

**UNIVERSIDADE DE PASSO FUNDO**  
**Programa de Pós-Graduação em Administração**

**Lidiane Zambenedetti**

**SISTEMAS DE CONTROLE GERENCIAL:  
ABORDAGEM SOB A PERSPECTIVA SOCIOINSTITUCIONAL DO ORÇAMENTO  
DE UMA INSTITUIÇÃO PÚBLICA FEDERAL DE ENSINO**

**PASSO FUNDO**  
**2017**

**LIDIANE ZAMBENEDETTI**

**SISTEMAS DE CONTROLE GERENCIAL:  
ABORDAGEM SOB A PERSPECTIVA SOCIOINSTITUCIONAL DO ORÇAMENTO  
DE UMA INSTITUIÇÃO PÚBLICA FEDERAL DE ENSINO**

Dissertação apresentada ao programa de Pós-Graduação Stricto Sensu em Administração, na linha de pesquisa Comportamento, Aprendizagem e Gestão de Pessoas, da Universidade de Passo Fundo, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Administração.

Orientador: Prof. Dr. Rodrigo Angonese

**PASSO FUNDO**

**2017**

**LIDIANE ZAMBENEDETTI**

**SISTEMAS DE CONTROLE GERENCIAL:  
ABORDAGEM SOB A PERSPECTIVA SOCIOINSTITUCIONAL DO ORÇAMENTO  
DE UMA INSTITUIÇÃO PÚBLICA FEDERAL DE ENSINO**

Dissertação de Mestrado aprovada em 14 de março de 2017, como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre em Administração no Programa de Pós-Graduação Stricto Sensu em Administração, na linha de pesquisa Comportamento, Aprendizagem e Gestão de Pessoas, da Universidade de Passo Fundo do Estado do Rio Grande do Sul, pela Banca Examinadora formada pelos professores:

---

Prof. Dr. Rodrigo Angonese – Orientador – UPF

---

Profª. Dra. Anelise Rebelato Mozzato – UPF

---

Prof. Dr. Vinícius Costa da Silva Zonatto - FURB

**PASSO FUNDO**

**2017**

*Dedico este trabalho ao meu marido, Rodrigo,  
pelo incentivo e apoio em todas as minhas  
escolhas e decisões.*

## AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a Deus, por iluminar o meu caminho e me dar forças para seguir em frente e chegar até aqui, pois sem Ele nada seria possível.

Aos meus pais, Lorigan e Lucia, meus maiores professores, responsáveis por tudo o que sou hoje, por terem me educado para viver uma vida baseada em valores, honestidade e humildade.

Aos meus queridos irmãos, Sandro e Denise, que apesar da distância sempre estiveram ao meu lado, torcendo pelas minhas conquistas.

Ao meu marido Rodrigo, pelo amor, carinho, pela paciência, força e compreensão ao longo desta dura caminhada, por estar sempre ao meu lado, pois seu apoio foi fundamental nessa jornada.

Ao professor Rodrigo, que também foi meu orientador, pelo conhecimento, pela disposição em ajudar e pelas exigências no desenvolvimento desta dissertação.

Um agradecimento especial à professora Anelise, que, muito além de uma professora, foi mãe e amiga, oferecendo suporte nos momentos mais difíceis desta caminhada.

As minhas amigas Marília, Talita e Neriany, que me acompanham desde o jardim de infância, por compreenderem minha ausência em muitos momentos e por me apoiarem sempre.

As minhas irmãs de alma Méroli, Flávia e Dai, por sempre estarem prontas para ouvir meus desabafos e medos em relação ao Mestrado.

Às irmãs que o Mestrado me concedeu, Fer, Bete, Eti, Dai e Dani, por terem dividido cada medo, alegria, insegurança, choros e risadas durante todo este período.

Ao Instituto Federal do Rio Grande do Sul – Campus Erechim, instituição de ensino na qual trabalho, por ter concedido afastamento para que eu pudesse realizar minhas atividades durante o Mestrado.

A CAPES, pelo apoio financeiro durante o curso.

Muito obrigada!

## RESUMO

O orçamento público busca a satisfação da necessidade coletiva e, portanto, a forma como ele é planejado afeta diretamente as mais diversas esferas e instituições do Brasil. Esta pesquisa considerou o orçamento como um instrumento socioinstitucional, sendo mais do que um instrumento técnico. Foi desenvolvida a partir de fundamentos teóricos da perspectiva interpretativista, que percebem o orçamento como um fenômeno socialmente construído, com implicações diretas do poder institucional e da política social. Nessa perspectiva, o controle gerencial não apresenta uma função técnica racional direcionada e servida por operações internas da organização. O objetivo principal desta dissertação foi compreender a dinâmica do processo orçamentário de uma instituição pública de ensino na perspectiva socioinstitucional no que se refere às relações de poder e aos interesses institucionais. Visando atingi-lo, realizou-se uma pesquisa qualitativa, de natureza explanatória, por meio da qual foi realizado um estudo de caso em uma instituição pública federal de ensino. Os dados foram coletados por meio de entrevista, análise documental e observação, considerando-se a seguinte questão de pesquisa: como ocorre o processo orçamentário de uma instituição pública de ensino na perspectiva socioinstitucional no que se refere às relações de poder e aos interesses institucionais? Tais dados foram analisados por meio de análise de conteúdo. Todo o processo teve como apoio o programa de análise em pesquisas qualitativas, o Atlas.ti. Os resultados mostram o caminho percorrido até a aprovação da LOA, bem como, descrevem o processo de distribuição interna do orçamento, identificando como os recursos são aprovados após a aprovação da Matriz Conif. Observou-se como pontos de melhoria na construção do Plano de Ação a necessidade deste enumerar uma ordem de prioridades das ações que serão atendidas e, também, apresentar maior cautela em relação aos valores extraorçamentários previstos para o exercício. Quanto as relações de poder envolvidas no processo orçamentário, apurou-se que o poder está, na maioria das vezes, na coletividade, uma vez que toda a comunidade acadêmica está envolvida no processo de planejamento orçamentário. Os interesses institucionais prevalecem sobre os interesses pessoais, ficando apenas algumas situações pouco esclarecidas, como a redistribuição de recursos no final do ano. A análise dos dados dos casos extremos, possibilitou observar que nos campi menores existe maior flexibilidade em relação a tomada de decisões, enquanto a análise dos campi mais antigos evidenciou que devido ao fato de os responsáveis pelo planejamento orçamentário serem, na maioria das vezes, servidores com maior tempo de serviço na instituição, estes apresentam um determinado grau de resistência, o que acaba dificultando o processo. Observou-se ainda que três tipos de isomorfismo atuam simultaneamente norteados o processo orçamentário, predominando o isomorfismo coercivo. Essa pesquisa lança um novo olhar sobre orçamento público fornecendo subsídios importantes a partir das reflexões aqui propostas para as instituições públicas, no tocante das relações de poder e interesses institucionais que podem envolver o planejamento e execução orçamentária.

