem executados, assim como os em execução e os já executados.

O desdobramento do orçamento das despesas é feito por elemento de despesa e é projetado através da demanda dos departamentos dos centros de ensino e pró-reitorias durante o exercício corrente com reflexos no exercício seguinte. Além deste, também é utilizada uma matriz de alocação interna da PROPLAN. O orçamento da despesa é composto de orçamento de pessoal, de investimentos (capital) e de manutenção geral (custeio). O orçamento de pessoal independe de controle dos gestores, apenas há uma projeção e um monitoramento, ou seja, um acompanhamento da execução e da programação. Os gestores podem se ater a uma

melhor alocação dos recursos de custeio e de capital, pois são onde podem controlar e maximizar a execução orçamentária. É desenvolvida uma reserva orçamentária para as demandas do ano corrente que é gerenciado pelo DCF.

O desdobramento do orçamento das receitas é feito por fonte de recursos e é desenvolvido da seguinte forma: a) parte do orçamento das receitas é desenvolvida pelo DCF, como por exemplo, o orçamento de receitas próprias com alugueis, projetado através de estimativas contratuais; b) parte é de origem de convênios, como por exemplo, convênios com o Ministério da Saúde, entre outros, que são recebidos pela equipe de orçamento, já elaborados e determinados por programas e políticas específicos; c) e o orçamento principal do tesouro nacional que se origina de uma repartição do Ministério da Educação (MEC) através de uma matriz de alocação de recursos chamada Matriz Andifes, regulamentada pelo Decreto Presidencial nº 7.233/2010, que dispõe sobre as diretrizes básicas e os critérios técnicos para a distribuição de recursos orçamentários nas IFES.

A Matriz Andifes tem como objetivo a institucionalização da alocação de recursos de custeio e de capital, de forma a estabelecer a precisão e transparência da repartição dos recursos. Utiliza-se de indicadores de qualidade e produtividade nas áreas de graduação, mestrado *stricto sensu*, doutorado e residência médica, chegando ao indicador chamado “aluno equivalente” que é o principal indicador utilizado para análise de custos das IFES.

Os recursos a serem arrecadados são classificados nas fontes de receita e são programados, em valores correspondentes, nos diversos elementos de despesas. Após a finalização de todo o projeto interno de orçamento da UFES, ou seja, após a consolidação dos orçamentos das despesas (corrente e de capital), assim como o orçamento de receita própria, de convênios e do tesouro, o mesmo é apreciado pela Reitoria, pela PROAD e PROPLAN. Logo após, são criadas as diretrizes para a aplicação adequada dos recursos.

Posteriormente, é encaminhado para o MEC (já que este é responsável pela alocação das receitas do tesouro através da Matriz Andifes), que por sua vez, encaminha o orçamento consolidado para o Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão (MPOG) que é o responsável por desenvolver o orçamento geral da união (projeto de lei orçamentária), que após aprovado pelo Congresso Nacional, será transformado em lei, a Lei Orçamentária Anual (LOA).

No decorrer do ano, a UFES pode processar algumas alterações no orçamento aprovado inicialmente na LOA. O acompanhamento e todas as alterações orçamentárias são tecnicamente estudados pelo DCF e pela PROPLAN, processando-os com todos os detalhes exigidos para um bom acompanhamento, controle e tomada de decisões. Pode-se dar como exemplo, crédito suplementar para pessoal, especial ou até mesmo extraordinário.

Portanto, o orçamento da UFES é composto por programas e ações e apresenta uma programação de valores de forma sistemática entre códigos com várias identificações em que são demonstradas as importâncias a serem arrecadadas (receitas próprias) e a sua provável execução correspondente no exercício financeiro. As principais identificações expressas em códigos são chamadas de itens de receita, fontes de recursos (ambos não se confundem), projetos ou atividades orçamentárias e rubricas de gastos ou elemento de despesa.

4.2 DESCRIÇÃO DO PROCESSO ORÇAMENTÁRIO DA UFES

Com a ajuda da observação não participante, verificou-se que há discordâncias entre o que foi informado nas entrevistas e o que realmente acontece em todo o processo orçamentário. Há disparidades entre o processo orçamentário formal e o real, ou seja, há uma forte estrutura informal inserida na organização. Essa “imperfeição” pode estar relacionada à natureza de organização e a alguns “desvios” durante o processo.

Verificou-se que o poder sobre o orçamento está na Reitoria e que esta delega responsabilidades à PROAD e esta, conseqüentemente, ao DCF. A Reitoria possui o poder, por exemplo, de definir a partição do “bolo orçamentário” da instituição, o poder do remanejamento, do contingenciamento e de constituição de reservas orçamentárias, limitando a autonomia na tomada de decisão dos gestores de centro e dos demais Pró-reitores.

A limitação dos gestores de centro de ensino e de pró-reitorias durante toda a etapa do processo orçamentário pode ser visualizada no quadro 8 a seguir:

PROCESSO ORÇAMENTÁRIO DA UFES	
Etapas do Processo Orçamentário	1 – Elaboração: Elaborado de forma não integrada. A Reitoria implementa suas metas, os gestores de centros de ensino e pró-reitorias não participam. Há apenas informações de alguns gestores de fontes de recursos próprios para a construção de estimativas.
	2 - Estudo e aprovação: Apreciado pela Reitoria. Cabe destacar que deveria ser aprovado pelo Conselho Universitário da Universidade, mas não é.
	3 – Execução: A execução é feita pela PROAD não havendo o devido acompanhamento pelos gestores de centro e pró-reitorias.
	4 – Controle: Desenvolvido pelo DCF e PROPLAN para o desenvolvimento de relatórios de gestão e para o atendimento ao TCU e CGU. Os gestores de centro e pró-reitores não adotam práticas de controle gerencial.
Receitas	Tesouro: Os gestores não participam da definição da partição. A divisão é feita através de rateio da Matriz Andifes. A Reitoria estabelece suas metas e prioridades.
	Recursos próprios: Alguns gestores de projetos enviam suas estimativas para a PROPLAN. Mas, os recursos são específicos para o projeto.
	Convênios: São recursos recebidos de outros órgãos públicos e privados. Os recursos também são específicos para o projeto.
Despesas	Pessoal: Acompanhamento e monitoramento da Reitoria
	Custeio: O controle é realizado pela Reitoria. Não há possibilidade de controle pelos gestores de centro e pró-reitores.
	Capital: O controle é realizado pela Reitoria. Não há possibilidade de controle pelos gestores de centro e pró-reitores.

QUADRO 8: DESCRIÇÃO DO PROCESSO ORÇAMENTÁRIO DA UFES

Fonte: Elaborado pelo autor

Entretanto, estas ações ocorrem dentro das normas e legislações vigentes. A Reitoria e a PROAD estão diretamente relacionadas à tomada de decisão, na elaboração orçamentária, assim como, na autorização dos gastos e no controle das metas.

Foi observado que o processo orçamentário é caracterizado por outros fatores, além do poder. Fatores como a rigidez que está relacionada à racionalidade e as normas e legislações que a instituição está vinculada. Na área pública o gestor só pode fazer o que a lei permite, ou seja, o que está escrito na lei, o que pode ocasionar em processos orçamentários menos ágeis, além de, limitar ainda mais a autonomia e a capacidade de tomada de decisão.

Outro fator observado é a natureza política que está relacionada com a implementação dos limites dos gastos. Setores mais próximos à Reitoria recebem mais recursos que os demais e são mais bem informados sobre o processo orçamentário. Desta forma, um grande desafio é a comunicação da Reitoria com as diferentes áreas de conhecimento da universidade.

Outra grande questão observada é a pluralidade de profissionais, as especificidades da organização e da execução orçamentária, a estrutura da organização e os sistemas de informação específicos do orçamento. A estrutura, assim como os sistemas de informação em geral não são integrados. Cada centro ou pró-reitoria é estruturado conforme a necessidade ou entendimento de seus gestores e as atividades são desenvolvidas sem um padrão, conforme entendimento das chefias ou dos indivíduos inseridos. Cada setor possui seu sistema de informação local e específico.

O orçamento pode não estar refletindo as reais necessidades da comunidade universitária, pois partindo-se do pressuposto de que seus representantes (gestores de centro) não participam em nenhuma das etapas do processo orçamentário, suas necessidades podem não estar sendo atendidas. Pode estar havendo um atendimento parcial conforme a política da Reitoria.

Portanto, há a existência de fatores que podem inibir algumas funções das etapas do processo orçamentário impedindo que o orçamento seja institucionalizado como ferramenta de controle gerencial. Desta forma, antes de analisar estes fatores, é importante analisar o processo de institucionalização de cada etapa do processo orçamentário.

4.3 ESTÁGIOS DE INSTITUCIONALIZAÇÃO DO PROCESSO ORÇAMENTÁRIO DA UFES

Após os estudos da descrição técnica do processo orçamentário da UFES na visão teórica (tópico 4.1) e da descrição do processo orçamentário da UFES na visão real (tópico 4.2), pode-se discutir a institucionalização das etapas do processo orçamentário da UFES, assim como seus estágios.

4.3.1 Institucionalização das Etapas do Processo Orçamentário a Nível Teórico

Elaboração, estudo e aprovação e execução: estão institucionalizados apenas para o atendimento à legislação. É informado pela Reitoria que o orçamento é elaborado de acordo com os demais gestores da IFES, que é aprovado juntamente com a “Administração Superior” e que há o acompanhamento de todos os demais gestores na execução.

As leis que orientam o desenvolvimento das etapas do processo orçamentário são:

- Lei 4320/1964: estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, de acordo com o disposto na Constituição Federal;
- Lei complementar 101/2000: também conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal, estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, ou seja, traça limites na tentativa de gerenciar as contas públicas. É um grande instrumento para o controle gerencial das contas públicas, pois impõe limites de gastos e endividamento do Estado como um todo.

Controle: não foi institucionalizado como prática gerencial, pois os gestores de centro de ensino e de pró-reitorias não possuem autonomia sobre o orçamento. A ferramenta é utilizada apenas como prática para autorização de verbas pela Reitoria, ou seja, funciona somente pra mostrar se um determinado setor ainda possui crédito orçamentário para uma despesa específica. Possuindo crédito, a despesa é autorizada. Não possuindo, o pedido de despesa é negado, com a justificativa de que o limite dos gastos já foi alcançado.

4.3.2 Institucionalização das Etapas do Processo Orçamentário a Nível Real

Observa-se que as características teóricas e práticas são difusas. Nenhuma das etapas sob esta ótica está institucionalizada. Os motivos são:

Elaboração: os gestores de centro de ensino e pró-reitorias não participam da elaboração do orçamento, pois para o seu desenvolvimento parte-se da matriz Andifes e de

estimativas. A elaboração é fechada a um corpo técnico especializado da universidade (DCF e PROPLAN) que aplica as políticas da Reitoria definindo metas e prioridades.

Estudo e aprovação: é apreciada pela Reitoria com o auxílio da PROPLAN, sem a participação dos gestores de centro e pró-reitorias. Na realidade, como a IFES é uma organização que delibera suas decisões de forma consultiva, através de um Conselho Universitário, esta etapa deveria ser aprovada por este conselho, havendo a participação de todos os segmentos da universidade.

Execução: os gestores de centro e de pró-reitorias ficam “reféns” da disponibilidade de recursos (limites dos gastos), “controle” efetuado pela PROAD com o auxílio do DCF, que detém o poder da autorização da execução de uma determinada despesa. É nesta etapa que surgem fatores como questões políticas que podem inibir a institucionalização do orçamento como prática de controle gerencial. Nesta etapa nasce o famoso “processo embaixo do braço” que é uma visita formal de um gestor ao Reitor para fazer o pedido de recursos orçamentários para uma determinada demanda.

Controle: o controle financeiro fica a cargo do DCF e o controle das metas e prioridades a cargo da PROPLAN. Os gestores de centro de ensino e pró-reitorias ficam excluídos do controle orçamentário e isto pode ser motivado por fatores como centralização de poder, orçamento *top down*, questões políticas e até mesmo devido à constituição de reservas orçamentárias durante o processo orçamentário. É a etapa que mais pode sofrer impacto de fatores inibidores da institucionalização, pois não foi institucionalizado no plano teórico e nem no plano real.

4.3.3 Estágios da Institucionalização das Etapas do Processo Orçamentário da UFES

Elaboração, estudo e aprovação e execução: em nível formal (teórico) estão institucionalizadas, pois são práticas já incorporadas aos indivíduos e setores devido a exigências da legislação. Estas etapas correspondem ao estágio da Objetivação de Tolbert e Zucker (1999) ou estágio de semi-institucionalização, pois possui significado e valor a organização. Nesta etapa já se tem consciência de determinada questão organizacional e de que o mesmo é passível de solução por meio de uma estrutura específica (REIS, 2011).

Observou-se que ocorre o monitoramento e a teorização nestas três etapas (TOLBERT e ZUCKER, 1999). O monitoramento pode ser representado pela evidência de outras organizações que adotam as mesmas políticas, procedimentos ou regras, já que, as legislações contemplam todas as IFES do Brasil (TOLBERT e ZUCKER, 1999). A teorização fornece uma justificativa técnica e especializada para a adoção de procedimentos teóricos (TOLBERT e ZUCKER, 1999). Desta forma, o monitoramento e a teorização criam um consenso legitimando cognitivamente e normativamente estas etapas na organização (TOLBERT e ZUCKER, 1999; REIS, 2011).

A não institucionalização no nível de execução (real) pode ser resultado de uma comunicação pouco eficiente da organização, assim como, baixa participação dos envolvidos no processo, assim como, as relações políticas entre os gestores.

Controle: o controle é a única etapa que não foi institucionalizada nas duas etapas. A não institucionalização pode ser fruto de fatores como a falta de autonomia e participação no processo orçamentário. Conforme destacado anteriormente, os gestores de centro não possuem controle ou qualquer tipo de influência sobre o orçamento. Verificou-se relações de poder e política atrelados ao processo orçamentário.

ETAPA DO PROCESSO ORÇAMENTÁRIO	INSTITUCIONALIZAÇÃO		ESTÁGIO (TOLBERT e ZUCKER, 1999)
	TEÓRICO	REAL	
Elaboração	Sim	Não	Objetivação - semi institucionalização
Estudo e Aprovação	Sim	Não	Objetivação - semi institucionalização
Execução	Sim	Não	Objetivação - semi institucionalização
Controle	Não	Não	Não está institucionalizado

QUADRO 9: ESTÁGIO DE INSTITUCIONALIZAÇÃO DAS ETAPAS DO ORÇAMENTO

Fonte: Pesquisa

Portanto, é fundamentalmente importante compreender os fatores inibidores da utilização do orçamento como prática de controle gerencial. Desta forma, é necessária a análise das entrevistas aos gestores para a identificação dos mesmos, mas também, tendo o cuidado em observar as características específicas da IFES.

