

Fatores inibidores da institucionalização do processo orçamentário em uma Ifes

EMANUEL JUNQUEIRA

UNIVERSIDADE FEDERAL DO ESPÍRITO SANTO (UFES)

emanuel.junqueira@gmail.com

DOUGLAS RORIZ CALIMAN

FACULDADE CATÓLICA SALESIANA DO ESPÍRITO SANTO

douglasufes@yahoo.com.br

FÁBIO FREZATTI

FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO E CONTABILIDADE DA UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO - FEA

frezatti@usp.br

ROSIMEIRE PIMENTEL GONZAGA

FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO E CONTABILIDADE DA UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO - FEA

ropgonzaga@gmail.com

Fatores inibidores da institucionalização do processo orçamentário em uma Ifes

1. INTRODUÇÃO

O movimento denominado Nova Gestão Pública (NGP) provocou, nas últimas décadas, uma série de mudanças que impactaram a gestão nesse setor ao promover a adoção de práticas gerenciais oriundas do setor privado (Walker *et al.*, 2011) e ao realizar uma pressão crescente para que os administradores de entidades públicas atuem no intuito de manter ou melhorar a qualidade dos serviços que estão sob sua responsabilidade, tornando o mantra de eficiência e eficácia como um *slogan* a ser perseguido (Arnaboldi *et al.*, 2015).

Para aqueles que defendem a adoção, no setor público, de práticas gerenciais oriundas da iniciativa privada, há o entendimento de que essas contribuirão para a modernização do setor (Guimarães, 2000; Politelo *et al.*, 2014), tendo como foco a necessidade de adequação entre os recursos disponíveis e os objetivos pretendidos pelas políticas públicas escolhidas. Para tanto, a busca pela eficiência e eficácia no setor público se aliam a outros princípios, como a descentralização da gestão, a gestão por resultados e a flexibilização das ações de gestão, apesar dos questionamentos quanto à viabilidade de parametrizar a eficiência e a eficácia na gestão pública pelos mesmos critérios utilizados na iniciativa privada (Oliveira e Paula, 2014).

Ao analisarem a possibilidade de adoção de práticas gerenciais oriundas da iniciativa privada no setor público, Reis (2011) e Roncálio *et al.* (2012) apontam como principais obstáculos a maior complexidade dos processos, decorrente da grande quantidade de leis que devem ser atendidas, a burocracia e a escassez de recursos.

Entre as práticas gerenciais oriundas do setor privado e indicadas para a gestão do setor público, o orçamento possui papel de destaque (Henley *et al.*, 1992). No entanto, considerando que o desenho do SCG e o uso de suas práticas dependem das demandas estabelecidas pelos gestores (Ferreira e Otley, 2009), o orçamento acaba, em muitos casos, subutilizado como um mecanismo de mera autorização e controle dos gastos realizados (Arnaboldi *et al.*, 2015).

O uso limitado do orçamento nas organizações públicas se destaca quando comparado com o seu papel nas organizações privadas, nas quais atua no auxílio do planejamento e controle, na comunicação das metas, na alocação de recursos e no estabelecimento de incentivos para avaliação do desempenho da organização e de seus gestores (Covaleski *et al.*, 2003).

A percepção de uma utilidade limitada para o orçamento nas organizações públicas inibe a sua institucionalização (Tolbert e Zucker, 1996) como prática gerencial que auxilia o processo de gestão (Hansen e Van der Stede, 2004). Isso ocorre porque a institucionalização não é automática (Meyer e Rowan, 1977) e, portanto, o seu uso decorre das escolhas feitas pelos gestores (Ribeiro e Scapens, 2006). Desse modo, um conceito importante para a análise de como ocorrem as escolhas que determinam as práticas gerenciais que serão utilizadas pela organização é o da institucionalização, que pode contribuir para o entendimento sobre os fatores que estimulam ou inibem a adoção das práticas gerenciais (Huy, 2000).

Nesse sentido, torna-se relevante analisar os fatores que inibem ou estimulam a institucionalização de práticas gerenciais que possam auxiliar na gestão pública. No caso específico do orçamento, considerado uma das forças motrizes da agenda da NGP em função de sua relevância para a implantação de novas estratégias de ação (Pereira, 1999), esse entendimento pode contribuir para ações que visem à sua adoção como instrumento gerencial, e não somente de ordenação e controle de gastos.

Nesse contexto, este artigo propõe-se a responder a seguinte questão de pesquisa: *quais os fatores que inibem a institucionalização do orçamento como prática gerencial em uma Instituição Federal de Ensino Superior – Ifes?*

Para alcançar esse objetivo, foram considerados como fatores inibidores da institucionalização do processo orçamentário aqueles presentes na análise de seus elementos constitutivos, conforme proposto por Frezatti *et al.* (2010 e 2011), subdivididos em um conjunto

de itens que permitem uma visão integrada do processo, conforme recomendado por Covaleski *et al.* (2007).

Os resultados desta pesquisa visam contribuir para a compreensão dos fatores que determinam o sucesso ou o fracasso do processo orçamentário, conforme recomendado por Luft e Shields (2003) e por Kramer e Hartmann (2014), e também para a implementação de ações que amenizem ou eliminem fatores de resistência ao uso gerencial do orçamento em instituições públicas e privadas.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Nova Gestão Pública e orçamento público brasileiro

A Nova Gestão Pública (NGP) surgiu a partir de discussões de temas como o estilo e os padrões de gerenciamento na administração pública em países anglo-saxões, como Reino Unido, Austrália e Nova Zelândia, no final dos anos de 1970 (Barzelay, 2001). Baseia-se na adoção de práticas gerenciais na gestão pública, advindas do setor privado, voltadas para melhoria da gestão, reestruturação organizacional e descentralização da gestão dos serviços públicos, como orçamento e instrumentos para avaliação de desempenho (Fryer *et al.*, 2009).

Considerando especificamente o orçamento, esse possui papel de destaque na gestão pública, sendo reconhecida sua relevância enquanto instrumento para viabilização da implementação de novas estratégias e processos de mudança organizacional (Beekman *et al.*, 2007). Contudo, dada as especificidades presentes na gestão pública (Reis, 2011; Roncálio *et al.*, 2012), o orçamento pode ser utilizado apenas para estabelecimento de limite de gastos, o que acaba por inibir a institucionalização de suas funções para o planejamento, o controle e a avaliação de desempenho (Covaleski *et al.*, 2003).

2.2 Teoria institucional e processo orçamentário

Na esfera do controle gerencial, as instituições compreendem premissas construídas socialmente, consideradas como certas e necessárias, que informam os indivíduos e moldam suas ações, servindo para legitimar a organização (Burns e Scapens, 2000), mesmo sem alcançar a eficiência (Meyer e Rowan, 1977). Como exemplo, pode-se citar o desenvolvimento de ações justificadas por clichês como “sempre foram feitas desta forma”.

Contraponto à tentativa da abordagem funcionalista em apresentar um modelo ideal para o orçamento (Anthony *et al.*, 2014), a teoria institucional considera que valores, normas, regras, mitos, crenças e a própria história das organizações são estruturas importantes para a institucionalização do orçamento (Burns e Scapens, 2000).

Ao analisar os fatores necessários para o sucesso no processo de mudança das práticas gerenciais, Huy (2001) indicou: i) o interesse da alta administração; ii) a presença de corpo técnico qualificado; iii) a capacitação das pessoas, e iv) o comprometimento das pessoas como fundamentais para a institucionalização das mudanças propostas. Beekman *et al.* (2007) utilizaram o modelo proposto por Huy (2001) e comprovaram a capacidade desse em explicar o processo de mudança no sistema de controle gerencial das organizações.