**Palavras-chave:** Instituição pública. Poder e interesses institucionais. Isomorfismo.

## ABSTRACT

The public budget seeks the satisfaction of the collective need, and therefore, the way it is planned directly affects the most diverse spheres and institutions of Brazil. This research considered the budget as a socio-institutional instrument, that is, more than a technical instrument. It was developed from theoretical foundations of the interpretative perspective, which perceive the budget as a socially constructed phenomenon, with direct implications of institutional power and social policy. In this perspective, the managerial control does not present a rational technical function directed and served by internal operations of the organization. The main objective of this research was to understand the dynamics of the budgetary process of a public institution of education in the socio-institutional perspective in relation to power relations and institutional interests. Aiming to achieve this, a qualitative research, of an explanatory nature, have been provided, through which a case study was carried out in a federal public institution of education. The data were collected through interviews, documentary analysis and observation, considering the following research question: how does the budget process of a public institution of education in the socio-institutional perspective with regard to power relations and institutional interests? Such data were analyzed by means of content analysis. The entire process was supported by the program of analysis in qualitative research, the Atlas.ti. The results show the path taken until LOA approval, as well as describe the process of internal distribution of the budget, identifying how the resources are approved after the approval of the Conif Matrix. It was observed as points of improvement in the construction of the Plan of Action the need to enumerate an order of priorities of the actions that will be taken care of, and also, to be more cautious in relation to the budgets foreseen for the exercise. As for the power relations involved in the budget process, it was found that power is, in most cases, in the community, since the entire academic community is involved in the budget planning process. Institutional interests take precedence over personal interests, leaving only a few clarified situations, such as the redistribution of resources at the end of the year. The analysis of data from extreme cases showed that in smaller camp there is greater flexibility in decision making, while the analysis of the older campuses showed that due to the fact that those responsible for budget planning are, in most cases, servers with a longer period of service in the institution, they present a certain degree of resistance, which makes the process difficult. It was also observed that three types of isomorphism act simultaneously guiding the budget process, predominating coercive isomorphism. The research launches a new look at the public budget, providing important insights from the reflections proposed here for public institutions regarding power relations and institutional interests that may involve budget planning and execution.

**Keywords:** Public Institution. Power and institutional interests. Isomorphism.

## LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Síntese das perspectivas em que orçamento pode ser estudado.....	26
Quadro 2 - Vertentes da teoria institucional .....	29
Quadro 3 - Tipos de isomorfismo .....	42
Quadro 4 - Sujeitos da pesquisa .....	53
Quadro 5 - Conceituação das cinco temáticas utilizadas para assegurar a qualidade da pesquisa qualitativa.....	58
Quadro 6 - Constructo da pesquisa.....	60
Quadro 7 - Definição constitutiva e operacional das categorias e subcategorias de análise referentes à dinâmica do processo orçamentário de uma instituição pública de ensino .....	61
Quadro 8 - Caracterização dos <i>campi</i> .....	65
Quadro 9 - Perfil dos entrevistados .....	66
Quadro 10 - Caracterização dos blocos da matriz CONIF.....	71
Quadro 11 - Etapas e responsáveis pela formulação do Plano de Ação .....	80

## LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Estrutura Orçamentária no Brasil .....	35
Figura 2 - Categorias econômicas das despesas públicas .....	38
Figura 3 - Fluxo de liberação orçamentária de uma instituição pública federal de ensino.....	39
Figura 4 - Composição do orçamento 2016 para o módulo instituições com mais de 5 anos de funcionamento .....	71
Figura 5 - Composição do orçamento 2016 para o módulo instituições com menos de 5 anos de funcionamento .....	72
Figura 6 - Composição do orçamento 2016 para cada Reitoria .....	73
Figura 7 - Composição do orçamento 2016 para a Educação a Distância.....	74
Figura 8 - Composição do orçamento 2016 para a assistência estudantil.....	74
Figura 9 - Composição do orçamento 2016 para a Pesquisa, Inovação e Extensão Tecnológica .....	75
Figura 10 - Plano de ação: maneira como são evidenciadas as ações a serem desenvolvidas.	86

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AIPCT	Auxílio Institucional de Incentivo à Produção Científica e/ou Tecnológica
CONIF	Conselho Nacional das Instituições da Rede Federal de Educação Profissional, Científica e Tecnológica
DDI	Diretoria de Desenvolvimento Institucional
EAD	Educação a Distância
FIC	Formação Inicial e Continuada
FORPLAN	Fórum de Planejamento e Administração
GT	Grupo de Trabalho
IDH	Índice de Desenvolvimento Humano
IGC	Índice Geral de Cursos Avaliados da Instituição
INEP	Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais
IPCA	Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo Especial
LDO	Lei de Diretrizes Orçamentárias
LNC	Levantamento das Necessidades de Capacitação
LOA	Lei Orçamentária Anual
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
MEC	Ministério da Educação
MPOG	Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão
PA	Plano de ação
PDI	Plano de Desenvolvimento Institucional
PIBEN	Programa Institucional de Bolsas de Ensino
PIBEX	Programa Institucional de Bolsas de Extensão
PLOA	Projeto de lei orçamentária Anual
PPA	Plano Plurianual
PRODI	Pró-Reitoria de Desenvolvimento Institucional
PRONATEC	Programa Nacional de Acesso ao Ensino Técnico e Emprego
RIP	Regime de Internato Pleno
SETEC	Secretaria de Educação Profissional e Tecnológica
SISTEC	Sistema Nacional de Informações da Educação Profissional e Tecnológica