4.4 ESTÁGIO DE INSTITUCIONALIZAÇÃO DAS FUNÇÕES DO ORÇAMENTO

Esta etapa será importante para discutir a proposição 1 de Frezatti *et al.*, (2011). Foi observado que as funções do orçamento não estão institucionalizadas ou ainda não estão

institucionalizadas de forma plena conforme quadro 10. A instituição pesquisada possui planejamento orçamentário formal, elaborado por especialistas em setor específico para esse fim. No entanto, a sua execução é meramente cerimonial, pois na prática não há um planejamento efetivo na universidade. Dessa forma, há ausência de integração do planejamento estratégico com o orçamento ocasionando utilização inadequada, provocando problemas como: deficiências na organização do processo orçamentário (GARRISON e NOREEN, 2000; NEELY, SUTCLIFF, HEYNS, 2001), a constituição de reservas orçamentárias (OTLEY, 1985; MERCHANT, 1985; DAVILA e WOUTERS, 2005; VAN DER STEDE, 2000), utilização de dados histórico nas estimativas (HAYNES e CRON, 1998, BURROWS e SYME, 2000), comportamentos disfuncionais (HOFSTEDE, 1967; ONSI, 1973; LUKKA, 1988; HANSEN e MOWEN, 2003) e um grau de realidade baixo (WELSCH, HILTON e GORDON, 1988; VAN DER STEDE, 2001; MERCHANT, 1985; HANSEN e MOWEN, 2003; YUEN, 2004).

Não há controle formal e nem na execução, pois os gestores não sabem sobre suas parcelas de orçamento e informações sobre o executado. Assim, a ausência de controle inibe a utilização adequada do orçamento, provocando os problemas como: a não avaliação de desempenho (YUEN, 2004; DAVILA e WOUTERS, 2005), baixa participação no processo (HOPWOOD, 1972; KENIS, 1979; BROWNELL, 1982; BIRRNBERG *et al.*, 1983; CHENHALL, 1986; YOUNG, 1985; SHIELDS E SHIELDS, 1998), deficiências na organização do processo orçamentário (GARRISON e NOREEN, 2000; NEELY, SUTCLIFF, HEYNS, 2001), utilização de dados históricos nas estimativas (HAYNES e CRON, 1998, BURROWS e SYME, 2000), comportamentos disfuncionais (HOFSTEDE, 1967; ONSI, 1973; LUKKA, 1988; HANSEN e MOWEN, 2003) e um grau de realidade baixo (WELSCH, HILTON e GORDON, 1988; VAN DER STEDE, 2001; MERCHANT, 1985; HANSEN e MOWEN, 2003; YUEN, 2004).

O não desenvolvimento de uma avaliação de desempenho a nível formal e de execução, inibe a utilização adequada do orçamento, gerando problemas como: baixa participação no processo (HOPWOOD, 1972; KENIS, 1979; BROWNELL, 1982; BIRRNBERG *et al.*, 1983; CHENHALL, 1986; YOUNG, 1985, SHIELDS e SHIELDS, 1998), rigidez das metas (WELSCH, HILTON e GORDON, 1988; GLAUTIER e UNDERDOWN, 1986; NEELY, SUTCLIFF, HEYNS, 2001; BITITCI e TURNER, 2000), o

não desenvolvimento de indicadores de desempenho (KAPLAN e NORTON, 1996) e deficiências na organização do processo orçamentário (GARRISON e NOREEN, 2000; NEELY, SUTCLIFF, HEYNS, 2001).

Foi verificado que não há uma comunicação eficaz e uma integração efetiva na universidade, pois não há uma comunicação gerencial entre todos os gestores e as ações de suas unidades não são integradas. O não desenvolvimento de uma comunicação eficaz e uma integração efetiva inibem a utilização adequada do orçamento, gerando problemas como: baixa participação no processo (HOPWOOD, 1972; KENIS, 1979; BROWNELL, 1982; BIRRNBERG *et al.*, 1983; CHENHALL, 1986; YOUNG, 1985, SHIELDS e SHIELDS, 1998), deficiências na organização do processo orçamentário (GARRISON e NOREEN, 2000; NEELY, SUTCLIFF, HEYNS, 2001), a constituição de reservas orçamentárias (OTLEY, 1985; MERCHANT, 1985; DAVILA e WOUTERS, 2005; VAN DER STEDE, 2000), utilização de dados histórico nas estimativas (HAYNES e CRON, 1998, BURROWS e SYME, 2000), comportamentos disfuncionais (HOFSTEDDE, 1967; ONSI, 1973; LUKKA, 1988; HANSEN e MOWEN, 2003) e um grau de realidade baixo (WELSCH, HILTON e GORDON, 1988; VAN DER STEDE, 2001; MERCHANT, 1985; HANSEN e MOWEN, 2003; YUEN, 2004).

FUNÇÃO DO ORÇAMENTO	INSTITUCIONALIZAÇÃO		ESTÁGIO (TOLBERT e ZUCKER, 1999)
	TEÓRICO	REAL	
Planejamento Orçamentário	Sim	Não	Objetivação - semi institucionalização
Controle	Não	Não	Não está institucionalizado
Avaliação de Desempenho	Não	Não	Não está institucionalizado
Sistema de Comunicação	Não	Não	Não está institucionalizado
Sistema de Integração	Não	Não	Não está institucionalizado

QUADRO 10: ESTÁGIO DE INSTITUCIONALIZAÇÃO DAS FUNÇÕES DO ORÇAMENTO

Fonte: Pesquisa

Desta forma, em decorrência do não atendimento da proposição 1 de Frezatti *et al.*, (2011), parte-se para a verificação dos fatores da proposição 2 (tópico seguinte) para a análise das proposições 3, 4 e 5.

4.5 ANÁLISE E DISCUSSÕES

Na análise dos elementos estruturais, observou-se que na organização do processo de planejamento há a inexistência do planejamento no nível de execução (real) gerando distorções, pois o orçamento apresentou uma função diferente daquela para a qual se destinava. Observou-se que a elaboração do orçamento é feito sem o alinhamento com o planejamento, ocasionando na ausência de indicadores representando as estratégias da organização. Assim, a falta de indicadores influencia a avaliação de desempenho, influenciando a estruturação do sistema de informação (que “privilegia” a elaboração do orçamento em relação a outras etapas), a dependência de dados históricos e a falta de alinhamento entre os indicadores e as metas com o direcionamento estratégico, assim como, de instrumentos para a projeção de dados físicos e financeiros (FREZATTI, *et al.*, 2008). O sistema de informação, foca principalmente a fase de elaboração formal (teórica), fase que está institucionalizada.

Os gestores de centro de ensino e de pró-reitorias são compostos por dez homens e cinco mulheres, sendo três pós-doutores e sete doutores, quatro doutoras e uma mestre. Possuem média de idade de 50 anos, média de 20 anos de vinculação com a UFES e uma média de três anos na função de gestores. Suas formações são as mais variadas. No caso dos centros de ensino, suas especializações são de acordo com as áreas afins de seu centro, mas não voltados à gestão, ou mesmo, ligados a orçamento. Há, por exemplo, doutores em física, artes e até mesmo doutor em engenharia aeronáutica. Apenas um gestor é administrador de carreira da UFES, o restante são professores associados ou adjuntos confirmando uma administração de maioria de professores. O quadro 11 a seguir resume o perfil dos gestores:

PERFIL DOS GESTORES							
Homens	Mulheres	Pós-doutores	Doutores	Mestres	Média de idade	Tempo de vinculação	Tempo no cargo
10	5	3	11	1	50	20	3 anos

QUADRO 11: PERFIL DOS GESTORES DE CENTRO DE ENSINO E PRÓ-REITORIAS

Fonte: Pesquisa

Evidenciou-se que devido à formação (mesmo sendo as mais variadas), a média de idade (evidencia maturidade) e mais especificamente o tempo de vinculação e no cargo (apresentam mais conhecimento das especificidades da organização), estes gestores teriam plena capacidade para gerenciar seus orçamentos. A gestora mestre que é administradora de

carreira da UFES possui mestrado na área de administração universitária e demonstrou um grande conhecimento e preparo em suas análises sobre orçamento. Portanto, não foi observado óbice para que não possam gerenciar seus próprios recursos orçamentários. Muito pelo contrário, poderiam aplicar os recursos de uma melhor forma, melhor atendendo às necessidades da comunidade acadêmica, mesmo apresentando objetivos difusos e antagônicos devido à diversidade de suas áreas.

A figura 7, a seguir, demonstra a rede de interações entre os gestores. No centro da figura pode-se verificar os gestores que mais se interagem na UFES. A explicação para o entrevistado O interagir com todos os demais gestores está no fato de ser o gestor que faz o acompanhamento da execução orçamentária, responsabilidade delegada pela Reitoria. Assim, é natural que tenha interações com todos os demais gestores, pois as interações são especificamente para o trato de assuntos do processo orçamentário. Fato que não ocorre com o entrevistado K, que apesar de interagir com todos os demais gestores, o foco não é o processo orçamentário, mas sim assuntos relacionados ao plano de desenvolvimento institucional da UFES, assim como as prestações de contas dos projetos de cada setor.

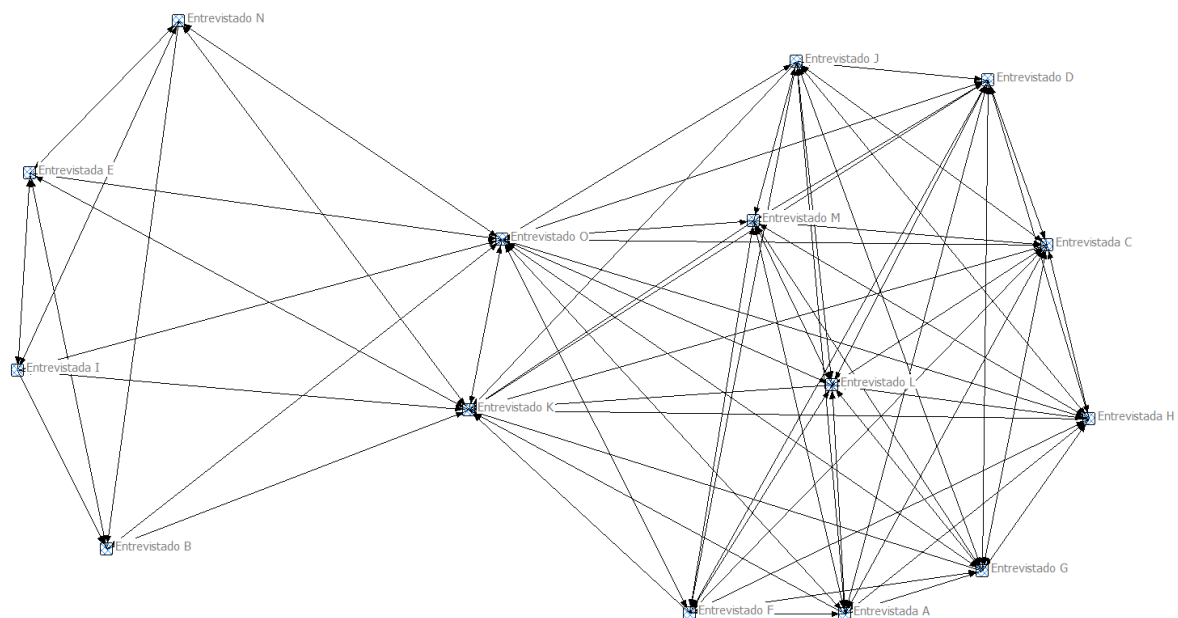


Figura 7: Interação entre os gestores da UFES
Fonte: pesquisa

A figura 7 ainda demonstra em seu lado direito composto pelos entrevistados J, D, M, C, L, H, F, A e G uma maior interação entre si. A explicação está no fato destes gestores

representarem somente os centros de ensino e que a cada dois meses encontram-se no Fórum de Diretores de Centro de Ensino, conforme destacado anteriormente. Promovem uma maior interação para a troca de informações sobre os procedimentos administrativos. O orçamento não é o foco do fórum, mas também é objeto de discussão.

No lado esquerdo da figura 7, observa-se os entrevistados N, E, I e B que possuem maiores interações entre si. Representam as Pró-Reitorias e as interações estão relacionadas também a procedimentos administrativos e não há foco no processo orçamentário.

A explicação para haver maiores interações entre os centros de ensino e entre as pró-reitorias de forma isolada está no fato de os gestores de centro serem designados aos respectivos cargos de forma eletiva, enquanto os pró-reitores são designados por indicação da Reitoria. Ou seja, há uma interação maior entre os centros devido a não participação no processo orçamentário. Neste sentido, nascem os relacionamentos políticos para a solução de questões do processo orçamentário.

Assim, após a caracterização dos entrevistados, parte-se para a análise dos elementos conforme preceitua Frezatti *et al.*, (2011). Assim, conforme destacado no tópico metodológico, o estudo chegou às seguintes categorias: estrutura do processo orçamentário, sistema de informações, participação no processo orçamentário, comunicação, cultura orçamentária, grau de realidade orçamentária, constituição de reservas orçamentárias e dados do passado.

Na categoria Estrutura do Processo Orçamentário foram identificados oito fatores que impactam a institucionalização conforme quadro 12 a seguir:

Categoria	Fatores	Descrição	Impacto sobre a Institucionalização			
			Como é		Como deveria ser	
			Inibe	Estimula	Inibe	Estimula
Estrutura do Processo Orçamentário	Configuração e Gestão do Processo Orçamentário	Recursos tecnológicos disponibilizados aos gestores.		X		X
		Estruturação e divulgação da agenda do processo orçamentário (planejamento, execução e controle).	X			X
		Gerenciamento do processo orçamentário (planejamento, execução e controle).	X			X
	Definição de Critérios de Planejamento	Seleção de parâmetros para comparação do orçado e realizado.		X		X
	Feedback	Sistemática eficaz de controle do processo de planejamento frente aos resultados esperados.	X			X
	Cenário	Dificuldades na percepção de mudanças e projeções de cenários relacionados à UFES, afetando as definições de premissas (variáveis operacionais).	X		X	
	Indicadores de desempenho	Definição de indicadores que evidenciem relações de causa e efeito das atividades da organização.	X			X
	Definição de Papéis	Definição clara do papel dos gestores envolvidos no processo orçamentário e de suas responsabilidades.		X		X
	Modificações do Ambiente Interno e Externo	Entendimento dos gestores quanto aos ajustes necessários em decorrência de mudanças macroeconômicas (externo) e nas estratégias da organização (interno).		X		X
Treinamento	Capacitação dos envolvidos no processo em termos de sustentação teórica e prática adequada para apoiar os procedimentos práticos, inclusive para a adequada utilização das ferramentas sistêmicas disponíveis.	X			X	

QUADRO 12: CATEGORIA ORGANIZAÇÃO E ESTRUTURA DO PROCESSO ORÇAMENTÁRIO

Fonte: Pesquisa

Nessa categoria foi observado que os recursos tecnológicos disponíveis para os gestores acompanharem o processo orçamentário são variados e vão desde um sistema gerencial oficial do governo federal (SIAFI Gerencial) a sistemas gerenciais locais desenvolvidos pelos contadores do DCF, que utilizam da ferramenta de extrator de dados do SIAFI WEB para a construção dos bancos de dados. Destaca-se o relatório de comparação do orçado e realizado, relatório útil para a pequena parcela de gestores que o utiliza. A questão dos recursos tecnológicos disponíveis foi bastante destacada por alguns gestores, pois foi mencionado que não existia uma estrutura para o fornecimento de informações. Perceberam-

se dos gestores, mais especificamente os de centro, que desconheciam sobre a estrutura fornecida pelo Governo Federal e pela própria universidade para o fornecimento de informações.

A estruturação, divulgação e gerenciamento do processo orçamentário são desenvolvidos pela PROPLAN juntamente com a Reitoria e a PROAD, sendo esta última responsável pelo gerenciamento do orçamento, mais especificamente o DCF. Cabe destacar que este tipo de estruturação não permite que o gestor de centro participe do processo, pois tudo é comandado e decidido pela Reitoria. A divulgação acontece “por acontecer” em forma de reunião com os gestores, mas o foco não é o orçamento. Dessa forma, os gestores apelam pelas relações políticas e ficam reféns do poder auferido pela Reitoria.