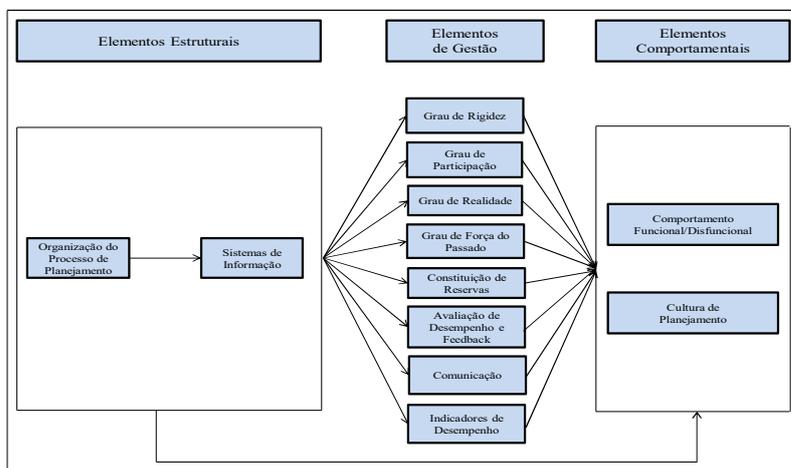
O orçamento é um dos mais importantes mecanismos de coordenação e controle e pode ser utilizado para diferentes propósitos, como: i) planejamento e controle; ii) motivação e avaliação de desempenho, e iii) comunicação das metas e formulação da estratégia (Merchant e Van der Stede, 2012).

Procurando responder às críticas ao reducionismo normalmente observado nas pesquisas sobre o orçamento, Frezatti *et al.* (2010), a partir dos trabalhos desenvolvidos por Luft e Shields (2003), Hansen *et al.* (2003), Dávila e Wouters (2005) e Covaleski *et al.* (2007), propuseram um modelo de análise integrada do processo orçamentário – Figura 1, testado e ajustado, posteriormente, por Frezatti *et al.* (2011).

Os trabalhos desenvolvidos por Frezatti *et al.* (2010 e 2011) indicaram que os elementos constitutivos do orçamento poderiam ser analisados de forma integrada, no entanto, sem

apresentarem um modelo definitivo. Nesse sentido, houve a preocupação de informar que novas categorias poderiam ser incluídas a partir de novos estudos que testassem o modelo, como é o caso desta pesquisa. A Figura 1 apresenta o modelo consolidado de Frezatti *et al.* (2010 e 2011) com três categorias constitutivas: i) estrutura; ii) elementos de gestão, e iii) elementos comportamentais.

Figura 1: Modelo ajustado de análise integrada do processo orçamentário.



Fonte: Adaptado de Frezatti *et al.* (2010 e 2011).

1) Estrutura

a) Organização do processo de planejamento: Merchant e Van der Stede (2012) afirmam que para que haja comprometimento entre os envolvidos, esta etapa deve estimular o diálogo entre superiores e subordinados para que as projeções reflitam aquilo que foi discutido entre eles. O adequado planejamento do processo permite que as partes da organização sigam um mesmo plano, o que é fundamental para o sucesso de sua implantação (Anthony *et al.*, 2014).

b) Sistemas de Informação: se referem à capacidade de geração de informações que permitam auxiliar o processo decisório na definição e no alcance dos objetivos estratégicos (Arvidsson *et al.*, 2015). Dávila e Wouters (2005) destacam que, para ser efetivo, o desenho do sistema de informação deve disponibilizar informações não somente históricas, mas também permitir a projeção de resultados de forma integrada, adequada às necessidades do usuário e tempestiva.

2) Elementos de gestão

a) Grau de rigidez das metas: o grau de rigidez das metas estabelecidas no orçamento pode afetar a sua utilidade (Frezatti *et al.*, 2011). Se para autores como Glautier e Underdown (1986) a flexibilidade é necessária para a eficiência do processo orçamentário, torna-se necessário determinar o nível de flexibilidade que será aceito pela organização, considerando que o seu excesso pode prejudicar o processo (Otley e Fakiolas, 2000).

b) Grau de participação: a participação no processo orçamentário será maior ou menor em função do envolvimento e da influência do gestor na definição de suas metas (Shields e Shields, 1998). O envolvimento dos gestores no processo orçamentário permite compartilhar informações, integrar diversas áreas, reforçar o comprometimento com as metas estabelecidas e reduzir a propensão para constituição de reservas (Merchant e Van der Stede, 2012).

c) Realidade das metas: a falta de realismo na fixação das metas pode desmotivar os gestores, pois a percepção de que as metas não serão alcançadas conduz a um entendimento de que o orçamento existe apenas para forçá-los a melhorar o desempenho de suas áreas ou para a autorização de gastos (Hansen *et al.*, 2003). Outro problema decorrente da falta de realidade das metas é o aumento da propensão para a criação de reservas (Yuen, 2004).

d) Força do passado: a utilização de dados históricos de forma acentuada pode impactar negativamente o processo orçamentário, pois inibe a descoberta de oportunidades e cria a

percepção de que nada muda e, nesse contexto, o orçamento perderia a função de auxiliar o planejamento e a implementação das estratégias (Anthony *et al.*, 2014).

e) Constituição de reservas: a reserva orçamentária é formada sem o conhecimento dos superiores hierárquicos e decorre da subestimação das receitas e/ou da superestimação dos gastos como um comportamento disfuncional em virtude da forma com que objetivos e metas são estabelecidos e utilizados na avaliação de desempenho dos gestores (Dávila e Wouters, 2005).

f) Avaliação de desempenho e *feedback*: por meio da avaliação de desempenho, os gestores podem melhor controlar a implementação das estratégias estabelecidas, pois as medidas de desempenho derivam da estratégia da organização, estabelecendo um melhor relacionamento e alinhamento entre o planejamento e a execução orçamentária (Kaplan e Norton, 2008), podendo facilitar os ajustes dos objetivos orçamentários (Yuen, 2004).

g) Comunicação: a comunicação está associada à forma como a informação é disseminada entre os gestores no processo de planejamento e engloba tanto a comunicação vertical quanto a comunicação horizontal (Frezatti *et al.*, 2011).

h) Indicadores de desempenho: o papel dos indicadores de desempenho é direcionar as atividades para o alcance dos objetivos estratégicos (Frezatti *et al.*, 2010). Kaplan e Norton (2008) ressaltam a importância de dispor de indicadores financeiros e não financeiros, para melhoria da comunicação do direcionamento desejado pela alta administração. Nesse sentido, o orçamento deverá refletir as metas que foram estabelecidas para cada fator crítico de sucesso da organização (Merchant e Van der Stede, 2012).

3) Elementos comportamentais

a) Cultura de planejamento: a cultura de planejamento contribui para a cooperação entre os gestores das diversas áreas, sendo esse fator fundamental para o compartilhamento de informações e, conseqüentemente, para o desempenho organizacional (Chen, 2003).

b) Comportamento disfuncional: a forma como as metas são estabelecidas pode contribuir para que os gestores tenham um comportamento disfuncional (Yuen, 2004). Um processo orçamentário “*top-down*”, com decisões centralizadas e metas pouco claras, pode comprometer o processo orçamentário e gerar tensões e conflitos entre os gestores (Frezatti *et al.*, 2011).