TCLE	Termo de Consentimento e Livre Esclarecimento
TCM	Taxa de Crescimento do Número de Matrículas
TED	Termo de Execução Descentralizada

## SUMÁRIO

<b>1</b>	<b>INTRODUÇÃO</b> .....	13
1.1	APRESENTAÇÃO DO TEMA.....	13
1.2	PROBLEMA DE PESQUISA.....	17
1.3	OBJETIVOS.....	18
<b>1.3.1</b>	<b>Objetivo Geral</b> .....	19
<b>1.3.2</b>	<b>Objetivos específicos</b> .....	19
1.4	JUSTIFICATIVA .....	19
<b>2</b>	<b>REFERENCIAL TEÓRICO</b> .....	23
2.1	CONTROLE GERENCIAL.....	23
<b>2.1.1</b>	<b>O orçamento</b> .....	24
<b>2.1.2</b>	<b>Abordagens teóricas sobre o tema orçamento</b> .....	25
2.1.2.1	<i>Entendimento socioinstitucional da contabilidade</i> .....	26
2.1.2.1.1	Poder e interesses institucionais .....	30
2.2	O ORÇAMENTO PÚBLICO.....	31
<b>2.2.1</b>	<b>Princípios orçamentários</b> .....	32
<b>2.2.2</b>	<b>Constituição Federal de 1988</b> .....	34
2.2.2.1	<i>Plano Plurianual</i> .....	36
2.2.2.2	<i>Lei de Diretrizes Orçamentárias</i> .....	36
2.2.2.3	<i>Lei de Orçamento Anual</i> .....	37
2.2.2.4	<i>Distribuição interna dos recursos orçamentários</i> .....	38
2.3	ISOMORFISMO COM BASE EM DIMAGGIO E POWEL.....	41
2.4	ESTUDOS SOBRE A TEMÁTICA .....	44
<b>3</b>	<b>METODOLOGIA</b> .....	50
3.1	CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA .....	50
3.2	UNIVERSO DE ESTUDO .....	52
3.3	SUJEITOS DA PESQUISA .....	53
3.4	COLETA DE DADOS .....	54
3.5	ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS DADOS .....	56
3.7	DEFINIÇÕES CONSTITUTIVAS E OPERACIONAIS DAS CATEGORIAS E SUBCATEGORIAS DE ANÁLISE .....	60
3.8	PRESSUPOSTOS .....	62

<b>4</b>	<b>APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS</b> .....	65
4.1	CARACTERIZAÇÃO DOS <i>CAMPI</i> .....	65
4.2	PERFIL DOS ENTREVISTADOS.....	66
4.3	DESCRIÇÃO DO PROCESSO DE ELABORAÇÃO DO ORÇAMENTO PÚBLICO NA INSTITUIÇÃO .....	68
4.4	DISTRIBUIÇÃO INTERNA DE RECURSOS .....	77
4.5	RELAÇÕES DE PODER E INTERESSES INSTITUCIONAIS NA DISTRIBUIÇÃO INTERNA DE RECURSOS .....	90
<b>4.5.1</b>	<b>Relações de poder</b> .....	90
<i>4.5.1.1</i>	<i>Análise da subcategoria relações de poder</i> .....	95
<b>4.5.2</b>	<b>Relações de interesses institucionais</b> .....	99
<i>4.5.2.1</i>	<i>Análise da subcategoria relações de interesses institucionais</i> .....	108
4.6	ISOMORFISMO NO PROCESSO ORÇAMENTÁRIO.....	110
<b>4.6.1</b>	<b>Isomorfismo coercivo</b> .....	110
<b>4.6.2</b>	<b>Isomorfismo mimético</b> .....	112
<b>4.6.3</b>	<b>Isomorfismo normativo</b> .....	113
<b>4.6.4</b>	<b>Análise das subcategorias isomorfismo coercivo, mimético e normativo</b> ....	113
<b>5</b>	<b>CONSIDERAÇÕES FINAIS</b> .....	117
	<b>REFERÊNCIAS</b> .....	122
	<b>ANEXO A – LEI 4.320/64</b> .....	138
	<b>APÊNDICE A – CARTA DE APRESENTAÇÃO</b> .....	158
	<b>APÊNDICE B – PROTOCOLO PARA O ESTUDO DE CASO</b> .....	159
	<b>APÊNDICE C – TERMO DE CONSENTIMENTO DE LIVRE ESCLARECIMENTO (TCLE)</b> .....	163
	<b>APÊNDICE D – ROTEIRO DE ENTREVISTA</b> .....	166

## 1 INTRODUÇÃO

Este tópico tem por finalidade apresentar e delimitar o tema de investigação desta pesquisa, identificar a problemática a ser estudada, elencar os objetivos – geral e específicos, os quais auxiliam a alcançar os resultados, e também justificar as razões deste estudo, apresentando sua originalidade, importância e viabilidade.

### 1.1 APRESENTAÇÃO DO TEMA

Mecanismos de controle gerencial podem contribuir com a implementação de novas estratégias nas organizações (GOVINDARAJAN, 1988; MINTZBERG *et al.*, 2006). Anthony e Govindarajan (2002) e Berry, Broadbent e Otley (2005) conceituam o controle gerencial como o processo de guiar as organizações em direção a padrões viáveis de atividade em ambiente incerto, exercendo o papel organizacional de permitir que gestores influenciem o comportamento de outros membros organizacionais na direção de estratégias adotadas, utilizando-se, para tanto, de diferentes sistemas de informação.

Nas organizações, as informações para o processo de controle, coordenação e planejamento são fornecidas pela contabilidade gerencial (DAVILA; WOUTERS, 2005). Segundo Anthony e Reece (1975), é por meio desse sistema de informação que são extraídos dados sobre suas aplicações e resultados obtidos. Para subsidiar duas etapas do processo de tomada de decisão – planejamento e controle – e também para a formulação, implementação e avaliação das estratégias, a contabilidade gerencial fornece todas as informações necessárias (DRURY, 2004).