Apesar da grande especialização dos gestores, da capacidade de gestão e reorganização em momentos de crises ou contingências, foi observado que possuem dificuldades para enxergar as mudanças e projeções de cenários ao qual a UFES está relacionada. [...] Não compreendo globalmente muito bem o cenário em que a UFES está inserida, sei que isso afeta as questões técnicas para a divisão do bolo orçamentário e também não sei quais são as premissas técnicas utilizadas para esta divisão (Entrevistada A). Isto acontece devido à falta de treinamento, falta de participação no processo de planejamento orçamentário e à falta de indicadores que evidenciem as relações de causa e efeito das atividades. Também pode ser explicado devido ao isolamento que os gestores têm da Reitoria, responsável por repassar as questões advindas do Governo Federal e de outros órgãos federais. Gestores mais próximos à Reitoria possuem uma percepção maior das questões do ambiente externo.

Notou-se que alguns poucos gestores não compreendem muito bem como se elabora o orçamento e seguem um “padrão de execução” orçamentário de maneira passiva. Mas, vale destacar que compreendem seu papel e suas responsabilidades no processo orçamentário, apesar de alguns se importarem um pouco menos com a ferramenta de controle e outros destacarem que a consulta e o acompanhamento de seu orçamento é feita periodicamente e que ainda gostariam de ter autonomia sobre o mesmo. Estes gestores “mais críticos” também são mais dinâmicos a ajustes necessários introduzidos no processo orçamentário fruto de mudanças. [...] Compreendo o funcionamento do processo orçamentário, sei que a área

pública vive em constante mudança, tenho consciência de minhas responsabilidades, mas procuro sempre buscar da melhor forma as demandas de meu centro (Entrevistado B).

Os problemas destacados nesta categoria são corroborados pela literatura de orçamento que versa que os problemas relacionados à estrutura do processo exigem treinamento, maior participação dos gestores no processo de planejamento e controle (FREZATTI, *et. al.*, 2011). Francisco e Faria (2008) destacam, em sua pesquisa em 41 IFES, que gestores estão conscientes da importância de sua participação no processo orçamentário.

Na categoria Sistema de Informação foram identificados quatro fatores que impactam a institucionalização, conforme quadro 13 a seguir:

Categoria	Fatores	Descrição	Impacto sobre a Institucionalização			
			Como é		Como deveria ser	
			Inibe	Estimula	Inibe	Estimula
Sistemas de Informação	Disponibilidade de Informação	Geração e fornecimento de informações adequados às demandas dos centros de ensino e pró-reitorias.		X		X
	Ferramentas de Sistemas	<i>Hardware</i> adequado às necessidades e <i>Softwares</i> integrados, incluindo ferramentas para extração de dados, projeções e simulações (quantitativas e financeiras) e geração de relatórios.		X		X
	Tempestividade da Informação	Fornecimento das informações de forma oportuna (momento adequado).		X		X
	Qualidade da Informação	Informações fidedignas e confiáveis.		X		X

QUADRO 13: CATEGORIA SISTEMA DE INFORMAÇÃO

Fonte: Pesquisa

Constatou-se nesta categoria que todos os fatores influenciam de maneira positiva a institucionalização do orçamento como ferramenta de controle. Entretanto, é uma categoria que merece algumas considerações críticas sobre as informações mencionadas pelos gestores pesquisados, pois alguns sistemas de informação apresentam tecnologia complexa. Há uma maior necessidade de integração dos sistemas de informação, pois são locais e atendem somente a um determinado setor. A integração poderia aumentar a padronização, a tempestividade e a qualidade das informações solicitadas pelos gestores no processo orçamentário. Destacam que a ferramenta de controle “oficial”, SIAFI Gerencial, apesar de fornecer relatórios fidedignos, confiáveis e bastante relevantes, ainda carece de melhorias nos parâmetros a serem escolhidos para a geração dos relatórios gerenciais, além de poucos profissionais dominarem o mesmo. Alguns gestores desconhecem essas ferramentas para a

geração de informações, trabalhando de forma passiva, pois sabem que o orçamento é pré-formatado, possuindo assim, pouca autonomia sobre o mesmo.

Como consequência, a informação fica mais restrita e, conseqüentemente, uma visão orçamentária mais global por parte destes gestores pode ficar comprometida. Esses problemas também podem ocorrer devido à maneira como a formatação, o nível de detalhamento, tempestividade e qualidade das informações são disponibilizados aos gestores durante o processo orçamentário, através dos modelos de relatórios gerenciais, conforme destaca o relato: [...] a formatação dos relatórios gerados, assim como seu detalhamento e até mesmo a qualidade das informações dos relatórios gerenciais poderiam ser melhorados (Entrevistado B). Como há uma grande diversidade na formação dos gestores, característica das IFES, alguns possuem dificuldades para analisar os mesmos, o que seria normal, por exemplo, a um gestor iniciante. Como não há nenhum tipo de treinamento na área orçamentária, a dificuldade foi bastante destacada nas entrevistas.

Foi verificado que os gestores das pró-reitorias possuem uma maior estrutura e um pouco mais de entendimento sobre os sistemas de informações orçamentários da UFES, assim como, o processo orçamentário como um todo. Isto pode ser explicado devido a uma maior proximidade com a Reitoria e, conseqüentemente, um maior contato com a PROAD e o DCF, além de algumas pró-reitorias possuírem profissionais técnicos específicos para o acompanhamento do processo orçamentário. Portanto, notou-se grande dificuldade na leitura dos relatórios, mas os sistemas de informação seguem cumprindo com seu objetivo: fornecer informação.

Dávila e Wolters (2005) e Frezatti *et al.*, (2008) discutem a relevância dos sistemas de informação para o processo orçamentário. Dávila e Wolters (2005) entendem que os sistemas de informação podem afetar o planejamento da organização e Frezatti *et al.*, (2008) propõe sobre um modelo em que os sistemas de informações podem impactar várias outras variáveis de gestão inseridos em um processo orçamentário.

Na categoria Participação no Processo Orçamentário foram identificados dois fatores que impactam a institucionalização conforme quadro 14 a seguir:

Categoria	Fatores	Descrição	Impacto sobre a Institucionalização			
			Como é		Como deveria ser	
			Inibe	Estimula	Inibe	Estimula
Participação no Processo Orçamentário	<i>Top Down</i>	Imposição de metas orçamentárias sem negociação ou discussão prévia.	X		X	
	Envolvimento e Comprometimento	Grau de envolvimento e comprometimento no processo orçamentário.		X		X

QUADRO 14: CATEGORIA PARTICIPAÇÃO NO PROCESSO ORÇAMENTÁRIO

Fonte: Pesquisa

Um grande problema verificado nesta categoria é a imposição de metas orçamentárias sem uma negociação ou discussão prévia, ou seja, o orçamento é formalizado e estruturado de cima para baixo (Orçamento *Top Down*) conforme afirma o respondente: [...] Sinto muita falta de uma descentralização de recursos (Entrevistada H). Há reuniões com o objetivo de informar e “decidir” as prioridades. No exercício de 2013, a Reitoria destacou como prioridade o término das obras de todos os Campi. A “participação” dos gestores ficou limitada a duas reuniões, pois a prioridade foi colocada como um tipo de execução de primeira necessidade e de forma informativa, assim destaca o entrevistado: [...] na reunião foi informado que a prioridade da UFES para o ano de 2013 seria com o término das obras (Entrevistado C). Os gestores compreenderam a necessidade da meta, mas também entendem que a centralização do orçamento é um fator que diminui sua autonomia sobre o orçamento, pois boa parcela já foi pré-alocada neste tipo de despesa que pode ser de custeio (reformas e manutenção) ou mesmo de capital (construções de edifícios e compra de equipamentos), reduzindo suas participações no processo.

Entretanto, mesmo havendo um entendimento de que a imposição de metas diminui suas autonomias sobre suas gestões, verificou-se que há o envolvimento e comprometimento adequados dos gestores durante todo o processo orçamentário, pois há a compreensão de que o orçamento deve ser monitorado para servir como base para a autorização das despesas e acompanhamento das receitas; principalmente as receitas próprias, cujas origens são de vestibulares, alugueis, leilões, projetos de pós-graduação (*lato sensu*), taxas e convênios. Apenas dois gestores defenderam a centralização de recursos, destacando que é a maneira mais fácil para organizar e controlar o orçamento, assim como toda a organização: [...] o discurso de descentralização do orçamento é demagógico (Entrevistada I). Outro gestor

defendeu que uma possível descentralização das licitações, por exemplo, poderia levar a organização a um caos perante aos órgãos de controles federais, além de elevar os riscos da Reitoria, frente a órgãos de controle, conforme destaca um respondente: [...] a descentralização pode elevar o risco da Administração Central (Entrevistado O). Notou-se que quanto mais próximo era o gestor da Reitoria, mais convergentes eram suas linhas de pensamento para a questão orçamentária.

O estudo de Francisco e Faria (2008) descreve a característica centralizadora em 41 IFES, mostrando que o orçamento na maioria delas se dá de forma centralizada, confirmado a análise acima. O estudo de Pires, Rosa e Silva (2010) propõe novos modelos de alocação de recursos incorporando a descentralização do processo orçamentário mediante a autonomia de programação e dotação própria para cada setor de uma IFES. O mérito em descentralizar o orçamento encontra-se, exatamente, no caráter político da descentralização: o deslocamento do poder do nível central para as unidades acadêmicas, o que é saudável (PIRES, ROSA e SILVA, 2010, p. 268).

O poder e a responsabilidade nas universidades ficam formalmente concentrados na Reitoria, “impondo” assim, submissão a regras, procedimentos, formalidades e a metodologias de trabalho. Todavia, informalmente, o poder é compartilhado por diferentes grupos internos, as quais possuem o poder especialista, dificultando sobremaneira a imposição de regras e gerando um processo decisório essencialmente político. Esta influência política prejudica o processo orçamentário da UFES, pois a Reitoria passa a fazer “concessões” do bolo orçamentário a seus aliados políticos, impondo seus interesses e estabelecendo suas metas.

Na categoria Comunicação foram identificados quatro fatores que impactam a institucionalização conforme quadro 15 a seguir:

Categoria	Fatores	Descrição	Impacto sobre a Institucionalização			
			Como é		Como deveria ser	
			Inibe	Estimula	Inibe	Estimula
Comunicação	Comunicação Top-Down	Clareza na comunicação de cima para baixo.	X			X
	Clareza dos Objetivos	Clareza na comunicação dos objetivos de curto prazo.	X			X
	Comunicação entre Centros de Ensino e Pró-Reitorias	Integração e cooperação.		X		X
	Comunicação das Metas e Diretrizes	Comunicação eficaz das metas e diretrizes estabelecidas.	X			X

QUADRO 15: CATEGORIA COMUNICAÇÃO

Fonte: Pesquisa

Foi verificado um comportamento *top down* por parte da Reitoria, em que na maioria das vezes, não há uma clareza das diretrizes, dos objetivos e das metas orçamentárias, pois havia respostas desencontradas dos gestores sobre o mesmo assunto. Os gestores dos centros de ensino e pró-reitoria são informados sobre as prioridades e metas orçamentárias. Entretanto, a Reitoria não se preocupa e se interessa em esclarecer especificamente os motivos ou as premissas que influenciaram as opções por tais prioridades e metas.

Na tentativa de amenizar a falta deste esclarecimento, os gestores de centros de ensino criaram o Fórum dos Diretores de Centros de Ensino que ocorre a cada dois meses para a troca de informações. A interação é bastante expressiva entre os gestores influenciando positivamente a institucionalização do orçamento. Entretanto, este fator merece uma análise mais crítica. Há interações entre os gestores, mas estas interações poderiam ser ainda melhores, conforme destaca o respondente: [...] o orçamento não é o foco no nosso Fórum (Entrevistado J), ou seja, o orçamento poderia ser não o foco da discussão, ser mais discutido e destacado criticamente, para até mesmo, servir como aprendizagem para os novos gestores ou para aqueles que não dominam questões do processo orçamentário. Cabe destacar ainda, que os pró-reitores não participam do fórum e que muitos já até foram diretores de centro de ensino e poderiam, assim, cooperar de alguma forma, já que, apresentam maior domínio de assuntos relacionados ao processo orçamentário devido à experiência e por estarem mais próximos da Reitoria. Há uma interação maior entre as pró-reitorias e estas com a Reitoria devido a interações políticas, pois são cargos de indicação política (comissionados) ao contrário dos diretores de centro, que são cargos eletivos.

A ausência de uma interação mais crítica entre os agentes envolvidos no processo orçamentário cria obstáculos ao processo orçamentário, pois deixa de se ter melhores trocas de informações ou retornos de atividades, reduzindo o incentivo ao aprendizado, a criatividade e a evolução de práticas ligadas ao processo orçamentário.

As diferentes áreas de conhecimento dos gestores, as especificidades da IFES e, conseqüentemente, a complexidade do processo orçamentário é um desafio para a implementação da comunicação. E isso permite que a Reitoria implemente o poder político na busca de seus interesses (RODRIGUES JR., ZANATTO, LAVARDA, 2012).

Desta forma, os problemas encontrados nesta categoria corroboram com Frezatti *et al.*, (2011, p. 456) que destaca que além dos problemas relacionados à comunicação *top-down*, identificaram-se problemas de comunicação entre os setores que acarretam uma baixa ou nenhuma sinergia entre as diversas áreas da instituição. O conceito de comunicação emergido dos dados indica que os mecanismos formais e informais de comunicação existentes na empresa têm um papel relevante no desenvolvimento do processo orçamentário (FREZATTI *et al.*, 2011).

Na categoria Reserva Orçamentária foram identificados dois fatores que impactam a institucionalização conforme quadro 16 a seguir:

Categoria	Fator	Descrição	Impacto sobre a Institucionalização			
			Como é		Como deveria ser	
			Inibe	Estimula	Inibe	Estimula
Constituição de Reservas Orçamentárias	Insegurança	Incertezas quanto ao futuro e aos procedimentos de gestão adotados conjuntamente com o orçamento.	X		X	
	Reservas orçamentárias	Constituição de reservas orçamentárias para “manobras de gestão”	X		X	

QUADRO 16: CATEGORIA RESERVA ORÇAMENTÁRIA

Fonte: Pesquisa

Foi constatada uma insegurança nas informações repassadas pela Reitoria, assim como, na condução do processo orçamentário, pois os gestores dos centros de ensino possuem a percepção de que o orçamento destacado inicialmente sofre alteração futura por parte da Reitoria, sem suas participações. Portanto, a assimetria informacional está causando

insegurança em grande parte dos gestores de centros de ensino, conforme destaca um respondente: [...] não há escolha, tenho que confiar nas informações passadas pela administração e no método pouco claro da divisão do bolo orçamentário (Entrevistada A).

A incerteza quanto ao futuro de cada gestor fica ainda mais clara quando os gestores mencionam sobre a constituição de reservas orçamentárias. Estas reservas prejudicam a utilização do orçamento como ferramenta de controle gerencial a nível micro de análise, criando descrença no orçamento e forçando os gestores a fazerem reservas físicas de material de consumo. Também motivam relações políticas para a conquista de algum material ou insumo para a sua unidade. Ou ainda, motiva a barganha de materiais até mesmo entre pró-reitorias. Assim destaca um respondente: “[...] zelo sempre pela economia de materiais, faço algumas reservas físicas e, às vezes, devido às grandes dificuldades na obtenção desses materiais, tento a troca com outras pró-reitorias ou centros de ensino” (Entrevistada E). A barganha também pode ser motivada por “manobras orçamentárias” originadas de relações políticas de alguns gestores com a Reitoria.