3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A abordagem metodológica da pesquisa classifica-se como interpretativista, ou seja, paradigma que busca o entendimento do mundo social como uma experiência subjetiva, colocando em lados opostos o participante e o observador, com ênfase nos significados atribuídos pelas pessoas aos fenômenos em um determinado ambiente social (Lukka e Modell, 2010). O objetivo desta abordagem foi investigar o real significado de discursos e compará-los com os contextos teóricos (documentos) e reais (entrevistas) (Fairclough, 1995). Foi desenvolvida por meio dos métodos de análise de conteúdo de Bardin (2004) e de análise crítica de discurso de Fairclough (1995).

A pesquisa é um estudo de caso (Yin, 2001), de natureza descritiva, realizado em uma Ifes localizada na região Sudeste do Brasil. Foi desenvolvido um protocolo de estudo de caso (Yin, 2001), especificando: i) o assunto e visão geral da pesquisa; ii) a questão de pesquisa e objetivos geral e específicos; iii) os procedimentos metodológicos (local da pesquisa, questionário para a entrevista e formulários de registro de dados), método de pesquisa, modo de aplicação dos instrumentos de coleta de dados e metodologias de análise de dados; iv) a literatura base do estudo; e v) o guia de relatório de estudo de caso.

3.1 Coleta de dados

As fontes utilizadas na coleta de dados foram a entrevista e a análise documental. O cruzamento dessas fontes com a aplicação de dois métodos de análise de dados permitiu a

triangulação dos achados da pesquisa (Yin, 2001). Um pré-teste foi aplicado antecipadamente a três respondentes, em contexto similar ao analisado, resultando em ajustes voltados ao aprimoramento do roteiro de entrevista e da estratégia para coleta dos dados. Apesar de parte dos entrevistados não permitir a gravação das entrevistas, foram obtidas, aproximadamente, 17 horas de gravação.

As entrevistas foram realizadas em duas etapas e envolveram funcionários do quadro técnico, professores que já haviam exercido algum cargo como gestores na Ifes, diretores de centros de ensino e pró-reitores da instituição. A primeira etapa foi realizada durante os meses de janeiro a abril de 2014. Nesse período, foram feitas entrevistas com 3 técnicos em orçamento e com 15 gestores de centros de ensino e de pró-reitorias, o que representa pouco mais de 83% da alta administração da Ifes. Posteriormente, no mês de junho de 2015, foram entrevistados mais dois gestores de centros de ensino com o objetivo de validar e complementar algumas respostas obtidas na primeira etapa.

Dessa forma, foram entrevistados 20 atores – técnicos em orçamento, gestores de centro de ensino e pró-reitores, selecionados de forma intencional e não probabilística, tendo por único requisito a necessidade de serem agentes que foram ou estavam envolvidos na elaboração, execução e/ou controle orçamentário na Ifes. Já a análise documental foi feita nos seguintes documentos: (i) plano estratégico, (ii) orçamento e (iii) documentos complementares relacionados ao orçamento da Ifes.

3.2 Tratamento e análise dos dados

A análise de dados foi feita por meio de duas técnicas: Análise de Conteúdo de Bardin (2004) e análise crítica do discurso de Fairclough (1995). Em um primeiro momento, os dados das entrevistas e da análise documental foram analisados por meio de técnicas de análise de conteúdo (Bardin, 2004), tendo como base o conjunto de categorias e fatores propostos no modelo de Frezatti *et al.* (2011) e que foram determinados *a priori*.

A Análise de Conteúdo de Bardin (2004) foi desenvolvida em três etapas: i) na pré-análise foi definido o *corpus* inicial da pesquisa e, em seguida, escolhida a palavra como unidade de análise (devido a uma melhor visualização de significados); foram também definidas preliminarmente as categorias de gestão, conforme o estudo de Frezatti *et al.*, (2011); ii) posteriormente, foi desenvolvida a análise de dados com a exploração do material, constituído pelo *corpus* da pesquisa, definindo-se as categorias de gestão de análise e compondo-se a estrutura das categorias por meio da classificação análoga de elementos. Foi aplicada a análise por polos positivos e negativos para a certificação da motivação/inibição de cada categoria por intermédio de uma grade mista de verificação; iii) por fim, foi feito o tratamento dos resultados por meio do método de emparelhamento de resultados, com a utilização da literatura de orçamento.

Em um segundo momento, no conteúdo das entrevistas, para também diagnosticar eventuais categorias de gestão de análise, não contempladas pelo modelo de Frezatti *et al.*, (2011), utilizaram-se elementos da análise crítica do discurso de Fairclough (1995). Esse método foi aplicado por meio da análise de três dimensões: i) com base nos textos iniciais, foi verificada a prática linguística, analisando-se os valores nas relações, experiências, conexões, metáforas e nas estruturas textuais; ii) foi feita a interpretação para a verificação do discurso dos entrevistados (foram analisados os significados dos enunciados, a coerência entre os discursos, o contexto situacional, os atos da fala e a intertextualidade dos enunciados); iii) foi desenvolvida a explicação da prática social (contexto real) analisando-se fatores sociais como as relações de poder, as ideologias políticas e os efeitos dos fatores anteriores. Ao final das análises, verificou-se a necessidade da inclusão de um novo elemento comportamental denominado **poder e política**, que foi agregado para melhor representar a realidade analisada.

Ressalta-se que foram seguidos os procedimentos éticos necessários e que a participação dos sujeitos de pesquisa estava condicionada ao aceite do Termo de Consentimento Livre e Esclarecido, aplicado antes dos procedimentos de campo.

4. ANÁLISE DOS RESULTADOS

Neste tópico, são descritos e discutidos os resultados das categorias e elementos apresentados no referencial teórico. Com o intuito de manter o sigilo dos participantes, determinaram-se, de forma aleatória, letras do alfabeto para nomeá-los.

4.1 Elementos estruturais

a) Organização do processo orçamentário

A forma como o processo orçamentário é estruturado e organizado pode ser considerada como inibidora de sua institucionalização. Isso ocorre porque os responsáveis pela organização do processo não determinam de forma clara e objetiva as atividades que devem ser desenvolvidas, bem como os responsáveis por sua execução, conforme destacado pelo entrevistado G:

[...] não há uma definição clara do papel que devemos exercer, assim como de nossas responsabilidades. Além disso, a ausência de uma agenda para a condução do processo (orçamentário) impede uma sistemática eficácia de acompanhamento e controle dos resultados obtidos, em relação aos resultados esperados (E_G).

A falta de informações sobre a organização do processo orçamentário pode comprometer sua institucionalização, pois não permite que seja estabelecido um conjunto integrado e articulado de atividades, o que contribuiria para que subordinados e superiores dispusessem de mais tempo para o planejamento, permitindo, ainda, a integração entre as diversas áreas da organização (Merchant e Van der Stede, 2012; Anthony *et al.*, 2014).

Outro problema apontado na organização do processo se refere à capacitação técnica dos gestores. Embora os entrevistados tenham declarado que os recursos tecnológicos disponibilizados sejam adequados, a falta de capacitação técnica dos envolvidos no processo impede a correta utilização desses recursos:

[...] os gestores de centro não recebem treinamento específico sobre como elaborar e utilizar o orçamento e isso acaba prejudicando as ações gerenciais do dia a dia (E_D).

A afirmação do Entrevistado D é um exemplo da falta de coerência de alguns gestores quando questionados sobre a capacidade de ocuparem os respectivos cargos, uma vez que há uma clara dicotomia entre a ausência de treinamento e a afirmação desses gestores de que possuem capacidade técnica para estarem nos cargos que ocupam:

[...] a capacidade para exercer o cargo vem com o tempo e o aprendizado que foi adquirido com os funcionários técnico-administrativos [...] acabamos aprendendo com a prática (E_O).