Davila e Wouters (2005) afirmam que o orçamento é, provavelmente, a ferramenta gerencial mais utilizada nas organizações. Não por acaso, o orçamento é um dos temas mais tratados na literatura sobre contabilidade gerencial (LUFT; SHIELDS, 2003; HANSEN *et al.*, 2003; COVALESKI *et al.*, 2003). Nele estão integrados o processo de gestão e o plano financeiro, todos traçados com a finalidade de alcançar determinada estratégia, em determinado período (HANSEN *et al.*, 2003). Covaleski *et al.* (2003) entendem que, devido à capacidade do orçamento agrupar uma série de elementos, num artefato para diferentes propósitos, como o planejamento e a organização das atividades, o orçamento integra a estrutura de governança de qualquer organização.

Morgan (1996) afirma que no orçamento são concretizadas as decisões organizacionais estratégicas, uma vez que por meio dele os planos futuros passam por uma dimensão mais

consistente, pois são definidas as ações organizacionais específicas e identificados cada um dos responsáveis pela sua execução. Covaleski *et al.* (2003) explicam que o orçamento pode ser usado para vários propósitos, como para o planejamento, para a coordenação e organização de atividades, alocação de recursos, motivação de funcionários, expressando a conformidade com as normas sociais. Hansen, Otley e Van Der Stede (2004) especificam que o orçamento pode cumprir com as seguintes funções na empresa: planejamento operacional, avaliação de desempenho, comunicação de objetivos e formação de estratégias (HOPWOOD, 1972; MURPHY, 2000).

O orçamento também pode ser entendido como plano periódico de ação quantitativo da organização, conforme a visão instrumental de Chandra (1993), com origem nos planos estratégicos na visão de Murtuza (1993), assim como auxilia no planejamento, na coordenação e no controle, conforme a visão de Nouri e Parker (1996). O orçamento não é utilizado apenas em empresas privadas; ele é instrumento essencial também para a área pública, pois é arrecadando e gastando conforme um plano prévio que o governo modifica uma sociedade, já que sem o orçamento o governo não funciona (PEREIRA, 1999).

Wagner (1909) já afirmava que o orçamento público nada mais era do que uma adaptação às economias particulares. Nesse sentido, Giacomoni (2001) explica que a principal diferença entre o orçamento privado e o público é de que no primeiro tem-se como objetivo a obtenção de lucros mediante uma maior geração de receitas do que despesas, enquanto na área pública, busca-se a partir da execução de despesas, a satisfação da necessidade coletiva por meio de receitas que poderão cobri-las ou não. O planejamento do governo tem as mesmas características de um orçamento empresarial e faz com que as instituições públicas cresçam respaldadas em um histórico de instituições, mas voltado para objetivos futuros (SIMIONOVSKI, 2013). Para Silva (1996), em outros tempos, foram aplicados diversos procedimentos rudimentares de controle dos gastos realizados pelo Estado e, a cada etapa nasciam as instituições orçamentárias, até surgir a ideia do orçamento público.

As regras para elaboração e execução do orçamento público brasileiro estão apresentadas na Lei 4.320, de 17 de março de 1964, que estatui normas gerais de direito financeiro para a elaboração e controle do orçamento e dos balanços, e na Constituição da República Federativa do Brasil, de 5 de outubro de 1988. A Constituição prevê que a proposta orçamentária deve ser iniciativa do Executivo, como diz o Art. 165: “Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão: I - o plano plurianual; II - as diretrizes orçamentárias; III - os orçamentos anuais.”

Pederiva (1998) explica que o orçamento é muito mais que mero documento que autoriza a realização de despesas públicas. É por meio dele que se expressa o planejamento das despesas, em obediência a um plano governamental concebido para o Estado, conforme os objetivos e as prioridades previamente deliberados e que devem ser seguidos, qualquer que seja a plataforma de governo.

Conforme Mawad (2001), o orçamento público está associado à cidadania. Ao planejá-lo é necessário compreender as relações entre cidadão e governo, pois o cidadão investe seus recursos via recolhimento de tributos, e o governo os administra com a finalidade de gerar benefícios para a coletividade. Portanto, a forma como o orçamento público é planejado afeta diretamente as mais diversas esferas e instituições do Brasil.

Sendo o orçamento público responsável por gerar benefícios para a coletividade, pesquisar como os recursos públicos são distribuídos em uma instituição pública de ensino pode ser considerado relevante, pois pode refletir em uma maior eficiência na aplicação dos recursos públicos (FRANCISCO; FARIA, 2008) e numa melhor prestação de serviço por parte da instituição com uma melhor padronização dos procedimentos (FERREIRA e OTLEY, 2012). Um país que investe em educação, contribui ativamente no crescimento econômico e no desenvolvimento social e cultural da sociedade (ARAÚJO, 2014).

Pesquisas cujo objeto de estudo é o orçamento utilizam diversas abordagens teóricas e perspectivas em busca da melhor compreensão do fenômeno (LUFT; SHIELDS, 2003). Covaleski *et al.* (2003) explicam que as pesquisas na área do controle gerencial com foco no orçamento seguem, geralmente, três perspectivas teóricas: a econômica, a psicológica e a sociológica.

Na perspectiva econômica, o orçamento é considerado um componente do sistema de controle gerencial, cujo papel fundamenta-se em coordenar atividades e prover incentivos nas organizações (COVALESKI *et al.*, 2003). Para Luft e Shields (2003), a perspectiva econômica é a mais utilizada em estudos sobre controle gerencial. Os autores explicam, porém, que essa perspectiva tem por objetivo estudar a influência do orçamento no desempenho, mas não do desempenho no orçamento, por exemplo. Portanto, com base nas teorias anteriormente apresentadas, é possível afirmar que o orçamento vai além da perspectiva econômica.

Na perspectiva psicológica, o orçamento é estudado com o foco em saber como os estados mentais dos indivíduos são influenciados por estímulos e como influenciam seu comportamento e desempenho pessoal (COVALESKI *et al.*, 2003). Já a perspectiva sociológica sobre orçamento refere-se às tradições de pesquisa sociológica e organizacional que se preocupam com questões orçamentárias dentro e entre as organizações. O vínculo entre

orçamento e política sugere que o orçamento não serve apenas para facilitar a tomada de decisão ou para identificar as melhores soluções no planejamento e controle de recursos. O orçamento também pode ser utilizado para facilitar os processos políticos e a pluralidade de interesses existentes em meio à vida organizacional complexa (COVALESKI *et al.*, 2003).