Nesta categoria, emergiu-se o fator reservas orçamentárias, necessária para separar a discussão da insegurança dos procedimentos com a discussão da constituição de reservas orçamentárias, fator não destacado no trabalho de Frezatti *et al.*, (2011). Entretanto, o fator reservas orçamentárias não foi algo novo encontrado. Somente, houve uma separação para a discussão.

Portanto, os dados corroboram com a literatura, pois a assimetria informacional, a forma de condução do orçamento de forma não participativa (DAVILA e WOUTERS, 2005) a imprevisibilidade, a insegurança (FREZATTI, *et al.*, 2011), e a política são quesitos que influenciam a constituição de reservas orçamentárias.

Na categoria Dados do Passado foram identificados dois fatores que impactam a institucionalização, conforme quadro 17 a seguir:

Categoria	Fatores	Descrição	Impacto sobre a Institucionalização			
			Como é		Como deveria ser	
			Inibe	Estimula	Inibe	Estimula
Dados do Passado	Percepção de Oportunidades	Ausência de percepção de oportunidades, pois o orçamento foca excessivamente dados do passado para a realização de projeções futuras.	X		X	
	Apego a Dados Históricos	Foco no passado para algumas projeções de receita.	X		X	

QUADRO 17: CATEGORIA DADOS DO PASSADO

Fonte: Pesquisa

Foi verificada ausência de percepção de oportunidades na determinação das projeções de receita devido à utilização de dados históricos, pois há a prática, até mesmo para “reduzir” a assimetria informacional, com a utilização de dados históricos da execução orçamentária anterior, na tentativa de prever o orçamento seguinte. Há uma prática institucionalizada de adotar o orçamento anterior para se estabelecer as metas do orçamento seguinte.

Entretanto, a utilização de dados históricos deveria ser apenas para “guia ajustado” para refletir o resultado futuro das decisões presentes incorporadas nos planos da entidade (FREZATTI *et al.*, 2008). Essa disfunção resultada na dificuldade de compreensão dos cenários influencia a resistência a mudanças (FREZATTI *et al.*, 2011) e o contingenciamento (fruto de políticas de governos anteriores). Desta forma, a utilização dos dados do passado pode tanto limitar o orçamento seguinte como inibir sua utilização como ferramenta de controle gerencial.

Na categoria Cultura Orçamentária foram identificados quatro fatores que impactam a institucionalização conforme quadro 18 a seguir:

Categoria	Fatores	Descrição	Impacto sobre a Institucionalização			
			Como é		Como deveria ser	
			Inibe	Estimula	Inibe	Estimula
Cultura de Planejamento	Cultura do planejamento orçamentário	Conjunto de crenças e valores.		X		X
	Cultura de rigidez	Dificuldade em lidar com mudanças ambientais e ajustar o orçamento.		X	X	
	Impessoalidade	Cultura política para a solução de questões relacionadas ao processo orçamentário.	X		X	
	Cultura do controle	Cultura do controle das metas.		X		X

QUADRO 18: CATEGORIA CULTURA ORÇAMENTÁRIA

Fonte: Pesquisa

A forma como os gestores recebem e compartilham o conjunto de crenças e valores apoia e fortalece o processo de planejamento orçamentário, pois é de extrema importância para a implementação, aceitação e utilização de novas práticas de controle gerencial, o que pode contribuir tanto para a cooperação entre as diferentes unidades de ensino, assim como, para as pró-reitorias, como também para o compartilhamento das informações e eficiência da universidade.

Foi observado que há na IFES uma cultura rígida para ajustes no orçamento, mas os gestores são perceptivos e abertos às adaptações a ferramenta. Foi verificado que há um grande engessamento do orçamento em nível micro de análise, pois há um grande temor de que as receitas previstas sejam menores que as despesas fixadas. Entretanto, verificou-se a perda de relevância na utilização do orçamento sempre que os entrevistados destacavam algum tipo de mudança de prioridade no orçamento, inviabilizando assim, o alcance das metas ou prioridades de sua unidade.

Nesta categoria, cabe destacar que foram emergidos, devido as características específicas da IFES, dois fatores que não estavam no modelo de Frezatti *et al.*, (2011) que são os fatores: impessoalidade e cultura de controle.

A impessoalidade não é considerada para o trato de problemas relacionados ao processo orçamentário. Os gestores não negam o relacionamento político para a obtenção de uma ajuda. Isto pode ser confirmado pelos seguintes depoimentos: [...] na universidade, há o trato político para a solução de problemas administrativos e orçamentários (Entrevistado G). [...] infelizmente, a universidade não é caracterizada pela impessoalidade (Entrevistado F). [...] coloco o processo embaixo do braço e vou pessoalmente a Reitoria para resolver o problema (Entrevistado H). [...] relações personalistas é uma cultura da UFES (Entrevistada D). A famosa conversa pessoal com o famoso “processo embaixo do braço” conforme evidenciado permite a solução de alguns problemas relacionados à alocação de recursos orçamentários. Infelizmente, é uma cultura extremamente enraizada na IFES.

Embora o processo orçamentário na teoria caminhe sobre um trilho técnico, na prática existem questões que fazem o processo descarrilhar em alguns momentos devido à informalidade e impessoalidade. A informalidade das relações está presente no dia a dia dos gestores, conforme destaca o seguinte relato: [...] relações informais são fundamentais para

dar maior agilidade ao processo (Entrevistado J). A impessoalidade é uma característica muito presente na dia a dia da IFES, pois os gestores mais próximos e com maiores contatos com a Reitoria conseguem “melhores retornos” pra suas unidades administrativas. Assim, as interações políticas se tornam uma prática fundamental para a solução de problemas, inclusive para a resolução de questões relacionadas à execução orçamentária, conforme destaca o entrevistado: [...] relações políticas funcionam na universidade e é uma questão cultural (Entrevistada I).

Esses dados corroboram com a visão de Mintzberg (1992,1995) que versa que as organizações podem ser compostas por grupos de interesse que interagem no seu interior na busca pelo poder e influência (MINTZBERG, 1992, 1995), visto que se agrupam para a formulação de políticas, para o gerenciamento de recursos, articulações e definição de prioridades. As questões políticas são tão afloradas nas IFES que, geralmente, o Reitor, na maioria das vezes, consegue se reeleger ou eleger seu Vice-Reitor a Reitor na eleição subsequente. Tais ações têm como objetivo a obtenção de poder e o uso deste para que possam influenciar a comunidade acadêmica com suas políticas e assim direcionar a organização conforme seus interesses.

Foi verificado que os gestores possuem uma cultura de controle, pois sabem que não participam de forma efetiva do processo orçamentário e que os recursos são escassos em relação à demanda sempre crescente. E tudo aquilo que é alocado em seus setores tem algum controle. Entretanto, cabe destacar uma crítica: “a culpa da falta” pode ser dada ao planejamento orçamentário de forma injusta, entretanto, isto é resultado de um controle mal feito ou mesmo da falta de controle mais eficiente, pois estes materiais podem ser disponibilizados e utilizados de forma incoerente por gestores a níveis departamentais. Contudo, a cultura do controle pode ter relação com o reclame geral dos gestores sobre a falta de participação em todo o processo orçamentário, e também com certa apatia a respeito ao entendimento da participação como conquista, como algo que deve ser buscado, assim como uma questão que também deve ser revista pela Reitoria.

Portanto, os dados emergidos convergem com a literatura ao destacar que a cultura contribui para o desenvolvimento do processo (HOPWOOD, 1972). Entretanto, devido a algumas características específicas da organização, que podem influenciar o surgimento de culturas, podem inibir a utilização do orçamento como ferramenta de controle.

Na categoria Realidade das Metas Orçamentárias foi identificado apenas um fator que impacta a institucionalização conforme quadro 19 a seguir:

Categoria	Fatores	Descrição	Impacto sobre a Institucionalização			
			Como é		Como deveria ser	
			Inibe	Estimula	Inibe	Estimula
Grau de Realidade das Metas	Metas percebidas como inconsistentes	A despesa fixada não condiz com a realidade.	X		X	

QUADRO 19: CATEGORIA REALIDADE DAS METAS ORÇAMENTÁRIAS

Fonte: Pesquisa

Os gestores destacaram que é comum o estabelecimento de prioridades pela Reitoria, como por exemplo, o término das obras, prioridade do processo orçamentário de 2013. Verificou-se que boa parte dos gestores considera que seu orçamento não condiz com sua realidade, assim destaca um respondente: [...] os recursos não condizem com a realidade (Entrevistada I). Mas que não há problemas quanto às despesas de manutenção, como por exemplo, despesas com vigilância, água, energia elétrica e telefone. Entretanto, as despesas de capital, como por exemplo, obras, compras de bens imobilizados, ficam aquém do esperado, além do processo licitatório complicar ainda mais a transação da compra e contratação da execução do serviço devido à burocracia. Os gestores mencionaram que o orçamento necessita de um maior realismo, que cada centro ou pró-reitoria possui sua especificidade e que para tal, há uma necessidade de demanda emergente e específica, e sempre crescente.

Observou-se que alguns centros são mais favorecidos orçamentariamente que outros. Esta característica pode ser vista visualmente. Novamente, entra-se na questão política: centros politicamente mais próximos da Reitoria são mais “desenvolvidos” e os mais distantes menos “desenvolvidos” e dessa forma, fazendo o orçamento não refletir as reais necessidades de parte da comunidade universitária, representada por este gestor (FRANCISCO e FARIA, 2008).

Assim, as informações emergidas convergem com a literatura, pois o grau de realismo influencia a participação no processo (FREZATTI, *et al.*, 2008). E quanto maior for à meta estabelecida, maior será a motivação para a criação de reservas físicas e orçamentárias (YUEN, 2004).

Portanto, após a finalização das análises, destaca-se que as IFES devem possuir gestores com a capacidade de compreender e adaptar sua gestão à realidade (FIORETTI e VISSER, 2004), ou seja, devem gerenciar interações diversas (MINTZBERG, 1995) e tentar enxergar o comportamento organizacional, adaptando a gestão às novas exigências (MEYER JR., 2007).

5. CONCLUSÃO

Esta pesquisa teve como objetivo principal investigar, descrever e analisar os fatores que inibem a institucionalização do orçamento como ferramenta de controle gerencial em uma IFES. Utilizou-se como referencial teórico a literatura de Orçamento e a Teoria Institucional. As análises e construções das informações foram feitas sob uma perspectiva epistemológica funcionalista e na epistemologia qualitativa. O método de pesquisa adotado foi o estudo de caso (Yin, 2005). A pesquisa é de natureza qualitativa (MILES e HUBERMAN, 1994), descritiva (SILVA e MENEZES, 2005) e exploratória (GIL, 2009). Os instrumentos de coleta de dados utilizados foram à entrevista semi-estruturada (SILVA e MENEZES, 2005), observação não participante (QUIVY e CAMPENHOUDT, 1995) e análise de documentos (GIL, 2009). Os sujeitos pesquisados foram 15 gestores da UFES, sendo dez diretores de centros de ensino e cinco pró-reitores. O método de análise de dados aplicado foi à análise de conteúdo de Bardin (1977, 2004).

5.1 REFLEXÕES SOBRE OS ACHADOS DA PESQUISA

O método de pesquisa mostrou ser eficiente e o trabalho evidenciou um estudo profundo, pois a entrevista, juntamente com a observação participante e a análise de documentos absorveu informações de fatores institucionais que influenciam o processo de institucionalização do orçamento.

A epistemologia qualitativa assim como a utilização do método de análise de conteúdo de Bardin (1977, 2004) no que concerne à singularidade, também mostrou ser eficiente para o estudo, pois captou de forma eficiente os significados e as “emoções” das mais variadas formas de comunicação dos gestores pesquisados, permitindo a identificação dos fatores que impactam na institucionalização do orçamento como ferramenta de controle gerencial, assim como os fatores que impactam negativamente.

O estudo permitiu compreender o papel e as dificuldades dos gestores frente a uma ferramenta de controle em uma IFES, caracterizada por um ambiente com as mais variadas demandas permanentes. A análise dos dados obtidos pela entrevista mostrou-se oportuna para a compreensão de aspectos importantes da relação entre os gestores e a sua participação frente ao processo orçamentário e possibilitou evidenciar que a tomada de decisão com base no

orçamento está permeada por inúmeras relações em seu ambiente de trabalho, assim como, outras relações que ocorrem em outros espaços sociais de atuação deste mesmo gestor dentro da UFES e que foge ao seu controle.

O estudo evidenciou a importância do gestor como via de acesso indispensável à compreensão científica da execução orçamentária de uma IFES, pois forneceu dados valiosos, fundamentais e específicos a respeito da execução assim como da instituição pesquisada. Nas entrevistas, o gestor funcionou decisivamente para a produção de conhecimento acerca da instituição e todo o processo orçamentário.

5.2 ACHADOS DA PESQUISA

A análise dos dados empíricos mostrou uma grande burocracia na gestão, nas atividades diárias do trabalho, a falta de instrumentos institucionais para o aproveitamento da aprendizagem gerada no desenvolvimento das tarefas, assim como a falta de ações voltadas à formação técnica e gerencial dos gestores e o “jeitinho” para a solução dos problemas administrativos.

Verificou-se a existência de uma insuficiente comunicação entre os gestores de centros de ensino, de pró-reitorias, da reitoria e dos planejadores das políticas institucionais. O orçamento não é desenvolvido como um projeto institucional de forma integrada, ou seja, ele não é elaborado e planejado como um todo. Por exemplo, quando um projeto da construção de um laboratório é aprovado, há uma cultura de que aquele laboratório é somente de um setor e há um professor “dono” do laboratório e, conseqüentemente, “dono” daquele pedaço do orçamento. Não é pensado um orçamento como um todo, como um projeto institucional integrado. É pensado em partes.

A análise dos dados empíricos permitiu visualizar um ambiente institucional caracterizado por elementos culturais muito fortes, como por exemplo, a cultura do controle, mas também baseada em relações políticas. As relações políticas constituem um componente importante na UFES, pois é uma forma de pressão, ou mesmo “reclame geral” dos gestores sobre a Reitoria devido à falta de autonomia na tomada de decisão, ou ainda, devido à apatia de boa parte dos gestores ao entendimento da participação na tomada de decisão como algo a ser conquistado e buscado.

Verificou-se também que numa visão institucional e social, o orçamento é uma das materializações do poder da Reitoria sobre os demais gestores, pois é o instrumento de coordenação da aplicação das políticas de gestão aos vários setores para a obtenção de resultados objetivos.

Constatou-se que o orçamento funciona dentro de três dimensões: racional, político e simbólico. Funciona como ato racional quando auxilia a tomada de decisão, melhorando a eficiência dos recursos e chegando aos resultados esperados. Funciona como ato político quando englobam jogos de poder, interesses entre grupos existentes, barganhas, manipulações e negociações. Funciona como ato simbólico quando se cria valores, princípios, símbolos, mitos e ritos, representando o que as pessoas veem, o que entendem como fundamental e importante e o que consideram como prioritário.

Foi observado que as etapas de elaboração, estudo e aprovação e execução foram institucionalizadas no plano teórico, mas não no plano real, culminando no estágio de institucionalização da objetivação de Tolbert e Zucker (1999).