A percepção é de que esse conflito decorre da visão de boa parte dos gestores de que o tempo na Instituição, somado à experiência em cargos de direção, seria suficiente para estabelecer uma capacidade de participar adequadamente do processo orçamentário. As anotações de campo indicaram ainda a crença, por grande parte dos gestores, de que uma boa gestão depende da capacidade deles em gerenciar os recursos que são disponibilizados pela Reitoria. Nesse caso, a centralização parece contribuir para agravar um modelo de gestão passivo e que apenas reage às mudanças impostas de forma *top-down*.

Os problemas destacados nesta categoria são corroborados por Frezatti *et al.* (2011), que afirmam que a correta estruturação do processo orçamentário demanda treinamento e qualificação dos envolvidos e uma maior participação dos gestores.

b) Sistema de Informação – SI

As características do SI influenciam o processo de planejamento da organização (Dávila e Wolters, 2005) e, portanto, podem inibir ou estimular o processo de mudança nas práticas

gerenciais (Huy, 2001). Quando questionados a esse respeito, os gestores da Ifes afirmaram que o sistema disponibiliza informações adequadas:

Acredito que o SI atende às nossas necessidades de informação, apesar de não utilizar com frequência (E_I).

No entanto, a adequação do sistema parece não estimular o uso. Um dos principais fatores para esse comportamento parece ser a centralização do processo orçamentário. Isso ocorre porque os gestores veem o processo como sendo “*top-down*”, e acabam tendo uma postura passiva, utilizando o SI apenas para acompanhamento da execução orçamentária:

[...] o orçamento é centralizado e acabamos não tendo informações claras sobre o mesmo [...] e isso prejudica [...] acabamos apenas acompanhando a sua execução (do orçamento) (E_E).

Dessa forma, apesar de o SI ser considerado adequado, um fator estimulador da institucionalização do processo orçamentário, a centralização do estabelecimento das metas e da execução orçamentária acaba induzindo a uma subutilização desse sistema, corroborando com os achados de Ferreira e Otley (2009), que indicam que o desenho do sistema de controle não garante um adequado uso da informação.

4.2 Elementos de gestão

a) Participação no processo orçamentário

O processo orçamentário da Ifes pode ser considerado “*top-down*”, com a imposição de metas pela alta administração, sem uma negociação ou discussão adequada com os demais gestores:

No ano de 2014 houve apenas uma reunião com “discussão de critérios mais técnicos e menos políticos” para a divisão de recursos [...], no entanto, sem resultados concretos (E_A).

Essa postura da alta administração acarreta um baixo envolvimento e comprometimento com o orçamento e inibe sua institucionalização. Outro problema observado é que a falta de participação prejudica o compartilhamento de informações (Merchant e Van der Stede, 2012).

b) Constituição de Reservas

A reserva orçamentária é a diferença entre os valores orçados e os valores necessários para o alcance dos objetivos organizacionais e sua constituição decorre de fatores como: i) ênfase no orçamento para evidenciação de desempenho; ii) forma de condução do orçamento participativo; iii) assimetria informacional, e iv) incerteza quanto às informações disponíveis para o planejamento (Dávila e Wouters, 2005).

A constituição da reserva orçamentária na Ifes é consequência direta da centralização das decisões e do processo “*top-down*” na elaboração do orçamento. Os gestores admitiram superestimar os gastos e subestimar as receitas de suas áreas em função da insegurança das informações que são repassadas pela Reitoria e, principalmente, pelo risco de alterações no orçamento aprovado. De fato, os papéis de trabalho indicam que a assimetria informacional causa insegurança para a maioria dos gestores de centros de ensino. Outro problema apontado foi a falta de transparência na distribuição dos recursos:

[...] há a constituição de reservas orçamentárias, ela é inevitável [...] não sei quanto tenho de recurso disponível hoje (E_K).

[...] as reservas são até mesmo físicas [...] as informações não são claras, ou seja, não são repassadas informações mais detalhadas do orçamento (E_H).

A consequência mais grave dessa política é a prática da barganha entre superiores e subordinados pela conquista dos mais diferentes insumos, como, *tonner* de impressoras, resmas de papel, computadores, móveis e utensílios.

Foi possível constatar durante a análise de campo que essa prática também ocorre no relacionamento entre os diretores de centros de ensino e os chefes de departamento, ou seja, há

uma reprodução do comportamento da alta administração. Dessa forma, os insumos são utilizados em negociações em um sistema de escambo entre as diferentes demandas:

[...] a relação política entre a alta administração e os demais gestores é considerada para a liberação de recursos (E_N).

Existem negociações políticas para a definição de prioridades dos centros de ensino (E_O).

Quanto maior o poder e o alinhamento do diretor de um centro ou de um chefe de departamento de ensino com a administração central, maior a possibilidade de conseguir os recursos desejados (E_S).

Essa prática acaba criando relações políticas que conduzem a decisões que nem sempre visam ao melhor desempenho, pois desconsideram questões técnicas e acabam estimulando a criação de reservas orçamentárias e inibindo a institucionalização do processo orçamentário. A literatura sobre essa categoria indica que a assimetria informacional, um processo orçamentário pouco participativo (Davila e Wouters, 2005), a imprevisibilidade e a insegurança (Frezatti, *et al.*, 2011) são quesitos que influenciam a constituição de reservas orçamentárias.

c) Força do passado

Frezatti *et al.* (2010) destacam que os dados históricos deveriam servir apenas como uma base para ajustar no futuro o resultado das decisões que foram tomadas no passado. Nesse sentido, o uso excessivo de desempenhos obtidos no passado para determinar as metas futuras pode inibir a capacidade de inovar e de estabelecer novas prioridades. De fato, foi constatado que a Ifes utiliza de forma excessiva os dados do passado para elaboração do orçamento e que esse comportamento prejudica a identificação de oportunidades:

[...] há a utilização de dados passados para a construção de algumas estimativas do orçamento (E_P).

Há uma prática recorrente de adotar o orçamento anterior para estabelecer as metas do novo orçamento (E_O).

As anotações de campo possibilitam, ainda, concluir que a adoção excessiva de dados do passado desestimula a implantação de mudanças e a inovação. Além disso, o processo de planejamento é visto como mecânico, com as metas estabelecidas a partir de dados passados, acrescidos ou reduzidos de um percentual que não é determinado de forma clara e objetiva. Esses fatores são inibidores da institucionalização do processo orçamentário na Ifes, corroborando com os achados de Frezatti *et al.* (2011) e de Anthony *et al.* (2014), que ressaltam que o uso excessivo de dados passados pode impactar negativamente o processo orçamentário e a sua institucionalização.

d) Grau de realidade das metas

Muito provavelmente como decorrência da força do passado, as metas são percebidas como inconsistentes pelos entrevistados, que afirmam que os valores orçados não condizem com a realidade e que é comum o estabelecimento de objetivos e prioridades pela alta administração que não são factíveis:

[...] o orçamento fixado para o centro não condiz com a realidade [...] por exemplo, temos dificuldade para realizar gastos básicos com a manutenção dos prédios (E_L).