Conforme Covaleski *et al.* (2003), a teoria da contingência e a teoria institucional são as duas correntes principais da pesquisa na perspectiva da sociologia. Para os autores, ambas partilham um espaço comum em concentrar-se no nível organizacional, mas fazem suposições diferentes e usam diferentes variáveis e formas de modelo causal.

A teoria da contingência é uma perspectiva teórica do comportamento organizacional que enfatiza a maneira pela qual as contingências, como a tecnologia e as pressões ambientais, afetam o desenvolvimento e funcionamento das organizações. Além disso, as contingências influenciam a estrutura das organizações nos níveis de formalização, especialização, diferenciação e burocratização (COVALESKI; DIRSMITH; SAMUEL, 1996). O conceito de equilíbrio da teoria da contingência é considerado para ser “adequado”. Para operar de forma eficaz, as organizações devem adequar sua estrutura e seus processos aos diversos fatores contingenciais (COVALESKI *et al.*, 2003).

A teoria institucional considera que existe uma tensão permanente e um desequilíbrio nas organizações, devido ao resultado de interesses conflitantes adquiridos pelos indivíduos na vida organizacional. Como as organizações mudam seus propósitos em busca de se adequarem as pressões ambientais externas, a capacidade de cumprir com as demandas sociais pode servir como importante fonte de capacidade para atingir o equilíbrio (OLIVER, 1991).

Este estudo considera o orçamento como mais do que um instrumento técnico; considera-o como um instrumento socioinstitucional. Ele será desenvolvido a partir de fundamentos teóricos da perspectiva interpretativista, que percebem o controle gerencial como um fenômeno socialmente construído. Nessa perspectiva, o controle gerencial não apresenta uma função técnica racional direcionada e servida por operações internas da organização (COVALESKI; DIRSMITH; SAMUEL, 1996). Também será utilizada a perspectiva sociológica e a teoria institucional em busca de melhor entendimento das relações de poder e interesses envolvidos no processo orçamentário de uma instituição pública.

Na perspectiva da teoria institucional, os instrumentos de controle de gestão devem ser estudados sem dissociá-los do contexto socioinstitucional em que a organização está imersa. O contexto socioinstitucional envolve, dentre outros, o relacionamento do orçamento com questões relacionadas a relações de poder e interesses institucionais.

Além disso, a teoria institucional entende que as mudanças estruturais nas organizações estão cada vez menos preocupadas com a eficiência e com a competitividade, e sim com a necessidade de obter legitimidade no ambiente em que atuam (MEYER; ROWAN, 1977). A necessidade de legitimidade potencializa o processo de isomorfismo, que busca explicar os motivos que tornam as organizações similares (MEYER; ROWAN, 1977). Assim, o processo orçamentário pode sofrer influência do isomorfismo, que é o conceito utilizado para descrever a homogeneização das organizações. Conforme Hawley (1968), o isomorfismo é um processo que força uma unidade a assemelhar-se a outra, devido ao fato de pertencer a um mesmo conjunto de condições ambientais. DiMaggio e Powell (1983) apresentam três tipos de isomorfismo: isomorfismo coercivo, isomorfismo mimético e isomorfismo normativo.

De acordo com DiMaggio e Powell (1983), o isomorfismo coercivo relaciona-se à influência política e ao problema de legitimidade e, nesse caso, as mudanças ocorrem por força de lei; o isomorfismo mimético está relacionado ao fato de que as organizações tenderão a modelar-se conforme outras organizações; o isomorfismo normativo refere-se à ligação das organizações com a profissionalização e encoraja a homogeneização das organizações, objetivando assegurar o fornecimento dos mesmos benefícios e serviços para todos os competidores.

## 1.2 PROBLEMA DE PESQUISA

Teóricos funcionalistas entendem que a função básica da contabilidade gerencial é fornecer informações sobre a realidade econômica e financeira da organização e que o processo de tomada de decisão das organizações é realizado meramente de forma racional (IJIRI, 1965; HORNGREN, 1977; CHANDLER; FETTER; NEWBOLD, 1991; HENDRIKSEN; VAN BREDA, 2008). A perspectiva institucional contempla e amplia a visão funcionalista, entendendo que para a organização sobreviver, ela precisa estar legitimada no ambiente em que está inserida, indo além das funções da eficiência e eficácia. A legitimidade ocorre quando a organização segue as normas sociais que são aceitas de modo comum, ou seja, quando a organização responde à pressão social do seu ambiente (MEYER; ROWAN, 1977; DIMAGGIO; POWELL, 1983; DIMAGGIO; POWELL, 1991, COVALESKI; DIRSMITH; SAMUEL, 1996).

Greenwood e Hinings (1996) e Ribeiro e Scapens (2006) afirmam que, sob a visão da teoria institucional, fatores como relações de poder e interesses institucionais, relacionados ao ambiente interno da organização, podem justificar o sistema de controle gerencial. Como o

orçamento é a ferramenta gerencial mais utilizada nas organizações (DAVILA, WOUTERS, 2005), é válido estudá-lo além da visão tradicional e econômica, analisando-o sob uma perspectiva socioinstitucional.

O pensamento de Davila e Wouters (2005) também é válido para a realização de estudos sobre o orçamento público, uma vez que Giacomoni (2001) entende o orçamento público como uma ferramenta de controle gerencial, pois tem por objetivo auxiliar o executivo na realização das etapas de programação, execução e controle do orçamento. Machado Jr. e Reis (2002) explicam que o orçamento público é capaz de auxiliar no alcance de três grandes objetivos: controle político da arrecadação e dos gastos públicos, intervenção econômica e gestão pública. A principal função do orçamento público é ser utilizado como instrumento da administração e também como instrumento de política fiscal do governo (GIACOMONI, 2001).