Foi constatado que a não institucionalização das funções do orçamento criam problemas que inibem a utilização adequada do orçamento criando dificuldades ao processo orçamentário. Assim, como não há a institucionalização das funções do orçamento a proposição 1 de Frezatti *et al.*, (2011) não é atendida. Como decorrência da proposição 1, foi analisada a proposição 2 para a verificação das demais proposições. Assim, observou-se que a proposição 3 foi atendida, visto que os fatores apresentam relevâncias distintas aos diversos gestores/unidades e em cada etapa do processo orçamentário. A proposição 4 não foi atendida, já que não foi verificado que as categorias classificadas como estruturais não foram identificadas, organizadas e implantadas antes das categorias classificadas como de gestão. A proposição 5 foi atendida, pois há a existência de fatores que estimulam e inibem o processo, influenciando em comportamentos disfuncionais, como por exemplo, o trato político para a solução de problemas ligados ao processo orçamentário.

No quadro 20 a seguir, pode-se visualizar os 16 fatores inibidores da institucionalização do orçamento na UFES, assim como, as constatações encontradas:

Categoria	Fatores	Constatação
Estrutura do Processo Orçamentário	Estruturação e divulgação da agenda do processo orçamentário (planejamento, execução e controle).	<ul style="list-style-type: none"> • Estrutura centralizada na Reitoria; • A divulgação é feita, mas é pouco clara.
	Gerenciamento do processo orçamentário (planejamento, execução e controle).	<ul style="list-style-type: none"> • Centralizado na Reitoria, com o auxílio da PROPLAN e PROAD.
	<i>Feedback</i>	<ul style="list-style-type: none"> • Não há controle do processo de planejamento frente aos resultados esperados.
	Indicadores de desempenho	<ul style="list-style-type: none"> • Não há indicadores de desempenho que evidenciem relações de causa e efeito das atividades da organização.
	Treinamento	<ul style="list-style-type: none"> • Não há treinamento específico para o entendimento do processo orçamentário.
	Cenário	<ul style="list-style-type: none"> • Falta de um maior planejamento; • Dificuldades para enxergar as mudanças e projeções de cenários ao qual a UFES está relacionada.
Participação no Processo Orçamentário	<i>Top Down</i>	<ul style="list-style-type: none"> • Imposição de metas/prioridades orçamentárias sem uma negociação ou discussão prévia.
Comunicação	Comunicação Top-Down	<ul style="list-style-type: none"> • Comunicação pouco clara.
	Clareza dos Objetivos	<ul style="list-style-type: none"> • Comunicação pouco clara.
	Comunicação das Metas e Diretrizes	<ul style="list-style-type: none"> • Comunicação pouco clara.
Reserva Orçamentária	Insegurança	<ul style="list-style-type: none"> • Razoável insegurança das informações disponibilizadas.
	Reservas orçamentárias	<ul style="list-style-type: none"> • Motiva “manobras de gestão/orçamentárias” dentro da legalidade; • Motiva relações políticas; • Promove a barganha por materiais; • Promove a reserva física de materiais; • Atinge a utilização do orçamento como ferramenta de controle a nível micro de análise.
Dados do Passado	Percepção de Oportunidades	<ul style="list-style-type: none"> • Grande dificuldade na percepção de oportunidades devido à grande quantidade de normas e legislações.
	Apego a Dados Históricos	<ul style="list-style-type: none"> • Utilizado devido à dificuldade em compreender os cenários interno e externo; • Influenciado pela resistência a mudanças; • Influenciado pela utilização no passado em momentos de contingenciamento orçamentário.
Cultura Orçamentária	Impessoalidade	<ul style="list-style-type: none"> • “Relações personalistas” - trato pessoal e político para a solução de questões orçamentárias; • “Fundamental para dar maior agilidade aos processos” na IFES.
Grau de Realidade das Metas	Metas percebidas como inconsistentes	<ul style="list-style-type: none"> • Boa parte dos gestores considera que o orçamento de sua unidade não condiz com a realidade; • Motivado pela burocracia no processo licitatório; • Motivado pelas complicações no processo licitatório.

QUADRO 20: VISÃO GERAL DAS CONSTATAÇÕES DO ESTUDO

Fonte: Pesquisa

Desta forma, considerando as constatações até aqui apresentadas, o orçamento na UFES ainda não foi institucionalizado como ferramenta de controle gerencial. É apenas um

“**critério cerimonial de valor**” que estabiliza e legitima a gestão da universidade às instituições de controle externo como o Tribunal de Contas da União e a Controladoria Geral da União (isomorfismo institucional coercitivo), preservando também, o poder orçamentário e financeiro da Reitoria sobre os demais gestores (isomorfismo institucional normativo), assim como na comunidade universitária como um todo.

Portanto, o orçamento pode ser considerado uma ótima ferramenta para a gestão, mas, muitas vezes perde suas contribuições quando é aplicada em organizações não tradicionais como universidades. As características destas organizações exigem ajustes no modelo e na condução do processo orçamentário em organizações públicas que supera a alçada das organizações universitárias. Por envolver várias instâncias (especialmente externas, como o Governo) na definição do orçamento da IFES, esta acaba por ter sua autonomia de gestão muito limitada inibindo a efetividade do orçamento e, por consequência, sua capacidade de institucionalização. Este processo acaba assumindo um papel simbólico nestas organizações.

5.3 PESQUISAS FUTURAS

A pesquisa contribuiu academicamente ao tratar do tema pioneiro sobre a institucionalização do orçamento em uma IFES, visto que a grande maioria dos estudos sobre o orçamento na área pública está voltada à área normativa da administração pública ou trabalhos empíricos voltados à área empresarial, ambos publicados em eventos e revistas científicas de Administração ou Administração e Contabilidade, como exemplo, o trabalho de Frezatti, Aguiar e Rezende (2007). Não tratam da temática específica deste estudo, ou seja, do orçamento em uma IFES, restringindo o orçamento em outra perspectiva teórica e metodológica, e conseqüentemente, epistemológica.

Epistemologicamente, considera-se relevante a aplicação da epistemologia qualitativa junto à Teoria Institucional e à literatura de Orçamento em pesquisas no campo da gestão pública com foco no controle gerencial, pois os resultados confirmaram ser promissores a realização de pesquisas no campo das IFES e permitiram, ainda, revelar as características com análises abrangentes dessa instituição e os impactos frente à utilização de uma ferramenta de controle gerencial.

O trabalho revelou conhecimentos importantes no estudo do controle gerencial, entretanto, deixou algumas interrogações que podem ser temas de pesquisas futuras, como por exemplo, como a natureza de questões institucionais ocultas podem impactar e influenciar a tomada de decisão de cada gestor individualmente? Qual o impacto exercido pela influência política no orçamento na eficiência institucional da IFES pesquisada? Quais as relações entre o controle gerencial e a impessoalidade, e qual o impacto dessa relação para a tomada de decisão para cada gestor especificamente? Quais os fatores ligados ao processo de licitação que podem inibir o orçamento como instrumento de controle gerencial? Pesquisas voltadas ao fator poder político e sua influência no processo orçamentário podem contribuir ainda mais para o entendimento da prática orçamentária de uma IFES, assim como estudos a respeito dos efeitos advindos do compartilhamento de poder em uma IFES, cuja administração é centralizada.

Portanto, os resultados da pesquisa, podem ser úteis como subsídio a repensar a forma de gerir a instituição e/ou a forma de gerir todo o processo orçamentário da UFES. Para isso, foi verificado um interesse e uma vontade de cada gestor em colaborar e participar de medidas para o aprimoramento e melhora ou mesmo mudança plena do sistema de gestão centralizado. Desta forma, a expectativa maior do trabalho é contribuir para o desenvolvimento e melhora de todo o processo orçamentário da UFES para que ela possa continuar sendo referência no ensino superior e na pós-graduação e que possa continuar atendendo as expectativas da sociedade como um todo.

5.4 LIMITAÇÕES DA PESQUISA

É um grande desafio desenvolver estudos empíricos sobre orçamento, pois geralmente são muito grandes e complexos (COVALESKI *et al.*, 2003; MALMI e BROWN, 2008), como é o caso do processo orçamentário de uma IFES, composto pelos sistemas orçamentário, patrimonial, financeiro e de compensação (CARVALHO e CECCATO, 2011).

O autor é servidor de carreira da instituição, o que permitiu um maior acesso à informação. Entretanto, isto pode ter inibido a resposta dos entrevistados, pois mesmo com a apresentação dos objetivos da pesquisa, talvez tenham ficado com algum tipo de receio com relação à utilização dos dados e, devido também, a “proximidade” do pesquisador ao gestor central. Vale mencionar também que uma pesquisa através de estudo de caso no local de

trabalho do autor, também pode dificultar uma visão mais detalhada de alguns aspectos que já foram inseridos nos processos em seu dia a dia.

A coleta de dados e a análise necessitam de flexibilidade para capturar conjuntos de resultados inesperados para se chegar a conclusões fidedignas e mais avançadas. Um estudo qualitativo além de demandar mais tempo, de ser mais difícil de ser planejado, também pode ser de um entendimento mais complexo, pois os efeitos colaterais das instituições podem exigir, além de um estudo mais profundo, um maior acoplamento de campo, ou seja, observações e análises mais avançadas das relações dos agentes organizacionais.

Estudos de caso não fornecem qualquer forma de panacéia para se chegar “à verdade”, mas merece um papel mais forte no conjunto de metodologias de pesquisa (YIN, 2005; STUART *et al.*, 2002). Extrapolar em um estudo de caso pode ser perigoso se as condições do contexto não são cuidadosamente consideradas e analisadas, ou seja, dificuldade de generalização (YIN, 2005). Esta é uma limitação dos estudos de caso, mas não um que é exclusivo a eles (YIN, 2005; STUART *et al.*, 2002). É análogo ao extrapolar os resultados de uma pesquisa para outros contextos em que não há como analisar de forma mais profunda (YIN, 2005; STUART *et al.*, 2002). Yin (2005) afirma que estudos de caso podem conter falta de rigor metodológico e que demandam muito tempo para serem realizados. Para amenizar estes problemas foram feitos o planejamento da pesquisa e adotadas técnicas de pesquisa com a coleta de dados secundários, para auxiliar na compreensão do processo orçamentário.

A entrevista pode conter uma série de limitações: falta de motivação do respondente, não compreensão das perguntas, respostas falsas, incapacidade de resposta e influência do entrevistador (NEVES, 1996; GIL, 2009). Entretanto, cabe ao pesquisador tentar controlar estas variáveis (GIL, 2009). O roteiro de entrevista, assim como a entrevista, também possui limitações: pode não haver aprofundamento em determinadas questões, problemas de retorno e resposta, o não conhecimento das circunstâncias, entre outros (GIL, 2009). Para amenizar estes problemas, foi feito um contato anterior com o respondente na tentativa de explicar e esclarecer sobre o objetivo da pesquisa e verificar a disponibilidade do mesmo para a entrevista.

A Análise de Conteúdo pode não detectar as comunicações “ocultas” nas mensagens (FRANCO, 2003). Entretanto, isso não significa que este tipo de análise não analise o

“oculto” ou as entrelinhas das mensagens (FRANCO, 2003). Esta variante também depende do pesquisador (FRANCO, 2003; BARDIN, 2004). Quanto à unidade de análise palavra, sua limitação está em seu grande volume (FRANCO, 2003). No entanto, com a aplicação de programas de análise, isto pode ser resolvido (FRANCO, 2003). Na prática, não foi muito complicado enxergar as mensagens ocultas nas entrevistas, pois a observação não participante, juntamente com a análise documental, deu suporte para a visualização dessas linguagens. A unidade de análise palavra foi definida sem muita dificuldade, pois havia a repetição, mas não em volume muito grande.

Houve também uma pequena possibilidade do trabalho ser contaminado pelos vieses perceptivo e interpessoal do pesquisador, pois se trata de um estudo único, restrito a um episódio atípico, condicionado pelas condições específicas da IFES estudada (PEREIRA, 2004). Na tentativa de reduzir ao máximo esta limitação, o pesquisador ficou neutro em todas as entrevistas, ou seja, não houve manipulação no direcionamento das entrevistas. As entrevistas foram realizadas de forma natural, sem vieses no seu direcionamento. E as análises da observação não participante, também foram realizadas de forma neutra, sem parcialidades, ou vieses perceptivo e interpessoal. Inclusive, a informação de que o pesquisador é funcionário da instituição não foi divulgada para os respondentes.

Portanto, definir o nível simbólico, o nível dos significados e da intencionalidade inseridos a cada contexto, constituí-lo como um campo de investigação e atribuir-lhe um grau de sistematicidade pelo desenvolvimento de métodos e técnicas têm sido as tarefas e desafios dos pesquisadores sociais que trabalham com a abordagem qualitativa ao aceitarem e assumirem as críticas sobre as investigações (MINAYO e SANCHES, 1993).

6. REFERÊNCIAS

ABERNETHY, M. A.; CHUA, W. F. **A Field Study of Control System “Redesign”**: The Impact of Institutional Processes on Strategic Choice. *Contemporary Accounting Research*, v. 13, fall, p. 569 – 606, 1996.

AGOSTINHO, Maria Cristina Esteves. **Administração Complexa**: revendo as bases científicas da administração. ERA – eletrônica , Volume 2, Número 1, 2003.

AGUIAR, A. B. GUERREIRO, R. PEREIRA, C. A. REZENDE, A. J. **Fatores Determinantes no Processo de Institucionalização de uma Metodologia de Programação de Orçamento Implementada em uma Unidade do SESC São Paulo**. In: Congresso USP/FIPECAFI, 2005. Disponível em: < <http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos52005/169.pdf> >. Acesso: 30 de jul. 2013.

ALDRIDGE, J. V. RILEY, G. L. **Governing Academic Organizations**. Berkeley: IcCutchan Publishing Company, 1977.

ALMEIDA, L. B. MACHADO, E. A. RAIFUR, L. NOGUEIRA, D. R. **A Utilização do Orçamento como Ferramenta de Apoio à Formulação de Estratégia, de Controle e de interatividade**: Um Estudo Exploratório nas Cooperativas Agropecuárias da Região Sul do Brasil. *Revista Contabilidade Vista & Revista*, ISSN 0103-734X, Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, v. 20, n. 3, p. 65 – 99, 2009.

ANDRADE, A. R. **A Universidade Como Organização Complexa**. *Revista de Negócios*. Blumenau, v. 7, n. 3, p. 15-28, jul./set., 2002.

ANTHONY, R. N. **Planning and Control Systems: Framework for Analysis**. Boston: Graduate School of Business Administration Harvard University, 1965.

_____. **Management accounting** (4th ed.). Illinois: Irvin, 1970.

_____. **El Control de Gestión, Marco, Entorno y Proceso**. Ed. Duesto, 1990.

ANTHONY, R. N. GOVINDARAJAN, V. **Sistemas de Controle Gerencial**. São Paulo: Atlas, 2001.

BARDIN, L. **Análise de Conteúdo**. 1ª ed. Lisboa, Portugal: Edições 70, 1977.

_____. **Análise de Conteúdo**. 3ª ed. Lisboa, Portugal: Edições 70, 2004.

BERGER, P. L. LUCKMANN, T. **The Social Construction of Reality**. New York: Doubleday, 1967.

BERRY, A.J. COAD, A.F. HARRIS, E.P. OTLEY, D. STRINGER, C. **Emerging themes in management control: A review of recent literature**. *British Accounting Review*, vol. 41, p. 2 – 20, 2009.

BEZERRA FILHO, J. E. **Contabilidade pública**: teoria, técnica de elaboração de balanços e 500 questões. 3. ed., rev. e ampl. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008.