Na prática, o orçamento é utilizado apenas para a ordenação das despesas que, em muitos casos, são inferiores ao montante necessário para o período. Dessa forma, os gestores utilizam o SI apenas para solicitar a autorização desses gastos. Quando a dotação orçamentária chega ao fim, começam as barganhas entre os diretores de centro e os pró-reitores, conforme descrito na categoria de constituição das reservas. Ao destacar a importância do realismo das metas estabelecidas, Frezatti *et al.* (2010) afirmaram que ele é fundamental para o sucesso do processo orçamentário, e que a percepção por parte dos gestores de que o orçamento sob sua

responsabilidade não condiz com a realidade é fator inibidor da institucionalização do processo orçamentário.

e) Rigidez das metas

É recomendado que as organizações estabeleçam uma relação entre rigidez e flexibilidade que possa permitir a adaptação às circunstâncias sem prejuízo da efetivação do controle e da avaliação do desempenho (Glautier e Underdown, 1986). Discutindo o necessário balanceamento entre rigidez e flexibilidade, Anthony *et al.* (2014) concluíram que a partir do momento em que as metas orçamentárias forem julgadas como irreais, ao ponto das comparações com os valores reais perderem o sentido, revisões no orçamento poderão ser desejadas. Os entrevistados indicaram como rígido o processo orçamentário da Ifes. A análise das anotações de campo indicou como principal determinante dessa rigidez a forte influência dos aspectos legais da execução orçamentária no setor público:

[...] a cultura é da centralização da execução orçamentária pela administração central, que acredita que esse comportamento pode evitar o ônus que possa vir a enfrentar no futuro [...], caso gastos indevidos sejam autorizados pelos demais gestores (E₁).

Além da rigidez e da centralização do processo orçamentário, outro aspecto que prejudica o estabelecimento de metas realistas é a já destacada barganha entre os gestores:

Há sempre espaço para negociações políticas com a alta administração [...], não é raro conseguirmos liberar recursos que constavam como indisponíveis no SI (E_T).

Reforçando essa afirmação, o Entrevistado S relatou que, em um determinado período, um professor pertencente ao seu centro de ensino teve um pedido de verba para participação de um Congresso negado, e outro professor teve pedido autorizado:

[...] pouco tempo depois, fiquei sabendo que uma professora, do mesmo Departamento, conseguiu recursos para participar do mesmo Congresso [...], ela tinha seus contatos e conseguiu negociar o recurso diretamente com a Reitoria (E_S).

A consequência de práticas como a relatada pelo Entrevistado S é a desmotivação dos gestores em adotar práticas gerenciais adequadas para a administrarem suas áreas:

Veja bem, a liberação de recursos está intimamente ligada às relações políticas [...]. Ajustes no orçamento? Apenas quando há interesse político (E_T).

Nesse sentido, a forma como a Ifes conduz o processo orçamentário indica uma execução orçamentária rígida, sem espaço para ajustes das metas que, quando alteradas, o são por critérios mais políticos do que técnicos. Esse comportamento da alta administração pode ser considerado como inibidor da institucionalização do processo orçamentário.

f) Avaliação de desempenho e *feedback*

Na opinião dos entrevistados, há pouca clareza na comunicação dos objetivos organizacionais e a centralização das decisões relacionadas com a distribuição dos recursos parece contribuir para o agravamento dessa situação. A avaliação de desempenho é apenas cerimonial e o *feedback*, quando ocorre, não é utilizado de forma adequada, pois o gestor considera que essa não é uma variável relevante no momento de estabelecer as metas para os próximos períodos, o que acaba por desestimular a sua utilização:

[...] não há uma comunicação efetiva sobre os valores orçados e realizados. [...] não me lembro de ter participado de nenhuma reunião específica para discutir o processo orçamentário (E_G).

Como diretor de centro, nunca fui avaliado [...], até mesmo porque não controlo as metas e a execução da maior parte dos gastos daqui [...]. Há a necessidade de um maior controle e de melhorarmos a qualidade dos gastos (E_O).

Durante o levantamento dos dados foi possível constatar uma tentativa de integração entre os gestores com a criação do Fórum dos Diretores de Centros de Ensino. Os encontros são bimestrais e têm como objetivo estimular a troca de experiências e informações. No entanto, embora os diretores reconheçam a importância da iniciativa, consideram que as discussões

realizadas no Fórum possuem pouca efetividade e que um dos principais fatores é a ausência dos pró-reitores no grupo de discussão:

[...] há o Fórum de Diretores de Centro criado para a discussão sobre o processo de gestão da universidade, mas questões sobre orçamento são muito pouco discutidas (E_C).

Não tenho interação com outros setores sobre o orçamento (E_E).

Não tenho interações específicas sobre orçamento com outros setores (E_L).

A avaliação de desempenho e o *feedback* utilizados apenas de forma cerimonial agravam o problema de ausência de integração entre os gestores. Na verdade, observa-se a pouca sinergia entre as diversas áreas e a falta de um planejamento integrado, o que também inibe a institucionalização do processo orçamentário (Frezatti *et al.*, 2011).

g) Indicadores de desempenho

Conforme constatado nas categorias anteriores, a centralização do processo orçamentário acarreta o abandono da análise e do gerenciamento comparativo do desempenho real com as metas estabelecidas. Além disso, por não participarem do estabelecimento das metas, os gestores não se sentem comprometidos com o alcance dessas:

[...] não há participação dos gestores no processo orçamentário e isso desestimula uma análise do que está ocorrendo (E_J).

[...] Não há participação dos gestores na construção do orçamento da universidade (E_A).

As anotações de campo indicam que a participação efetiva dos pró-reitores no Fórum de Diretores poderia contribuir para um maior envolvimento e comprometimento dos diretores de centro:

[...] a reitoria precisa nos ouvir e adotar ações propostas pelos diretores de centro [...] confesso que deveríamos fazer o mesmo com os chefes de departamento [...]. Como diz um diretor amigo meu, do jeito que está, somos meros síndicos de nossos centros (E_S).

Como consequência da pouca participação no processo orçamentário, os pró-reitores e os diretores de centro não possuem comprometimento com os indicadores de desempenho da Ifes. Os resultados reforçam os achados de Yuen (2004) e de Beekman *et al.* (2007) ao indicarem que o comprometimento é uma variável fundamental para a institucionalização de práticas gerenciais. No entanto, o comprometimento depende do envolvimento e da participação dos gestores (Anthony *et al.*, 2014), e a centralização do processo orçamentário pela reitoria provoca efeito exatamente contrário.

h) Comunicação

Assim como nos estudos de Frezatti *et al.* (2011), foi possível observar que as diretrizes, os objetivos e as metas organizacionais não são comunicados de forma adequada, o que acaba por inibir a institucionalização do processo orçamentário. Os gestores afirmaram que trabalham para estabelecer as metas orçamentárias de suas áreas que acabam modificadas, no momento da consolidação dos valores, sem que se saibam os motivos:

Não há uma reunião específica para a discussão sobre orçamento. Numa reunião em 2013, por exemplo, a única informação foi a de que a prioridade da Instituição para o ano seria o término das obras (E_A).

[...] eu e meus colegas, assim como os chefes de departamento e coordenadores de pós-graduação, até preenchemos umas planilhas [...] quando vem o orçamento, os valores e prioridades são, muitas vezes, outros, sem que saibamos os motivos [...], a famosa planilha “para inglês ver” (E_T).

A análise dessa categoria indica, novamente, o problema da falta de sinergia entre os centros de ensino da Ifes. Há pouca troca de informações e os gestores acabam pedindo mais recursos que o necessário, para depois utilizá-los no sistema informal para praticar a troca de recursos com gestores de outras áreas.

4.3 Elementos comportamentais

a) Poder e política

Esse fator não estava previsto no modelo original de Frezatti *et al.* (2010 e 2011) e emergiu dos dados como consequência das características da Ifes. Foi possível constatar que a informalidade das relações está presente no dia a dia dos gestores entrevistados, que apontaram que essa informalidade permite maior agilidade para que as demandas sejam atendidas, conforme destacado por um dos entrevistados:

O processo debaixo do braço dá uma maior agilidade para a solicitação de orçamento (E_H).

[...] coloco o processo debaixo do braço e vou pessoalmente à Reitoria para resolver o problema (E_L).