Segundo Machado Jr. e Reis (2002), com o objetivo de demonstrar o efeito que os gastos públicos exercem sobre os agregados econômicos – consumo e investimento, as despesas são segregadas, no orçamento, em duas categorias: despesas correntes e despesas de capital. O autor explica que a classificação segundo a natureza da despesa traz enorme flexibilidade para o orçamento público, uma vez que o orçamento é liberado apenas com classificações gerais de custeio e investimento, ficando a critério da unidade gestora a decisão de quais serão suas prioridades. É nesse momento, em que são definidas as prioridades dos recursos públicos, que podem ocorrer relações de poder e interesses institucionais.

Assim, procurando contribuir com as pesquisas relacionadas ao controle gerencial e ao processo orçamentário no contexto das organizações públicas de ensino, elaborou-se a seguinte questão de pesquisa: “Como ocorre o processo orçamentário de uma instituição pública de ensino, sob a perspectiva socioinstitucional, no que se refere às relações de poder e aos interesses institucionais?”

### 1.3 OBJETIVOS

Conforme Richardson *et al.* (2007), a atribuição tanto do objetivo geral quanto dos objetivos específicos é definir o que se pretende realizar com a pesquisa.

### 1.3.1 Objetivo Geral

Compreender a dinâmica do processo orçamentário de uma instituição pública de ensino, sob a perspectiva socioinstitucional, no que se refere às relações de poder e aos interesses institucionais.

### 1.3.2 Objetivos específicos

Com a finalidade de alcançar o objetivo geral, foram deliberados os seguintes objetivos específicos, que são, segundo Richardson *et al.* (2007), as etapas a serem cumpridas para atingir-se o objetivo geral:

- a) Descrever o processo de elaboração do orçamento público;
- b) Descrever o processo de distribuição interna de recursos;
- c) Verificar o papel do orçamento como um instrumento que envolve relações de poder e interesses institucionais;
- d) Compreender como o processo de isomorfismo molda o orçamento, conforme o modelo de DiMaggio e Powell (1983).

## 1.4 JUSTIFICATIVA

A perspectiva institucional oferece inovação às pesquisas na área de controle de gestão, pois ela é estudada como sendo uma implicação da construção social da realidade, em vez de refletir passivamente a realidade (COVALESKI; DIRSMITH; SAMUEL, 1996). A visão interpretativista observa a contabilidade e os controles de gestão como uma prática social e não simplesmente como uma técnica racional. Nesta pesquisa, o orçamento é considerado uma ferramenta de controle de gestão sob responsabilidade da contabilidade das organizações. Isso implica que, em alguns momentos, a abordagem teórica estará diretamente relacionada à área da contabilidade, o que reflete nos controles de gestão e, dentre estes, no processo orçamentário.

Portanto, a contabilidade, quando excede a perspectiva puramente técnica racional, é analisada a partir do seu envolvimento com uma rede de ações humanas que são originadas das relações sociais (COVALESKI; DIRSMITH; SAMUEL, 1996). Esses autores entendem que um dos aspectos que diferencia a pesquisa em contabilidade gerencial realizada sob a ótica

organizacional sociológica é a tendência em oferecer um entendimento socioinstitucional da contabilidade gerencial.

Estudos como os de Cyert e March (1963), Zald (1970) e Pondy (1970) definiram o orçamento como o resultado de barganha política, por meio de sistemas de poder e controle mantidos dentro das organizações. Pfeffer (1981) explica que uma maneira particularmente eficaz de influenciar as decisões de alocação de recurso é fazê-la o mais discretamente possível, por meio de mecanismos aparentemente objetivos, tendendo a legitimar os processos de decisão política. Esses teóricos consideram que o orçamento é mais do que um fenômeno tecnicamente racional, mas uma ferramenta construída socialmente, servindo às operações internas da organização.

Além disso, essa perspectiva reconhece que uma vez implementado o sistema orçamentário, ele é responsável por constituir uma realidade social. Nesse sentido, Lindblom (1959); Wildavsky (1964, 1975, 1979) Cooper *et al.* (1981) e Covalski e Dirsmith (1983, 1986) afirmam que o orçamento tem sido utilizado na construção de uma realidade social, em vez de ser o espelho passivo de uma realidade técnica. Hackman (1985) reforça que o orçamento é um exercício político e argumenta que não é suficiente apenas ver o orçamento racionalmente, mas que é necessário também observá-lo como uma expressão de valores sociais.

O contexto socioinstitucional, além de envolver questões que tratam de poder e interesses institucionais, contempla também forças que moldam as organizações. Essas forças são fatores que explicam os motivos que levam as organizações a se tornarem parecidas, incluindo aqui os instrumentos gerenciais utilizados por elas. A esse respeito, DiMaggio e Powell (1983) afirmam que as instituições sociais são conduzidas por pressões coercitivas do Estado (isomorfismo coercitivo), por uma tendência de organizações para imitar uma a outra e usar dados de referência de pares para gerar uma imagem de comportamento racional (isomorfismo mimético) e por uma dependência dos profissionais em inventar uma base de conhecimento que ofereça suporte para a escolha administrativa (isomorfismo normativo).

A partir das abordagens mencionadas, a principal contribuição teórica desta pesquisa é explorar a dimensão sociológica que envolve a ferramenta do orçamento público, estudado como um instrumento de controle gerencial no contexto de uma instituição pública federal de ensino. Pesquisas que mostram o avanço de estudos por meio dessa visão ampliam a maneira com que o fenômeno é observado. A contribuição prática vai diretamente às organizações ligadas à área pública, pois compreender o orçamento público além de uma ferramenta de controle econômico, mostrando que podem existir forças, como relações de poder e interesses

institucionais, permite que o interesse social prevaleça, evitando o desperdício de recursos públicos.

A importância de se desenvolver estudos a respeito do processo orçamentário de instituições públicas de ensino deve-se ao fato do acesso à educação pública de qualidade permitir o desenvolvimento com melhor distribuição da renda e a diminuição da desigualdade social (SAVIANI, 2015). Segundo o autor, o acesso à educação impacta positivamente no desenvolvimento econômico do país, trazendo oportunidade de emprego, inclusão social, resolução dos problemas econômico-sociais. Conforme pesquisa realizada pela UNESCO em 2014, a educação é um fator diferencial, uma vez que através dela os indivíduos têm maiores chances de conseguir trabalhos qualificados, além de participação ativa na vida democrática podendo desta forma, ter pleno conhecimento dos seus direitos e deveres e usufruir dos mesmos.