BIN, D. CASTOR, B. V. J. **Racionalidade e Política no Processo Decisório**: estudo sobre orçamento em uma organização estatal. *Revista de Administração Contemporânea*, Curitiba, v. 11, n. 3, p. 35 – 56, 2007.

BIRNBERG, J.G. TUROPOLEC, L. YOUNG, S.M. **The Organizational Context of Accounting**. *Accounting, Organizations and Society*, vol. 8, num.2/3, p. 111 – 129, 1983.

BITITCI, U.S.; TURNER, T. Dynamics of performance measurement systems. *International Journal of Operations e Production Management*, v.20, n.6, p. 692 – 704, 2000.

BRASIL. Lei 4.320 de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. **Presidência da República**. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320compilado.htm>. Acesso em: 06 jun. 2013.

BRASIL. Lei 11.091, de 12 de janeiro de 2005. Dispõe sobre a estruturação do Plano de Carreira dos Cargos Técnico-Administrativos em Educação, no âmbito das Instituições.

Presidência da República. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320compilado.htm>. Acesso em: 06 jun. 2013.

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

BUCKLEY, A. E MCKENNA, E. **Budgetary Control and Business Behaviour**. *Accounting and Business Research*, 3, p. 137 – 150, 1972.

BOFF, M. L. BEUREN, I. M. GUERREIRO, R. **Institucionalização de Hábitos e Rotinas da Controladoria em Empresas do Estado de Santa Catarina**. *Revista O&S – Vol. 15 – n.º. 46*, 2008, p. 153 – 174.

BOLMAN, L. G. DEAL, T. E. **Reframing Organization, Artistry, Choice and Leadership**. San Francisco: Jossey-Bass, 1997.

BORNIA, A. C. LUNKES, R. J. **Uma Contribuição à Melhoria do Processo Orçamentário**. *Contabilidade Vista & Revista*, v. 18, n. 4, out./ dez., p. 37 – 59, 2007.

BOWMAN, W. **Novos Contextos e Habilidades na Gestão do Ensino Superior**. In: MEYER JR., V. MURPHY, J. P. *Dinossauros Gazelas & Tigres: novas abordagens da administração universitária*. 2ª ed. Florianópolis: Insular, 2003.

BUCKLEY, P. J. MICHIE, J. **Firms organizations and contracts**. New York: Oxford University Press, 1996.

BURNS, J. SCAPENS, R. W. **Conceptualizing Management Accounting Change**: an institutional framework. *Management Accounting Research*, n.º 11, p. 3 – 25, 2000.

CARENYS, J. **Management Control Systems: A Historical Perspective**. International Bulletin of Business Administration, p. 37 – 54, 2010.

CARVALHO, D.; CECCATO, M. **Manual Completo de Contabilidade Pública**. Rio de Janeiro, RJ: Elsevier, 2011.

CASTRO, C. M. **Os Dinossauros e as Gazelas do Ensino Superior**. In: MEYER JR., V. MURPHY, J. P. Dinossauros Gazelas & Tigres: novas abordagens da administração universitária. 2ª ed. Florianópolis: Insular, 2003.

CHALMETA, R. CAMPOS, C. GRANGEL, R. **References architectures for enterprise integration**. The Journal of Systems and Software, v.57, p. 175 – 191, 2001.

CHAPMAN, C.S. **Reflections on a contingent view of accounting, Accounting, Organization and Society**, vol.22, 2, p.189 – 205, 1997.

CHEN, Q. **Cooperation in the Budgeting Process**. Journal of Accounting Research, v. 41, n. 5, p. 775 – 796, 2003.

CHENHALL, R. H. **Management Control Systems Design Within its Organizational Context: Finding from Contingency Based Research and Directions for the Future**. Accounting, Organization and Society, nº 28, p. 127 – 168, 2003.

CHENHALL, R. H. AND BROWNELL, P. **The effect of Participative Budgeting on Job Satisfaction and Performance: role ambiguity as an intervening variable**, Accounting, Organizations and Society, 13(3), p. 225 – 233, 1988.

CHENHALL, R. H.; MORRIS, D. **The Impact of Structure, Environment, and Interdependence on the Perceived Usefulness of Management Accounting Systems**. The Accounting Review, v. 61, nº 1, p. 16 – 35, 1986.

CHOW, C. W. COOPER, J. C. HADDAD, K. **The Effects of Pay Schemes and Ratchets on Budgetary Slack and Performance: a multiperiod experiment**. Accounting, Organizations and Society, v.16, n. 1, p. 47 – 60, 1991.

CHOW, C.W., SHIELDS, M.D., & WU, A. **The Importance of National Culture in the Design of and Preference for Management Controls for Multi-National Operations**. Accounting, Organizations and Society, Vol. nº. 24, p. 561 – 582, 1999.

CLANCY, D.K. COLLINS, F. **Informal Accounting Information Systems: some tentative findings**. Accounting Organizations and Society, vol. nº. 4, p. 21 – 30, 1979.

COHEN, M. MARCH, J. **Leadership and Ambiguity**. New York: McGrawhill, 1974.

COLAUTO, R. D. ALMEIDA, V. E. **Teoria Institucional Associada à Contabilidade Gerencial: estudo bibliométrico 2009-2012**. Revista Ciências Sociais em Perspectiva, Vol. nº. 12, nº 22, 2013.

COVALESKI, M.A., EVANS III, J.H., LUFT, J.L., SHIELDS, M.D. **Budgeting Research: three theoretical perspectives and criteria for selective integration.** *Journal of Management Accounting Research*, nº 15, p. 3 – 49, 2003.

CROZIER, M. **O Fenômeno Burocrático: ensaio sobre as tendências burocráticas dos sistemas de organização modernos e suas relações na França, com o sistema social e cultural.** Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1981.

_____. FRIEDBERG, E. **El Actor y el Sistema: las restricciones de la acción coletiva.** México: Alianza Editorial Mexicana, 1990.

DAFT, R. L. **Teoria e Projeto das Organizações.** 6 ed. Rio de Janeiro: LTC, 1997.

DAVILA, A. WOUTERS, M. **Managing Budget Emphasis Through the Explicit Design of Conditional Budgetary Slack.** *Accounting, Organization and Society*, vol. nº 30, p. 587 – 608, 2005.

DENZIN, N. K. **The Research Act.** Englewood Cliffs, N. J., Prentice Hall, 1989.

DIEHL, C. A.; SOUZA, M. A. de. **Alavancas de Controle: identificando o alinhamento estratégico.** *Revista del Instituto Internacional de Costos*, nº 2, enero/Julio, 2008, p. 41 – 66.

DIMAGGIO, P. J; POWELL, W. W. **The Iron Cage Revisited: Institutional Isomorphism And Collective Rationality In Organizational Fields.** *American Sociological Review*, v. 48, 2, apr. , p. 147 – 160, 1983.

_____. Introduction. In: POWELL, W. DIMAGGIO, P. (eds). **The New institutionalism in Organizational Analysis.** Chicago: University of Chicago Press, p. 1 – 138, 1991.

_____. **A Gaiola de Ferro Revisitada: Isomorfismo institucional e racionalidade coletiva nos campos organizacionais.** *Revista de Administração de Empresas*, São Paulo, v. 45, 2, abr/jun., p. 23 – 33, 2005.

_____. **Jaula de Ferro Revisitada: isomorfismo institucional e racionalidade coletiva nos campos organizacionais** In: CALDAS, M. P. BERTERO, C. O. (coords.). **Teoria das Organizações.** São Paulo: Atlas, p. 117 – 142, 2007.

DUNK, A.; NOURI, H. **Antecedents of budgetary slack: a literature review and synthesis,** *Journal of Accounting Literature*, vol.17, p.72 – 96, 1998.

DRURY, C. **Management and Cost Accounting.** 6 ed. London: Thomson Learning, 2004.

ELDENBURG, L. WOLCOTT, S. K. **Gestão de Custos: como medir, monitorar e motivar desempenho.** Trad. Luiz Antonio Fajardo Pontes; revisão técnica George S. Guerra Leone. Rio de Janeiro: LTC Editora, 2007.

ETHERINGTON, L. TJOSVOLD, D. **Managing Budget Conflicts: contribution of goal interdependence and interaction.** *Canadian Journal of Administrative Sciences*, vol.15, nº. 2, p. 142 – 151, 1998.

EASTERBY-SMITH, M. THORPE, R. LOWE, A. **Management Research: An Introduction**, 2nd, SAGE publications, London, 2002.

FAVARIN, M. C. **Um Estudo Sobre os Estágios de Adoção do CPC PME Sob a Óptica da Teoria Institucional**. Dissertação de Mestrado. Programa de Pós Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Presbiteriana Mackenzie, 2012.

FENNELL, M. L. **The Effects of Environmental Characteristics on the Structure of Hospital Clusters**. *Administrative Science Quarterly*, vol. 25, n.º. 3, p. 484 – 510, 1980.

FERREIRA, A. OTLEY, D. **The Design and Use of Performance Management Systems: An extended framework for analysis**. *Management Accounting Research*, 20, p. 263 – 282, 2009.

_____. **Design and use of management control systems: An analysis of the relation between design misfit and intensity of use**. *Management Control Association*, p. 1 – 49, 2012.

FISHER, J. **Contingency-Based Research on Management Control Systems: categorisation by level of complexity**. *Journal of Accounting Literature*, vol.14, p. 24 – 53, 1995.

FISHER, J. JAMES R. FREDERICKSON, S. PEFFER, A. **The effect of information asymmetry on negotiated budgets: an empirical investigation**. *Accounting, Organizations and Society*, 27, p. 27 – 43, 2002.

FIORETTI, G. VISSER, B. **A cognitive interpretation of organizational complexity**. *E:CO Special Double Issue*, vol. n.º 6, p. 11 – 23, 2004.

FLAMHOLTZ, E. DAS, T.K. TSUI, A.S. **Towards an Integrative Framework of Organizational Control**. *Accounting, Organizations and Society*, vol.10, p. 35 – 50, 1985.

FRANCISCO, J. G. FARIA, M. L. V. **A Gestão Universitária na Perspectiva do Planejamento**. Disponível em:
<file:///L:/MESTRADO/2014_1/OR%C3%87AMENTO/MAIO/166_Artigo%20SEGEt%202008.pdf > . Acesso em: 06 de maio de 2014.

FRANCO, B. P. M. L. **Análise de Conteúdo**. Brasília: Editora Plano, 2003.

FLECK, D. L. **Institucionalização, Sucesso e Fracasso Organizacional**. 30º Enanpad, Salvador/Bahia, p. 1 – 17, 2006.

FREZATTI, F. **Orçamento Empresarial: planejamento e controle gerencial**. 2ª. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

_____. **Orçamento Empresarial: planejamento e controle gerencial**. 4ª. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

_____. **Orçamento Empresarial: planejamento e controle gerencial.** 5ª. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

FREZATTI, F. AGUIAR, A. B. **Escolha da Estrutura Adequada de um Sistema de Controle Gerencial: uma proposta de análise.** REPeC - Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade, Brasília, v. 1, n. 3, art. 2, set/dez., p. 21 – 44, 2007.

FREZATTI, F. AGUIAR, A. B. REZENDE, A. J. **Strategic Responses to Institutional Pressures, and Success in Achieving Budget Targets: a survey at a multinational company.** International Journal of Accounting and Information Management, Vol. 15, p. 50 – 66, 2007.

FREZATTI, F. RELVAS, T. R. S. JUNQUEIRA, E. NASCIMENTO, A. R. YADOMARI, J. C. **Críticas ao Orçamento: Problemas com o Artefato ou a Não Utilização de uma Abordagem Abrangente de Análise?** XXXII Enanpad – Rio de Janeiro, p. 1 – 17, 2008.

FREZATTI, F. RELVAS, T. R. S. JUNQUEIRA, E. NASCIMENTO, A. R. YADOMARI, J. C. **Críticas ao Orçamento: Problemas com o Artefato ou a Não Utilização de uma Abordagem Abrangente de Análise?** ASAA - Advances in Scientific and Applied Accounting, v.3, n.2, p. 190 – 216, 2010.

FREZATTI, F. PACE, E. S. U. AGUIAR, A. B. **Análise do Inter-relacionamento das Dimensões da Estrutura de Sistemas de Controle Gerencial: um Estudo Piloto.** RAC- Eletrônica, Curitiba, v. 3, n. 1, art. 1, Jan./Abr, p. 1 – 21, 2009.

FREZATTI, F. NASCIMENTO, A. R. JUNQUEIRA, E. RELVAS, T. R. S. **Processo Orçamentário: uma aplicação da análise substantiva com utilização da *Grounded Theory*.** Revista O&S - Salvador, v.18, n.58, Julho/Setembro, p. 445 – 466, 2011.

FOLHA DE SÃO PAULO. **Cade aprova fusão entre Azul e Trip, mas obriga fim de acordo com a TAM.** Disponível em: < <http://www1.folha.uol.com.br/mercado/1241758-cade-aprova-fusao-entre-azul-e-trip-com-duas-restricoes.shtml>>. Acesso: 02 de abr. de 2013.

FONSECA, D. R. MENESES, P. P. M. **Elementos de Institucionalização da Gestão Estratégica de Pessoas no Setor Público.** III Encontro de Gestão de Pessoas e Relações de Trabalho, 2011. Disponível em: <http://www.anpad.org.br/diversos/trabalhos/EnGPR/engpr_2011/2011_ENGPR437.pdf>. Acesso em: 26 de abr. de 2014.

FONSECA, V. MACHADO DA SILVA, C.L. **Conversação Entre Abordagens da Estratégia em Organizações: escolha estratégica, cognição e instituição,** Organizações e Sociedade, Vol. 9 nº. 25, 2002, pp. 93-109.

FORTES, J. B F. S. P. **Contabilidade Pública,** 10ª Ed., revisada, atualizada e ampliada. Rio de Janeiro: Fortes, 2011.

GARRISON, R H. NOREEN, E. W. **Managerial Accounting.** McGraw-Hill, 2000.

_____. **Contabilidade Gerencial.** Rio de Janeiro: LTC Editora, 2001.

- GUERREIRO, R. PEREIRA, C. A. REZENDE. **Em Busca do Entendimento da Formação dos Hábitos e das Rotinas da Contabilidade Gerencial: um estudo de caso.** Revista de Administração Mackenzie, vol. 7, núm. 2, p. 78-101, 2006.
- GUERREIRO, R. PEREIRA, C. A. REZENDE, A. J. AGUIAR, A. B. **Fatores Determinantes do Processo de Institucionalização de uma Mudança na Programação Orçamentária: uma pesquisa ação em uma organização brasileira.** Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ – v.10, n.1, p. 59 – 76, 2005.
- GERREIRO, R. C. A. PEREIRA. F. FREZATTI. **Evaluating Management Accounting Change According to the Institutional Theory Approach.** Journal of Accounting & Organizational Change Vol. 2 N°. 3, p. 196 – 228, 2006.
- GERREIRO, R. C. A. PEREIRA. F. FREZATTI. **Aplicação do Modelo de Burns e Scapens para Avaliação do Processo de Institucionalização da Contabilidade Gerencial.** Revista O&S – Vol. nº 15 - nº 44, 2008.
- GUERREIRO R. FREZATTI F. CASADO T. **Em Busca do Entendimento da Formação dos Hábitos, Rotinas e Instituições da Contabilidade Gerencial.** In: Congresso USP de 16 Controladoria e Contabilidade, 4, 2004, São Paulo. Anais. São Paulo-SP, Universidade de São Paulo, 2004. CD-ROM.
- GIL, A. C. **Métodos e Técnicas de Pesquisa Social.** 6ª ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- GLAUTIER, M.W. UNDERDOWN, B. **Accounting Theory and Practice.** London: Pitman, 1986.
- GRANLUND, M. **Towards Explaining Stability in and Around Management Accounting Systems.** Management Accounting Research, v. 12, n.2, p. 141 – 166, 2001.
- GODOY, A. S. **Introdução à Pesquisa Qualitativa e Suas Possibilidades.** Revista de Administração de Empresas, São Paulo, vol. 35, nº. 2, p. 57 – 63, 1995.
- GOVINDARAJAN, V. **Impact of Participation in the Budgetary Process on Managerial Attitudes and Performance:** universalistic and contingency perspectives, Decision Sciences, vol. 17, nº4, p. 496 – 516, 1986.
- HAYES, R.B.; CRON, W.R. **Changes in Task Uncertainty Induced by Zero-Base Budgeting:** using the thompson and hirst models to predict dysfunctional behaviour. Abacus, vol.24, no. 2, p.145 – 161, 1988.
- HAMILTON, W. H. **Institution, in Seligman, E. R. A. and Johnson, A. (eds) Encyclopaedia of Social Science,** vol. 73, nº 4, p. 560 – 595, 1932.
- HANSEN, D. R. MOWEN, M. M. **Gestão de Custos:** contabilidade e controle. São Paulo: Pioneira, 2003.