[...] as relações personalistas fazem parte da cultura da Ifes (E_I).

Para que isso seja possível, os gestores dos centros de ensino procuram estabelecer relações próximas com a Reitoria com o intuito de conseguirem o que chamaram de “melhores retornos” para suas unidades administrativas.

[...] tenho proximidade com a Administração Central e não tenho problema de recursos para as despesas de manutenção (E_C).

Assim, as interações políticas se tornam uma prática fundamental para a solução de problemas em todas as esferas e níveis hierárquicos:

[...] para conseguir o que precisa, você precisa ser “amigo do rei” e não pode comprar briga [...]. Estavam pintando as salas dos professores aqui no centro e quando chegou a vez de um professor que não era alinhado com o diretor, simplesmente pularam a sala dele [...], já tem quase três anos e a sala ainda não foi pintada! (E_S).

Esses dados corroboram a visão de Mintzberg (1995), que versa que as organizações podem ser compostas por grupos de interesse que interagem no seu interior na busca de poder e influência, visto que se agrupam para formulação de políticas, gerenciamento de recursos, articulações e definição de prioridades. A análise documental permitiu a constatação de um fato que serve como exemplo da importância das relações políticas na Ifes: em mais de 60 anos de existência, apenas uma vez o Reitor não foi reeleito ou elegeu o seu vice, o que reforça a opinião dos entrevistados de que o uso político do orçamento tem como principal objetivo a perpetuação no poder dos agentes, conforme destacado por Covaleski *et al.* (2007) e Reis (2011).

b) Cultura de planejamento

A análise documental indicou que, apesar da afirmação de alguns gestores de que existe uma cultura institucionalizada de planejamento, ela está limitada ao processo que alguns gestores chamaram de “preenchimento de tabelas” que devem conter as previsões orçamentárias para o próximo ano:

[...] preenchemos algumas tabelas com nossas demandas e encaminhamos para o setor responsável pelo planejamento da universidade (E_J).

Há um planejamento na Universidade. No entanto, falta um direcionamento e alinhamento de um planejamento institucional. Falta um projeto institucional que direcione o preenchimento desses relatórios (E_K).

Planejamento? Eu até tentei fazer por algum tempo [...]. Mas, com o tempo, percebi que as planilhas que preenchemos não servem para muita coisa [...], o que funciona mesmo é marcar uma reunião e ir lá (na Reitoria) conversar com o Reitor ou com os pró-reitores (E_T).

De fato, foi possível acompanhar essa etapa do processo orçamentário, sem que ficasse clara a sua integração com as demais etapas. Na realidade, com exceção das receitas próprias, o “preenchimento de tabelas” parece apenas tentar legitimar as decisões centralizadas ao simbolizar um envolvimento dos gestores dos diversos níveis hierárquicos. Portanto, a forma de realizar o

planejamento foi percebida como equivocada e acaba por inibir a institucionalização do processo orçamentário, pois os gestores consideram que o papel que exercem é simbólico e que poucas propostas são efetivadas durante a execução orçamentária.

c) Comportamento disfuncional

Conforme destacado na análise das categorias organização do processo e elementos estruturais, o processo orçamentário acaba induzindo o comportamento disfuncional por parte dos gestores. Esse comportamento está refletido da ausência de critérios para liberação dos recursos por parte da alta administração que, como forma de manter e perpetuar o poder, não disponibiliza informações detalhadas sobre a execução orçamentária e libera os recursos por critérios políticos que nem sempre estão alinhados com os critérios técnicos. Chama a atenção o fato de os entrevistados afirmarem conhecer essas práticas e que, em virtude delas, é fundamental entender o funcionamento dos controles informais e da política dentro da instituição para viabilizar a gestão das unidades, conforme destacado por alguns entrevistados:

Relações personalistas é uma cultura da universidade (E_I).

A regra do jogo é essa! [...]. Muitas vezes me pergunto se praticamos o que ensinamos e a constatação é que não! A realidade do serviço público, infelizmente, é essa: para conseguir o que deseja, é preciso ser amigo de quem está no poder [...]. Já vi muito amigo se dar mal por não entender ou querer lutar contra isso (E_T).

O comportamento disfuncional na Ifes é consequência dos problemas já evidenciados nas categorias anteriores, como decisões centralizadas, comunicação deficiente e metas pouco claras, e corrobora os achados de Frezatti *et al.* (2011).

4.4 Análise integrada dos elementos

As dificuldades decorrentes da falta de planejamento e de integração entre as diversas áreas da Ifes podem ser exemplificadas pelo relato de um dos entrevistados, que informou que um dos prédios construídos nos últimos três anos foi entregue sem a estrutura necessária para o seu funcionamento:

Um prédio com novas salas de aula foi entregue sem a adaptação necessária para o seu funcionamento (E_L).

Quando indagado sobre esse problema, outro entrevistado respondeu:

É verdade, isso realmente ocorreu! Como uma Universidade, que possui uma Prefeitura para fiscalizar esse tipo de coisa, constrói um prédio de salas de aula sem tomadas próximas à mesa do professor (para projetor e computador) e com um quadro que se medir 3 por 1,5 metros é muito? (E_K).

O projeto de reestruturação das universidades públicas, conhecido como Reuni, foi utilizado por vários entrevistados para evidenciar a falta de uma visão integrada entre as diversas áreas. Falando sobre outro prédio que foi construído na mesma época, um dos entrevistados afirmou:

Os responsáveis pelo projeto não incluíram as instalações para telefonia [...], fomos transferidos e ficamos quase um ano sem telefone! Conseguiram construir um prédio para sala de professores sem telefone e só perceberam isso depois da inauguração! (E_L).

Outro professor, que ocupava a função de Chefe de Departamento no momento da coleta de dados, destacou que a falta de planejamento para a rápida expansão presenciada nos últimos anos, dentro do Programa Reuni, provocou uma crise no fornecimento de energia, com várias paralisações até que a subestação da Ifes fosse reformada e ampliada:

Aparentemente, a opção foi realizar a ampliação de acordo com a disponibilidade de recursos. Somente quando os novos prédios foram inaugurados é que começaram a pensar em uma solução para o problema elétrico (E_L).

Quando questionado sobre esse problema, outro entrevistado justificou:

Sabe como é, né? A regra aqui é: apareceu o recurso, pegue primeiro para saber o que vai fazer depois! Do contrário, quando precisar, não vai ter! [...]. Nesse caso (do problema de eletricidade), tinha verba para construir, aí construíram [...] depois, foram resolver o problema da energia (E_S).

O Entrevistado S reforçou a política de obtenção de recursos sem um planejamento adequado com outro exemplo:

Tem a história do ar condicionado [...] a Universidade orçou a construção do prédio sem considerar o custo com a instalação dos aparelhos de ar condicionado [...]. Os condicionadores foram até comprados, mas ficaram parados em uma sala porque não tinha orçamento para a contratação de uma empresa para fazer a instalação dos aparelhos (E_S).

Huy (2001) analisou as pesquisas sobre o processo de mudança e identificou que o sucesso ou o fracasso desse processo decorre dos seguintes fatores de intervenção: i) comprometimento da alta administração; ii) capacidade técnica; iii) capacitação das pessoas, e iv) socialização da prática que se pretende institucionalizar. Nesse contexto, o processo de mudança somente será bem sucedido quando os quatro tipos ideais de intervenção estiverem alinhados, sendo que a importância relativa deles irá variar entre as organizações.