Segundo Alves (2016), criada inicialmente com objetivo de atender as classes menos favorecidas, a Rede Federal de Educação Profissional, Científica e Tecnológica se configura atualmente como importante estrutura com a finalidade para ofertar educação profissional e tecnológica, em todos os seus níveis e modalidades, formando e qualificando cidadãos com vistas na atuação profissional nos diversos setores da economia, com ênfase no desenvolvimento socioeconômico local, regional e nacional.

De acordo com dados do Ministério da Educação, até o ano de 2002, a Rede Federal de Educação Profissional era composta por 140 instituições. Entre 2003 e 2016, foram construídas mais de 500 novas unidades, referentes ao plano de expansão da educação profissional, totalizando 644 campi, atuando em todo território nacional, com a atribuição de ofertar cursos de qualificação, educação básica, profissional e superior.

Os Institutos Federais se constituem como importante instrumento de aplicação da educação profissional enquanto política pública (BRASIL, 2008), pois cabe a estas instituições uma mudança de paradigma quanto à educação profissional, uma vez que integrada à ciência e à cultura a formação para o trabalho se opõe à redução da formação para o mercado de trabalho (CIAVATTA; RAMOS, 2012).

Mesmo frente ao aumento dos investimentos em educação no Brasil, Barros, Henrique e Mendonça (2012) apontam que a desigualdade educacional no Brasil é 100% maior do que nos Estados Unidos, enquanto o valor de um ano de educação é 60% maior no Brasil. Por isso, estudar o orçamento de uma instituição pública de ensino pode ser relevante em busca da compreensão e explicação do comportamento das atividades práticas e como elas influenciam a tomada de decisão da instituição (CALIMAN, 2014).

Este trabalho enquadra-se na linha de pesquisa Comportamento, Aprendizagem e Gestão de Pessoas. Esta linha objetiva analisar, compreender, explicar, diagnosticar e desenvolver modelos, processos, métodos, sistemas, soluções e projetos técnicos nas dimensões estratégica, conceitual, instrumental, prática, comportamental e psicossocial da gestão organizacional. Quando se discute o aspecto socioinstitucional e as pressões que envolvem o processo orçamentário de uma instituição, busca-se compreender o comportamento de todos os envolvidos neste processo.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

Este capítulo apresenta uma revisão de literatura sobre os temas trabalhados pela pesquisa. Inicialmente, são apresentados conceitos de controle gerencial, seguidos pela apresentação da ferramenta do orçamento e abordagens teóricas sobre o tema. Na sequência o orçamento é apresentado a partir de uma visão micro, trazendo conceitos e princípios norteadores da ferramenta orçamentária. A seguir é apresentada a base legal para a construção do orçamento público. E, por fim, são conceituados os tipos de isomorfismos existentes no ambiente organizacional.

### 2.1 CONTROLE GERENCIAL

Herath e Indrani (2007) explicam que a literatura de contabilidade gerencial aponta a necessidade de existir um efetivo planejamento e controle para o alcance das metas e dos objetivos da organização. Com a existência de um planejamento eficaz, é possível assegurar que as metas sejam determinadas e o controle eficaz auxilie na garantia de que os planos selecionados sejam implementados de maneira apropriada.

O sistema utilizado pela administração com a finalidade de controlar as operações da organização chama-se Sistema de Controle Gerencial. Para Anthony e Govindarajan (2002), sistema pode ser conceituado como um procedimento preestabelecido para executar uma atividade ou um conjunto de atividades.

Conforme Gordon e Narayanan (1984), a escolha desse sistema representa a estrutura organizacional, que impacta diretamente na tomada de decisão. Ele envolve a tomada de decisões, pois é responsável por auxiliar na garantia da sobrevivência da organização. Acompanhar as atividades da organização, com o objetivo de garantir que elas sigam os planos e objetivos pode ser conceituado como processo de controle (DRURY, 2004). Para Govindarajan (1988) e Mintzberg *et al.* (2006), o controle é um dos mecanismos de implementação de estratégias no processo da organização.

O controle gerencial caracterizado pela visão em longo prazo tem como foco a formulação da estratégia que deve ser um esforço disciplinado para produzir decisões e ações fundamentais que moldam e orientam a organização (POISTER; PITTS, EDWARDS, 2013). Os autores explicam que, dentro do processo de gestão de uma organização, a gestão estratégica é a mais ampla, apresentando as diretrizes gerais que devem ser seguidas, sendo, portanto, necessária uma base dinâmica e contínua.

Em seu estudo, Langevin e Mendoza (2013) apontam que os Sistemas de Controle Gerencial, quando considerados injustos, podem levar os gestores a terem comportamentos prejudiciais à empresa. Portanto, é necessário ter cautela, pois, ao invés de motivar, em algumas situações os sistemas de controle gerencial podem não contribuir para a consecução dos objetivos da empresa e, dessa forma, diminuir o desempenho organizacional.

A fase inicial do processo de controle é o planejamento estratégico, no qual se definem os objetivos, as estratégias e as políticas (STEINER, 1979), assegurando o atingimento dos planos traçados. Posteriormente, é elaborado o orçamento, com importante papel para o planejamento e controle, pois tem a finalidade de auxiliar para que as metas da organização sejam atingidas (HERATH; INDRANI, 2007).

### **2.1.1 O orçamento**

O orçamento é um dos pilares da gestão e uma ferramenta fundamental para o alcance da *accountability*. Ele faz parte do processo de gestão e é um plano financeiro traçado com o objetivo de auxiliar no alcance da estratégia organizacional determinada para um período (FREZATTI, 2007). No orçamento serão apresentadas as decisões sobre como serão alocados os recursos disponíveis na organização e, por isso, ele impacta diretamente na motivação dos gestores (COVALESKI *et al.*, 2003).