- HANSEN, S. C. OTLEY, D.T. VAN DER STEDE, W. A. **Practice Development in Budgeting**: an overview and research perspective. *Journal of management accounting research*, vol.5, p. 95 – 116, 2003.
- HANSEN, S. C. VAN DER STEDE, W. A. **Multiple Facets of Budgeting**: an exploratory analysis. *Management Accounting Research*, vol. 15, nº. 4, p. 415 – 439, 2004.
- HARDY, C. FACHIN, R. **Gestão Estratégica na Universidade Brasileira**: teoria e casos. Porto Alegre: Editora da UFRGS, 1996.
- HEINZMANN, L. M. LAVARDA, C. E. F. **Cultura Organizacional e o Processo de Planejamento e Controle Orçamentário**. *Revista de Contabilidade e Organizações*, vol. 5 n. 13 (2011) p. 4-19, 2011.
- HERATH, S. K. INDRANI, M. W. **Budgeting as a Competitive Advantage**: evidence from Sri Lanka. *Journal of American Academy of Business*, vol. 11, nº. 1, p. 79 – 91, 2007.
- HOFSTEDE, G. **The game of budget control**. Assen, Van Gorcum, 1967.
- HOPWOOD, A. **An Empirical Study of The Role of Accounting Data In Performance Evaluation**. *Journal of Accounting Research*, vol.10, p.156 – 182, 1972.
- HORNGREN, C. FOSTER, G. **Cost Accounting**: a managerial emphasis. Prentice Hall, London, 1991.
- INEP. **Informações da Assessoria de Comunicação Social do INEP**. Disponível em :< <http://portal.inep.gov.br/> >. Acesso em: 25 março de 2014.
- JUNQUEIRA, E. R. M. OLIVEIRA FILHO, T.S. ZANCANELLA, L. P. MORAES, R. O. **institucionalização de instrumentos gerenciais**: o caso de uma concessionária de veículos. Congresso ANPCONT, Florianópolis, p. 1 – 17, 2012.
- KAPLAN, R.S.; NORTON, D.P. **The Balanced Scorecard: translating strategy into action**, Boston: Harvard Business School Press, 1996.
- KENIS, I. **Effects of budgetary goal characteristics on managerial attitudes and performance**. *The Accounting Review*, 54(4), p. 707 – 721, 1979.
- KLOOT, L. **Organizational Learning and Management Control Systems: responding to environmental change**. *Management Accounting Research*, vol.7, p. 47 – 73, 1997.
- KOHAMA, Heilio. **Contabilidade Pública**: Teoria e Prática. 14ª ed. São Paulo: Atlas, 2014.
- HORNGREN, C. T. SUNDEM, G. L. STRATTON, W. O. **Contabilidade Gerencial**. 12 ed. São Paulo: Prentice Hall, 2004.
- KOSTOVA, T. ZAHEER, S. **Organizational Legitimacy Under Conditons of Complexity**: the case of the multinational enterprise, *Academy of Management. The Academy of Management Review*. Vol. 24, p. 64 – 81, 1999.

KREN, L. **Budgetary participation and managerial performance**: the impact of information and environmental volatility, *The Accounting Review*, vol. 67, nº 3, p. 511 – 526, 1992.

KOUZIMIN, A. Control and organization: towards a reflexive analysis. In: BOREHAM, P., DOW, G. (eds.) **Ideology and Control in the Capitalist Labour Process**. London: MacMillan, 1980.

LAVARDA, C. E. F. ALMEIDA, D. M. **Participação Orçamentária e Assimetria Informacional**: um estudo em uma empresa multinacional BBR - *Brazilian Business Review*, vol. 10, núm. 2, p. 74 – 96, 2013.

LAVARDA, C. E. F. FANK, O. L. **Relação da Assimetria da Informação, da Participação Orçamentária e do Risco na Criação da Folga Orçamentária**. *CONTEXTUS Revista Contemporânea de Economia e Gestão*. Vol 12 – nº 1, p. 81 – 110, 2014.

LAU, C. M. BUCKLAND, C. **Budgeting – the Role of Trust and Participation**: a research note, *Abacus*, vol. 37, nº 3, p. 369 – 388, 2001.

LAVILLE, C. DIONNE, J. **A Construção do Saber**: Manual de metodologia da pesquisa em ciências humanas. Porto Alegre: Artes Médicas Sul. Belo Horizonte: EDUFMG, 1999.

LAWLER, E.E., RHODE, J.G. **Information and Control in Organizations**. Goodyear Publishing Company Inc, Pacific Palisades, 1976.

LAWRENCE, B. L. **Power, Institutions and Organizations**. In: GREENWOOD, R. OLIVER, C. SAHLIN, K. SUDDABY, R. *The Sage Handbook of Organizational Institutionalism*. London, SAGE, p. 170 – 217, 2008.

LISSACK, M. R. LETICHE, H. **Complexity, Emergence, Resilience, and Coherence**: gaining perspective on organizations and their study. *Emergence*, nº 4, vol. nº 3, p. 72 – 94, 2002.

LORENZONI, I. **Ufes vai implantar Universidade do Vale do São Francisco**. Disponível em: <<http://noticias.universia.com.br/destaque/noticia/2003/06/03/554803/ufes-vai-implantar-universidade-do-vale-do-so-francisco.html>>. Acesso em: 06 jun. 2013.

LUFT, J. SHIELDS, M. **Mapping Management Accounting Graphics and Guidelines**. *Accounting, Organization and Society*, vol. 28, p. 169 – 249, 2003.

_____. **Mapping Management Accounting**: graphics and guidelines for theoryconsistent empirical research. In: C. Chapman, A. Hopwood & M. Shields (Eds), *Handbook of Management Accounting Research (Vol. 1)*, Oxford: Elsevier, 2006.

LUKKA, K. **Budgetary Biasing in Organizations**: theoretical framework and empirical evidence. *Accounting, Organization and Society*, vol.13, 3, p. 281 – 301, 1988.

LUNKES, R. J. **Contribuição à Melhoria ao Processo Orçamentário Empresarial**. Tese de Doutorado. Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção da Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2003.

MACHADO-DA-SILVA, C. L. FONSECA, V. S. [CRUBELLATE, J. M.](#) **Estrutura, Agência e Interpretação**: elementos para uma abordagem recursiva do processo de institucionalização. RAC. Revista de Administração Contemporânea (Impresso), v. 14, 2010, p. 77 – 107.

MAINARDES, E. W. MIRANDA, C. S. CORREA, C. H. **A gestão Estratégica de Instituições de Ensino Superior**: um estudo multicaso. Revista Contemporânea de Economia e Gestão. Vol. 9, nº 1, p. 19 – 32, 2011.

MALMI, T. BROWN D. A. **Management Control Systems as a Package-Opportunities, Challenges and Research Directions**. Management Accounting Research, vol. 19, p. 287–300, 2008.

MANZINI, E.J. **Considerações Sobre a Elaboração de Roteiro para Entrevista Semi-Estruturada**. In: MARQUEZINE: M. C.; ALMEIDA, M. A.; OMOTE; S. (Orgs.) Colóquios sobre pesquisa em Educação Especial. Londrina: Eduel, p. 11 – 25, 2003.

MERCHANT, K. A. **Budgeting and The Propensity to Create Budgetary Slack**. *Accounting, Organizations and Society*, vol.10, 2, p.201-210, 1985.

MERCHANT, K. A.; VAN DER STEDE, W.A. **Management Control sSystems**: performance measurement, evaluation and incentives. Pearson, 2003.

MERCHANT, K. A. OTLEY, D. T. **A Review of the Literature on Control and Accountability**. Handbook of Management Accounting Research, (Ed.) C. S. Chapman, A. G. Hopwood, and M. D. Shields. Amsterdam: Elsevier Press, p. 785 – 804, 1982.

MERTON, R. K. **Sociologia**: teoria e estrutura. São Paulo: Mestre Jou, 1970, p. 271 – 283.

MEYER, JR., V. W. ROWAN, B. **Institutionalized Organizations**: Formal Structure as myth and Ceremony. American Journal of Sociology, vol. 83, nº 2, p. 340 – 363, 1977.

MEYER JR. V. **Planejamento Universitário**: Ato racional, político ou simbólico – um estudo de universidades brasileiras. Alcance – UNIVALI, Vol 12, nº 3, p. 373 – 389, 2005.

_____. **Novo Contexto e as Habilidades do Administrador Universitário**. In: MEYER JR., V. MURPHY, J. P. Dinossauros Gazelas & Tigres: novas abordagens da administração universitária. 2ª ed. Florianópolis: Insular, 2003.

MILANI, K. **The Relationship of Participation in Budget-Setting to Industrial Supervisor Performance and Attitudes**: a field study, The Accounting Review, vol. 50, nº 2, p. 274 – 284, 1975.

MILES, M., HUBERMAN, M. **Qualitative Data Analysis**. 2.ed. London: Sage, 1994.

MINAYO, M. C. S. SANCHES, O. **Quantitativo-Qualitativo: oposição ou complementaridade?** Caderno de Saúde Pública, Rio de Janeiro, vol. 9, nº 3, p. 239 – 262, 1993.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público.** Parte IV – Plano de Contas Aplicado ao Setor Público, 5º Ed. 2013.

MINTZBERG, H. **The Structuring of Organizations.** New Jersey: Prentice Hall, 1979.

_____. **El Poder en la Organización.** Barcelona: Editorial Ariel S.A., 1992.

_____. **Criando Organizações Eficazes: estruturas em cinco configurações.** São Paulo: Atlas, 1995.

MINTZBERG, H.; AHLSTRAND, B.; LAMPEL, J. **Safari de Estratégia: um roteiro pela selva do planejamento estratégico.** Porto Alegre: Bookman, 2000.

MINTZBERG, H.; LAMPEL, J.; QUINN, J. B.; GHOSHAL, S. **O Processo da Estratégia.** 4ª ed. Porto Alegre: Bookman, 2006.

MORAES, S. M. L. SILVAM, A.C. **A Prática Gerencial das Instituições Federais de Ensino Superior Avaliadas em Cinco Dimensões.** Meta: Avaliação. Rio de Janeiro, v. 3, n. 7, p. 95 –108, 2011.

MORGAN, Gareth. **Imagens da Organização.** São Paulo: Atlas, 2000, 2006.

MOREIRA, D. A. **O Método Fenomenológico na Pesquisa.** 1ª. Edição. São Paulo: Pioneira Thomson, 2002.

MOORES, K. YUEN, S. **Management Accounting Systems and Organizational Configuration: a life-cycle perspective.** Accounting, Organization and Society, vol. 26, p. 351 – 389, 2001.

MURPHY, K. **Performance Standards In Incentive Contracts.** Journal of Accounting and Economics, vol. 30, nº. 3, p. 245 – 278, 2000.

MURO, P. MEYER JR, P. **Organizações Complexas e Confiabilidade Organizacional: reflexões sobre as hro – high reliability organizations.** Revista de Negócios, Blumenau, v16, nº 2, 2011, p. 86 – 100.

NEIMARK, M. TINKER, T. **The Social Construction of Management Control System.** Accounting, Organization and Society, vol. 11, nº. 4/5, p. 369 – 395, 1986.

NELSON, R.; WINTER, S. **An evolutionary theory of economic change.** Massachusetts: Harvard University Press, 1982.

NEELY, A.; SUTCLIFF, M.R.; HEYNS, H.R. **Driving value through strategic planning and budgeting.** New York: Accenture, 2001.

NEVES, J. L. **Pesquisa Qualitativa**: características, usos e possibilidades. Cadernos de Pesquisa em Administração. São Paulo, v.1, n.3, p.1-5, 1996.

NEVES, T. J. G. LIBONATI, J. J. MIRANDA, L. C. MENEZES, S. M. M. **Um Estudo Qualitativo da Execução Física e Orçamentária dos Programas Orçamentários nas Universidades Federais Brasileiras**. XIV Congresso de Controladoria e Contabilidade da USP, p. 1 – 17, 2014.

NOURI, H. PARKER, R. J. **The Relationship Between Budget Participation and Job Performance**: the roles of budget adequacy and organizational commitment, Accounting, Organizations and Society, vol. 23, nº 5/6, p. 467 – 483, 1998.

PADOVEZE, C. L. TARANTO, F. C. **Orçamento Empresarial**: novos conceitos e técnicas. São Paulo: Pearson, 3ª reimp. 2012.

PASSOLONGO, C. ICHIKAWA, E. Y. REIS, L. G. **Contribuições da Teoria Institucional para os Estudos Organizacionais**: o caso da Universidade Estadual de Londrina. Revista de Negócios, Blumenau, v. 9, n. 1, p. 19 – 26, 2004.

PERERA, S. **The Historical Development of Business Budgeting**: an organizational perspective. Accounting Forum, vol. 22, nº. 1, p. 3 – 13, 1998.

PEREIRA, F. I. **O Poder e Suas Relações**: um estudo empírico. Disponível em: <http://www.anpad.org.br/diversos/trabalhos/EnEO/eneo_2004/ENEO256.pdf>. Acesso: 19 jun. de 2013.

PEREIRA, J. R. B. FERREIRA, R. M. BARROS, O. J. E. SANTOS, A. A. **Análise da Versão Gerencial do Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal sob a ótica das Características Qualitativas da Informação Contábil**: um estudo de caso no Tribunal Regional Federal da 5ª Região. XIV Congresso de Controladoria e Contabilidade da USP, p. 1 – 17, 2014.

PEREIRA, C. A. GUERREIRO, R. **Avaliação do Processo de Mudança da Contabilidade Gerencial sob o enfoque da Teoria Institucional**: O caso do Banco do Brasil. In: ENANPAD, 2005. Rio de Janeiro – RJ. Anais. Rio de Janeiro– RJ, 2005.

PIRES, J. S. D. B. ROSA, P. M. SILVA, A. T. **Um Modelo de Alocação de Recursos Orçamentários Baseado em Desempenho Acadêmico para Universidades Públicas**. ASAA - Advances in Scientific and Applied Accounting, v.3, n.2, p. 239 – 270, 2010.

POPPER, K. R. **Conhecimento Objetivo**. São Paulo: EDUSP, 1975.

QUIVY, R. L. V. CAMPENHOUDT. **Manual de Investigação em Ciências Sociais**. 2ª edição, Paris: Gradiva, 1995.