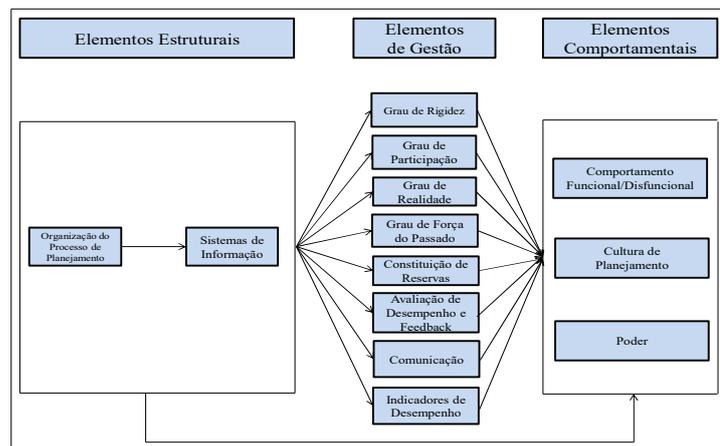
No caso da Ifes, observou-se a ausência de apoio da alta administração, que centraliza as decisões e ainda utiliza mecanismos disfuncionais, como é o caso da barganha para liberação e gerenciamento dos recursos disponíveis. Quanto à capacitação, existe pessoal qualificado na alta administração, mas a falta de integração com os diretores dos centros de ensino prejudica a disseminação desse conhecimento, comprometendo a utilização das informações disponibilizadas no sistema para o auxílio à tomada de decisões, conforme destacado:

[...] há técnicos administrativos específicos que trabalham com o orçamento de minha unidade [...] normalmente, só conversamos sobre a disponibilidade de determinada verba e sobre qual rubrica utilizar para algum pedido que queira fazer [...] a interação é mínima (E_B).

[...] meu centro de ensino não tem contato com outras unidades de ensino [...] eu não sei o que eles estão fazendo e como está a execução do orçamento por lá (E_A).

A capacidade técnica de sistemas de informação e das pessoas foi considerada adequada, porém, subutilizada em um processo orçamentário que apenas acompanha a variação entre o orçado e o realizado para identificar a disponibilidade ou não de recursos. Por último, a centralização do poder decisório e das informações, além da prática de barganha para a liberação de recursos, prejudica o envolvimento e o comprometimento das pessoas. Dessa forma, é possível constatar que apenas a intervenção de engenharia é considerada adequada. Os demais fatores desencadeadores do processo de mudança Huy (2001) foram considerados como inibidores da institucionalização do processo orçamentário na Ifes. A Figura 2 apresenta o desenho dos três elementos analisados na pesquisa:

Figura 2: Modelo de análise integrada do processo orçamentário.



Fonte: Elaborado pelos autores.

Os resultados encontrados a partir das entrevistas realizadas indicam que, à exceção do sistema de informação, todos os elementos constituintes do processo orçamentário inibem a institucionalização desse processo como prática de apoio aos gestores.

5. CONCLUSÃO

O estímulo inicial para a realização desta pesquisa foi a percepção de que existem fatores que dificultam a institucionalização do orçamento como uma prática gerencial de apoio aos gestores de Instituições Federais de Ensino Superior (Ifes). Pretendíamos compreender as causas desse problema na expectativa de chamar a atenção para a necessidade de superá-los.

Os resultados indicam que, embora sejam visíveis os fatores inibidores da institucionalização do processo orçamentário, parece haver pouco esforço para resolvê-los, indicando uma preferência pela estabilidade e uma resistência à mudança (Ribeiro e Scapens, 2006). Os gestores da Ifes reconhecem a importância do orçamento. No entanto, esse reconhecimento contrasta com a sua utilização como um mero instrumento de ordenação e acompanhamento de despesas. Foi possível compreender a discrepância entre o discurso e a ação. Vários fatores considerados na literatura como inibidores do processo de institucionalização foram identificados.

Caso a organização opte por utilizar efetivamente o processo orçamentário no apoio à gestão, o primeiro passo seria acabar com a centralização das decisões na Reitoria. A análise das entrevistas indica que a centralização limita a capacidade de gestão dos diretores dos centros de ensino, com reflexos na eficiência da aplicação dos recursos e na adoção de práticas de barganha entre gestores.

Os problemas decorrentes da falta de planejamento e integração entre as diversas áreas da Ifes ficaram evidentes na forma como as obras do Programa Reuni foram gerenciadas. A integração entre os diretores de centros de ensino poderia ser alcançada com o estímulo à interação no Fórum de Diretores de Centro. No entanto, a centralização do poder decisório na Reitoria acaba por desestimular a troca de experiências e informações.

Na tentativa de resolver os problemas, os diretores de centro e os chefes de departamento buscam alternativas para lidar com a ausência de poder para gerenciar suas áreas. Notadamente, desenvolveram um sistema informal de controle, com a introdução de flexibilidade na gestão dos recursos, com trocas de insumos entre esses gestores e, em alguns casos, com o uso da barganha para a liberação de recursos na Reitoria.

A prática da barganha conduz a organização para decisões meramente políticas, sem que o mérito técnico das demandas seja analisado. Dessa forma, foi possível constatar que, na Ifes pesquisada, a academia não pratica o que ensina.

A análise do estudo de caso indica a utilidade do modelo desenvolvido por Frezatti *et al.* (2011), mas também propõe a inclusão da categoria poder como fator determinante para a institucionalização não somente do orçamento, como das demais práticas gerenciais. Nesse sentido, este artigo sugere que, quando a relação entre a alta administração e os seus subordinados não ocorre por mecanismos formais de controle, há maior probabilidade de que hábitos e rotinas informais sejam institucionalizados (Burns e Scapens, 2000) e de que seja criado um “poder paralelo”, que não possui comprometimento com uma visão integrada dos efeitos de suas decisões, prejudicando o gerenciamento das diversas atividades da organização.

Nesse contexto, o objetivo do trabalho foi identificar os fatores que inibem a institucionalização do orçamento como prática gerencial na Ifes. Os achados destacam que os problemas relacionados com o processo orçamentário da Ifes estão associados com a forma de execução desse processo, e não com a prática propriamente dita, apoiando a tese principal de Frezatti *et al.* (2011), mas também incluindo a categoria poder, conforme recomendado por Covalski *et al.* (2007). Essa nova categoria teve papel fundamental para o entendimento da

complexidade do problema na Ifes. Assim, recomenda-se a inclusão dessa categoria em pesquisas futuras.

Todavia, os resultados deste artigo contribuem para o conhecimento sobre os fatores inibidores da institucionalização do processo orçamentário e sobre como a relação entre esses fatores pode criar mecanismos disfuncionais que impedem o uso adequado dessa prática gerencial. A pesquisa reforça a visão de que é preciso compreender mais profundamente a interação entre os elementos que compõem o processo orçamentário e que um importante caminho é a pesquisa que os analisa de forma integrada.

O trabalho contribuiu, ainda, para a literatura sobre a institucionalização de práticas gerenciais, tanto em empresas públicas quanto privadas, tendo como base os trabalhos desenvolvidos por Frezatti *et al.* (2011) que apresentaram um modelo de análise integrada dos elementos que compõem o processo orçamentário, conforme proposto por Covaleski *et al.* (2007). Porém, evidenciou algumas interrogações que ainda carecem de respostas, as quais constituem sugestões para futuras pesquisas, por exemplo, a verificação de como a natureza de questões institucionais pode impactar e influenciar a tomada de decisão de cada gestor individualmente. Outro ponto relevante seria verificar qual o impacto da influência política no orçamento e na eficiência operacional de organizações públicas, uma vez que pesquisas centradas no fator poder político e na sua influência no processo orçamentário poderiam contribuir ainda mais para o entendimento da prática orçamentária das organizações.