RÊGO, M. R. S. O. **Orçamento Público e Privado**: diferenças e similaridades. Disponível em: <<http://www.propipi.uff.br/ineac/curso/nufep/artigos/docente/10/01.pdf>>. Acesso em: 5 de mai de 2014.

REIS, L. G. **A Influência do Discurso no Processo de Mudança da Contabilidade Gerencial**: um estudo de caso sob um enfoque da Teoria Institucional. Tese de Doutorado em Ciências Contábeis. Programa de Pós Graduação em Ciências Contábeis da Universidade de São Paulo, 2008.

REIS, C. Z. T. **Estágios da Institucionalização do Modelos de Alocação de Recursos Orçamentários das Universidades Brasileiras**. Dissertação de Mestrado. Programa de Pós Graduação em Administração da Universidade Federal de Viçosa, 2011.

RICHARDSON, R. J. **Pesquisa Social**: Métodos e Técnicas. 3ª edição. São Paulo: Atlas, 1999.

RODRIGUES JR., M. M. ZANATTO, V. C. S. LAVARDA, C. E. F. **Participação dos Diferentes Departamentos e Unidades no Sistema Orçamentário**: um estudo de caso em uma instituição de ensino superior do Estado de Santa Catarina. Revista ConTexto, Porto Alegre, v. 12, n. 22, p. 27 – 41, 2012.

RONCÁLIO, M. P. BORGERT, A. ALBERTON, L. AMARAL, E. **Adoção de Controles de Custos Pelos Municípios Catarinenses, Segundo a Lei de Responsabilidade Fiscal**. Revista Catarinense da Ciência Contábil – CRCSC – Florianópolis, vol.11, nº. 33, p. 9 – 21, 2012.

ROSSETTO, C. R. ROSSETTO, A. M. **Teoria Institucional e Dependência de Recursos na Adaptação Organizacional: uma visão complementar**. RAE-eletrônica, v. 4, n. 1, Art. 7, p. 1 – 22, 2005.

ROSS, A. **Trust as a Moderator of the Effect of Performance Evaluation Style on Job-Related Tension**: a research note, Accounting, Organizations and Society, vol. 19, nº 7, p. 629 – 635, 1994.

SANTANA, G.A.S. COLAUTO, R. D. **Institucionalização de Instrumentos Gerenciais: o caso de uma organização do setor elétrico**. ENANPAD 2010. XXXIV Encontro ANPAD 2010, p. 1 – 17, 2010.

SANTOS, L. A. CARDOSO, R. L. S. Avaliação de desempenho da ação governamental no Brasil: problemas e perspectivas. **XV Concurso de Ensayos del CLAD “Control y Evaluación del Desempenho Gubernamental”**. Caracas, 2001.

SCARPIN, J. E. KREUZBERG, F. BECK, F. **Processo de Mudança de um Sistema de Informação na Controladoria**: um estudo de caso sob o enfoque da velha teoria institucional. RIGC - Vol. XI, nº 22, 2013, p. 1 – 21.

SCHEIN, E. H. **Coming to a New Awareness of Organizational Culture**. Sloan Management Review. Winter, p. 3 – 16, 1984.

SELZNICK, P. **TVA and the Grass Roots**. Berkeley: University of california Press. 1949.

_____. **Leadership in administration**. Evanston: Northwestern University Press, 1957

_____. **The Moral Commonwealth: social theory and the promise of community.** Berkeley: University of California Press, 1992.

_____. **Institutionalism ‘old’ and ‘new’.** *Administrative Science Quarterly*, 41(2), 1996, p. 270 – 277.

SILVA, Édna Lúcia da. MENEZES, Estera Muszkat. **Metodologia da Pesquisa e Elaboração de Dissertação.** Disponível em: <<http://projetos.inf.ufsc.br/arquivos/Metodologia%20da%20Pesquisa%203a%20edicao.pdf>>. Acesso em: 18 de fev. de 2009.

SILVA, G. S. **Influências Interorganizacionais em Padrões Institucionais: um estudo no setor de saúde,** 2010. Dissertação (Mestrado em Administração) – Programa de pós-Graduação em Administração da Universidade de São Paulo, Ribeirão Preto, 2010.

SIMONS, R. **Levers of Control, How Managers Use Innovative Control Systems to Drive Strategic Renewal.** Harvard Business School Press, Boston, MA, 1995.

SCAPENS, R. W. **Never Mind the Gap: towards an institutional perspective on management accounting practice.** *Management Accounting Research*. vol. 5, p. 301 – 321, 1994.

SCOTT, W. R. **Institutions and Organizations.** California: Sage, 2001.

_____. **Institutions and Organizations.** California. Sage, 1995.

_____. MEYER, J. **Institutional Environments and Organizations: structural complexity and individualism.** London: Sage, 1994.

SHIELDS, J.F. SHIELDS, M.D. **Antecedents of Participative Budgeting.** *Accounting, Organization and Society*, vol. 23, nº. 1, p. 49 – 76, 1998.

SOBANSKI, J. J. **Prática de Orçamento Empresarial.** 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

SOUSA, F. H. **Os Efeitos da (Des) Vinculação dos Recursos da União e a Flexibilidade Orçamentária.** *Revista Contemporânea de Contabilidade*. Vol.1, nº 9, p. 29 – 48, 2008.

SOUZA, E. M. BIANCO, M. F. MACHADO, L. D. **Análises Sobre Poder: Comparativo entre a Perspectiva Foucaultiana e a Funcionalista.** 30º Enanpad, set. 2006, Salvador/BA, p. 1 – 16, 2006.

SOUZA, M. A.; LISBOA, L. P.; ROCHA, W. **Práticas de Contabilidade Gerencial Adotadas por Subsidiárias Brasileiras de Empresas Multinacionais.** *Revista de Contabilidade e Finanças USP*, vol. 32, p. 40 – 57, 2003.

STUART, I. MCCUTCHEON, D. HANDFIELD, R. MCLACHLIN, R. SAMSON D. **Effective case research in operations management: a process perspective.** *Journal of Operations Management*, p. 419 – 433, 2002.

TANNEMBAUM, A. **Control in organizations.** New York: McGraw-Hill, 1968.

TOLBERT, P. S. ZUCKER, L. G. **A Institucionalização da Teoria Institucional**. In: CLEGG, S. R. HARDY, C. NORD, W. R. CALDAS (Org.), M. FACHIN, R. FICHER, T. Handbook de estudos organizacionais: modelos e novas questões em estudos organizacionais. Vol. 1. São Paulo: Atlas, p. 196 – 219, 1999.

TOLBERT, P. S. ZUCKER, L. G. **A Institucionalização da Teoria Institucional**. In: CLEGG, S. R. HARDY, C. NORD, W. R. CALDAS (Org.), M. FACHIN, R. FICHER, T. Handbook de estudos organizacionais: modelos e novas questões em estudos organizacionais. Vol. 1. São Paulo: Atlas, 2006.

TRIVIÑOS, A. N. S. **Introdução à Pesquisa em Ciências Sociais**: a pesquisa qualitativa em educação. São Paulo: Atlas, 1987.

VASCONCELLOS, F. **Dinâmica Organizacional e Estratégia**: imagens e conceitos. São Paulo: Atlas, 2007.

OLIVEIRA, J. C. TACCA JR., L. SILVA, P. F. **Aspectos Relevantes do Orçamento da União**. Brasília, Revista ABOP, v. 15 n. 37, 1994/1995, Edição Especial, p. 89 – 131, 1996.

OLIVER, C. **Sustainable Competitive Advantage**: combining institutional and resource-based views”, Strategic Management Journal., Vol. 18 n.º. 9, p. 697 – 713, 1997.

ONSI, M. **Factor analysis of behavioral variables affecting budgetary slack**. *The accounting Review*, vol.48, 3, p.535-548, 1973.

OTLEY, D.T. **The accuracy of budgetary estimates**: some statistical evidence. Journal of Business Finance & Accounting 12(3), p.415-428, Autumn, 1985.

OTLEY, D. **Performance Management**: a framework for management control systems research. Management Accounting Research, vol. 10, p. 363 – 382, 1999.

OTLEY, D.T. BROADBENT, J.M. BERRY, A.J. **Research in Management Control**: an overview of its development. British Journal of Management vol. 6, p 31 – 34, 1996.

OUCHI, W. G. **A Conceptual Framework for the Design of Organizational Control Mechanisms**. Management Science. vol. 25, n.º 9, p. 833 – 848, 1979.

OYADOMARI, J. C. MENDONÇA NETO, O. R. CARDOSO, R. L. LIMA, M. P. **Fatores que Influenciam a Adoção de Artefatos de Controle Gerencial nas Empresas Brasileiras**. Um estudo exploratório sob a ótica da teoria institucional. Revista de Contabilidade e Organizações – FEARP/USP, vol. 2, n.º. 2, jan./abr., p. 55 – 70, 2008.

UNIVERSIDADE FEDERAL DO ESPÍRITO SANTO. **Portal de Transparência da Ufes**. Disponível em: < <http://portal.ufes.br/transparencia/> >. Acesso em: 27 de jun. 2013.

UNIVERSIDADE FEDERAL DO ESPÍRITO SANTO. **Instituição**. Disponível em: < <http://portal.ufes.br/> >. Acesso em: 1 de jul. 2014.

- VAN DER STEDE, W.A. **The Relationship Between Two Consequences of Budgetary Controls**: budgetary slack creation and managerial short-term orientation. *Accounting, Organizations and Society*, vol. 25, p. 609 – 622, 2000.
- VAZQUEZ-DODERO, J.C. WEBER, E. **Evaluación y Control de Gestión**. Ed. Folio, 1997.
- VIEIRA, M.M. F. **Poder, Objetivos e Instituições como Determinantes da Definição de Qualidade em Organizações Brasileiras e Escocesas**. *Revista de Administração Contemporânea - RAC*, vol.1, nº.1, Jan./Abr., p. 7 – 33, 1997.
- VIGOTSKI, L. S. **Pensamento e Linguagem**. - 2a. ed. – São Paulo: Martins Fontes, 2000.
- WEICK, K. E. **Educational Organizations as Loosely Coupled System**. *Administrative Science Quarterly*, Vol. nº 21, p. 1 – 19, 1976.
- WELSCH, Glenn A. **Orçamento Empresarial**. São Paulo: Atlas, 1973.
- WELSCH, G.A. HILTON, R.W. GORDON, P.N. **Budgeting: profit planning and control**. 5a. ed. Englewood Cliffs: Prentice Hall, 1988.
- WIDENER, S. **An Empirical Analysis of the Levers of Control Framework**. *Accounting, Organizations and Society*, vol. 32, p. 757 – 788, 2007.
- WILLIAMS, R. B. SILAEN, P. **Management Control Systems: a model for R&D units**. *Accounting Research Journal*, vol. 22, p. 262 – 274, 2009.
- YUEN, D.C.Y. **Goal Characteristics, Communication and Reward Systems, and Managerial Propensity to Create Budgetary Slack**. *Managerial Auditing Journal*, v.19, n. 4, Special issue, p. 517 – 532, 2004.
- YIN, R.K. Estudo de Caso: **Planejamento e Métodos**. 3. ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.
- YOUNG, S.M. **Participative budgeting**: the effects of risk aversion and asymmetric information on budgetary slack. *The Accounting Review*, vol. 23, n. 2, Autumn 1985.
- ZANATTO, V. C. S. HEIN, N. **Eficácia da Previsão de Receitas no Orçamento dos Municípios Gaúchos**: uma investigação empírica dos exercícios de 2005 a 2009 utilizando a análise de clusters. *Revista Estudos do CEPE*, Santa Cruz do Sul, nº 37, p. 102 – 131, 2013.
- ZDANOWICZ, José Eduardo. **Orçamento Operacional**. Porto Alegre: Sagra, 1989.

APÊNDICES

APÊNDICE A – Roteiro de Entrevista

Pesquisadores:

- Mestrando Douglas Roriz Caliman – E-mail: douglasufes@yahoo.com.br
- Prof. Doutor Emanuel Junqueira – E-mail: emanuel.junqueira@gmail.com
- Profª Doutora Lucilaine Maria Pascucci – E-mail: lucilaine.pascucci@gmail.com

Unidade: Mestrado em Administração da Universidade Federal do Espírito Santo

1. VISÃO GERAL DO PROJETO DE ESTUDO DE CASO

1.1 TEMAS DO PROJETO

Orçamento; Teoria Institucional.

1.2 TÍTULO DO PROJETO

Fatores que Inibem a Institucionalização do Orçamento Como Ferramenta de Controle Gerencial em uma IFES.

1.3 OBJETIVO DO ESTUDO

Investigar, descrever e analisar os fatores que inibem a institucionalização do orçamento como ferramenta de controle gerencial em uma IFES.

2. PROCEDIMENTO DE CAMPO

2.1 ASPECTOS METODOLÓGICOS

Pesquisa do tipo descritiva e exploratória, de natureza qualitativa, com o uso de método de estudo de caso.

2.2 INSTITUIÇÃO

Universidade Federal do Espírito Santo.

2.3 UNIDADES DE ANÁLISE

Centros de Ensino e Pró-Reitorias

2.4 INSTRUMENTO DE COLETA DE DADOS

Análise de documentos, observação não participante e roteiro de entrevista semi-estruturado

2.5 EXECUTOR DA ENTREVISTA

Pesquisador: Douglas Roriz Caliman

2.6 SUJEITOS DA PESQUISA

Diretores dos Centros de Ensino e Pró-Reitores da Ufes

3. ROTEIRO DE ENTREVISTA SEMI-ESTRUTURADO

3.1 ROTEIRO DE ENTREVISTA APLICADO AOS TÉCNICOS DE ORÇAMENTO DA UFES (visão formal do orçamento)

1. Como ocorre o processo orçamentário na Ufes? Quais as etapas? Quais são suas fases? Quais os participantes da elaboração, execução e avaliação? Como ocorrem as alterações? Quais as instâncias de sua aprovação? Quais são seus níveis de desdobramento. Como é feita a comunicação das metas? Como é feito o acompanhamento de todo o processo?

3.2 ROTEIRO DE ENTREVISTA AOS GESTORES DE CENTRO DE ENSINO E DE PRÓ-REITORIAS (visão real do orçamento)

3.2.1 Perfil do Entrevistado

1.1 Gênero: () Masculino () Feminino

1.2 Idade: _____ anos

1.3 Escolaridade: () Graduação () Especialização () Mestrado () Doutorado

1.4 Curso/área de formação: _____

1.5 Cargo ou e função: _____

1.6 Tempo de vinculação com a organização: _____

Na função: _____

3.2.2 Questões de Base Teórica

1. Como ocorre o processo orçamentário na Ufes (etapas, fases, participantes, alterações, instâncias de aprovação, níveis de desdobramento, comunicação das metas (produto) e acompanhamento do processo etc.)? (FORMAL)
2. Qual o seu nível de participação no processo orçamentário? Na sua percepção, qual a relevância de sua participação neste processo, nos moldes em que ele ocorre na UFES? (REAL)
3. Como você procede em situações em que há dotação orçamentária, mas, não para uma rubrica específica e necessária? (REAL)
4. Como você procede em situações em que há dotação orçamentária, mas, os recursos não estão disponíveis? (REAL)
5. Você acredita que a constituição de reservas para a gestão da sua unidade é necessária? Por que? Como ocorre?
6. Como as relações informais contribuem para a agilidade na liberação de recursos previstos no orçamento? E no caso de recursos não previstos no orçamento?