REFERÊNCIAS

- ANTHONY, R. N.; GOVINDARAJAN, V.; HARTMANN, F. G. H.; KRAUS, K.; GÖRAN, N. 2014. *Management Control Systems*. First European Edition. McGraw Hill Education, 640p.
- ARNABOLDI, M.; LAPSLEY, I.; STECCOLINI, I. 2015. Performance Management in the Public Sector: the ultimate challenge. *Financial Accountability & Management*, 31: 245-261.
- ARVIDSSON, V.; HOLMSTRÖM, J.; LYYTINEN, K. 2015. Information systems use as strategy practice: A multi-dimensional view of strategic information system implementation and use. *Journal of Strategic Information Systems*, 23: 45-61.
- BARDIN, L. 2004. *Análise de Conteúdo*. 3ª ed. Lisboa, Portugal: Edições 70, 279p.
- BEEKMAN, M.; CHENHALL, R. H.; EUSKE, K. J. 2007. Management control systems as a tool for planned organizational change. *Journal of Cost Management*, 21(5):15-25.
- BURNS, J.; SCAPENS, R. W. 2000. Conceptualizing management accounting change: an institutional framework. *Management Accounting Research*, 11: 3-25.
- CHEN, Q. 2003. Cooperation in The Budgeting Process. *Journal of Accounting Research*, 41: 775-796.
- COVALESKI, M.A.; EVANS III, J. H.; LUFT, J. L.; SHIELDS, M. D. 2007. Budgeting Research: three theoretical perspectives and criteria for selective integration. *Handbook of Management Accounting Research*, 15: 3-49.
- DAVILA, A.; WOUTERS, M. 2005. Managing Budget Emphasis Through the Explicit Design of Conditional Budgetary Slack. *Accounting, Organization and Society*, 30: 587-608.
- FAIRCLOUGH, N. 1995. *Critical discourse analysis: the critical study of language*. London: Longman, 596p.
- FERREIRA, A.; OTLEY, D. 2009. The Design and Use of Performance Management Systems: An extended framework for analysis. *Management Accounting Research*, 20: 263-282.
- FREZATTI, F.; RELVAS, T. R. S.; JUNQUEIRA, E.; NASCIMENTO, A. R.; YADOMARI, J. C. 2010. Críticas ao orçamento: Problemas com o artefato ou a não utilização de uma abordagem abrangente de análise? *ASAA - Advances in Scientific and Applied Accounting*, 3(2):
- FREZATTI, F.; NASCIMENTO, A. R.; JUNQUEIRA, E.; RELVAS, T. R. S. 2011. Processo orçamentário: uma aplicação da análise substantiva com utilização da Grounded Theory. *Revista O&S*, Salvador, 18(58): 445-466.
- FRYER, K.; ANTONY, J.; OGDEN, S. 2009. Performance management in public sector. *International Journal of Public Sector Management*, 22(6): 478-498.
- GLAUTIER, M.W.; UNDERDOWN, B. 1986. *Accounting Theory and Practice*. London: Pitman, 731p.

- GUIMARÃES, T. 2000. A nova administração pública e a abordagem da competência. *Revista de Administração Pública*, Rio de Janeiro, 34(3): 125-140.
- HANSEN, S. C.; OTLEY, D. T.; VAN DER STEDE, W. 2003. Practice developments in budgeting: An overview and research perspective. *Journal of Management Accounting Research*, 15: 95-116.
- HANSEN, S. C.; VAN DER STEDE, W. A. 2004. Multiple Facets of Budgeting: an exploratory analysis. *Management Accounting Research*, 15(4): 415-439.
- HENLEY, D.; LIKIERMAN, A., PERRIN, J.; EVANS, M.; LAPSLEY, I.; White, J. 1992. *Public Sector Accounting and Financial Control*, 4th ed., Chapman Hall.
- HUY, Q. N. 2001. Time, Temporal Capability, and Planned Change. *Academy of Management Review*, 26(4): 601-623.
- KAPLAN, R.S.; NORTON, D. P. 2008. *The Balanced Scorecard: translating strategy into action*. Boston: Harvard Business School Press, 329p.
- KRAMER, S.; HARTMAN, F. 2014. How Top-down and Bottom-up Budgeting Affect Budget Slack and Performance through Social and Economic Exchange. *Abacus*, 50(3): 314-340p.
- LUFT, J.; SHIELDS, M. 2003. Mapping Management Accounting Graphics and Guidelines. *Accounting, Organization and Society*, 28: 169-249.
- LUKKA, K.; MODELL, S. 2010. Validation in interpretive management accounting research. *Accounting, Organizations and Society*, 35(4): 462-477.
- MERCHANT, K. A.; VAN DER STEDE, W. A. 2012. *Management control systems: performance measurement, evaluation and incentives*. Essex, Pearson Education, 815p.
- MEYER, J. W.; ROWAN, B. 1977. Institutionalized Organizations: Formal Structure as Myth and Ceremony. *American Journal of Sociology*, 83: 340-363.
- MINTZBERG, H. 1995. *Criando organizações eficazes: estruturas em cinco configurações*. São Paulo, Atlas, 336p.
- OLIVEIRA, K. P.; PAULA, A. P. 2014. Herbert Simon e os limites do critério de eficiência na nova administração pública. *Cadernos Gestão Pública e Cidadania*, São Paulo, 19: 113-126.
- OTLEY, D., FAKIOLAS, A. 2000. Reliance on accounting performance measures: dead end or new beginning? *Accounting, Organizations and Society*, 25: 497-510.
- POLITELO, L.; RIGO, V. P.; HEIN, N. 2014. Eficiência da Aplicação de Recursos no Atendimento do Sistema Único de Saúde (SUS) nas Cidades de Santa Catarina. *Revista de Gestão em Sistemas de Saúde – RGSS*, 3(2):45-60.
- REIS, C. Z. T. 2011. *Estágios da Institucionalização dos Modelos de Alocação de Recursos Orçamentários das Universidades Brasileiras*. Viçosa, MG. Dissertação de Mestrado. Universidade Federal de Viçosa, 175p.
- RIBEIRO, J. A.; SCAPENS, R. W. 2006. Institutional theories in management accounting change Contributions, issues and paths for development. *Qualitative Research in Accounting & Management*, 3(2): 94-111.
- RONCÁLIO, M. P.; BORGERT, A.; ALBERTON, L.; AMARAL, E. 2012. Adoção de controles de custos pelos municípios catarinenses, segundo a Lei de Responsabilidade Fiscal. *Revista Catarinense da Ciência Contábil – CRCSC*, Florianópolis, 11(33): 9-21.
- SHIELDS, J.F., SHIELDS, M. D. 1998. Antecedents of participative budgeting. *Accounting, Organization and Society*, 23(1): 49-76.
- TOLBERT, P. S.; ZUCKER, L. G. 1996. The institutionalization of institutional theory. In: Clegg, S. R.; Hardy, C.; Nord, W. R. (Eds.). *Handbook of organization studies*. London, Sage Publications, p. 175-190.
- WALKER, R.W.; DAMANPOUR, F.; DEVECE, C.A. 2011. Management innovation and organizational performance: the mediating effect of performance management. *Journal of Public Administration Research and Theory*, 21: 367-386.
- YIN, R.K. 2001. *Estudo de Caso: planejamento e métodos*. 3^a ed. Porto Alegre, Bookman, 320p.
- YUEN, D.C.Y. 2004. Goal Characteristics, Communication and Reward Systems, and Managerial Propensity to Create Budgetary Slack. *Managerial Auditing Journal*, 19: 517-532.