Muitos estudos, como os de Abdel-Kader e Luther (2006), Sivabalan *et al.* (2009), Libby e Lindsay (2010), Ostergren e Stensaker (2011), Uyar e Bilgin (2011), apontam o orçamento como um dos instrumentos mais utilizados no planejamento e controle das organizações. O orçamento é um subconjunto do sistema de controle gerencial e, portanto, não deve ser planejado de maneira isolada. Leite *et al.* (2008), Pavlatos e Paggios (2009), Libby e Lindsay (2010), Uyar e Bilgin (2011) e Frezatti, Beck e Silva (2013) apontam em seus estudos alguns objetivos pretendidos com o controle orçamento: previsões de futuro; melhoria dos resultados; inserção de novos produtos ou novos serviços nas empresas; planificação; controle e valoração dos resultados; criação de incentivos e de recompensas aos empregados; decisões de preço; controle de custos e de despesas; planejamento da rentabilidade; auxílio nos planejamentos de curto e de longo prazo; coordenação das operações; avaliação de desempenho; motivação de gerentes e de empregados; comunicação dos planos; aumento de lucros; cálculo de bônus; controle e avaliação do desempenho por meio de análise das variações.

Como benefícios da ferramenta orçamentária, Garrison e Noreen (2001) entendem que: auxilia na obtenção uma forma de comunicação gerencial acerca dos planos; força os gerentes

a planejarem suas ações futuras; auxilia na distribuição de recursos entre os departamentos e as áreas; pode evitar o surgimento de potenciais restrições; coordena as atividades por meio da integração dos planos das várias áreas e auxilia que estejam na mesma direção; define metas e objetivos para futura avaliação de desempenho.

Por tudo isso, é possível afirmar que o orçamento é uma importante ferramenta utilizada no processo decisório das organizações e, sendo assim, o sucesso dessa ferramenta dependerá da integração, sinergia, políticas, diretrizes, planos e metas que serão repassados aos gestores de todos os setores da organização (LEITE *et al.*, 2008). Para Lunkes *et al.* (2013), o orçamento faz parte de um processo mais amplo, que vai desde o desenvolvimento do planejamento estratégico e termina com a definição das atividades necessárias para a sua operacionalização.

### **2.1.2 Abordagens teóricas sobre o tema orçamento**

Para Covaleski *et al.* (2003), o orçamento, na maioria das vezes, é estudado por meio da perspectiva econômica, a qual considera o orçamento um componente do sistema de controle gerencial, que desempenha importante papel para coordenar atividades e para prover incentivos nas organizações. Por meio dessa perspectiva são analisadas as escolhas orçamentárias e os resultados produzidos por elas que resultam em bem-estar individual e desempenho organizacional (COVALESKI *et al.*, 2003). Porém, o orçamento pode ser investigado por meio de diversas perspectivas (LUFT; SHIELDS, 2003). Covaleski *et al.* (2003) salientam que, na área do controle gerencial, o orçamento pode ser estudado por meio das perspectivas econômica, psicológica e sociológica.

Na perspectiva psicológica, o orçamento é estudado com foco em saber como a mente dos indivíduos é influenciada por estímulos e como eles influenciam seu comportamento e desempenho. Covaleski *et al.* (2003) explicam que as pesquisas com perspectiva psicológica buscam responder quais são os efeitos de práticas orçamentárias sobre os estados mentais dos indivíduos, sobre seu comportamento e sobre seu desempenho.

A perspectiva sociológica refere-se às tradições de pesquisa sociológica e organizacional que se preocupam com questões orçamentárias dentro e entre as organizações. O vínculo entre orçamento e política sugere que o orçamento não serve apenas para facilitar a tomada de decisão para identificar as melhores soluções no planejamento e controle de recursos. O orçamento também pode ser utilizado para facilitar os processos políticos e a pluralidade de interesses existentes em meio à vida organizacional complexa (COVALESKI *et al.*, 2003). Com o objetivo de facilitar a compreensão do estudo, apresenta-se o Quadro 1, resumo desenvolvido

a partir de Covaleski *et al.* (2003), com as diferentes perspectivas utilizadas para o estudo do orçamento.

Quadro 1 - Síntese das perspectivas em que orçamento pode ser estudado

<b>Perspectiva</b>	<b>Descrição</b>
Econômica	São analisadas as escolhas orçamentárias e os resultados produzidos com o foco no bem-estar individual e no melhor desempenho organizacional.
Psicológica	O orçamento é estudado com foco em saber como a mente dos indivíduos é influenciada por estímulos e como eles influenciam seu comportamento e desempenho.
Sociológica	Sugere que o orçamento não serve apenas para facilitar a tomada de decisão para identificar as melhores soluções no planejamento e controle de recursos. O orçamento também pode ser utilizado para facilitar os processos políticos e a pluralidade de interesses existentes em meio à vida organizacional complexa.

Fonte: Elaborado pela autora a partir das perspectivas apresentadas no estudo de Covaleski *et al.* (2003).

Dentre as perspectivas apresentadas no Quadro 1, para o desenvolvimento desta pesquisa, optou-se pela utilização da perspectiva sociológica, pois visa estudar o orçamento não apenas como uma ferramenta utilizada para a tomada de decisão e sim, como facilitador dos processos políticos embutidos nos complexos interesses organizacionais.

#### 2.1.2.1 Entendimento socioinstitucional da contabilidade

Covaleski *et al.* (1996) afirmam que teóricos interpretativistas percebem a contabilidade gerencial como um fenômeno socialmente construído, e não apenas como uma função técnica racional direcionada e servida por operações internas da organização (COVALESKI; DIRSMITH; SAMUEL, 1996). Este estudo considera o orçamento mais do que um instrumento técnico, um instrumento socioinstitucional, utilizando a perspectiva sociológica e a teoria institucional para entender as relações de poder e os interesses envolvidos no processo orçamentário.

Pesquisas interpretativistas buscam compreender o mundo pelo ponto de vista do indivíduo que está diretamente ligado ao fenômeno (MORGAN, 1980; JESUS, PEIXOTO; CUNHA, 1998; VERGARA; CALDAS, 2005; CHAEDO; GUIMARÃES, 2014). Sendo assim, a realidade é produto da mente, no qual o processo interpretativo é a única maneira de chegar-se à realidade. O conhecimento é construído e sustentado socialmente pelo contexto no qual está inserido (BURREL; MORGAN, 1979).

No tocante à contabilidade, Pereira e Guerreiro (2005) explicam que a teoria institucional considera a contabilidade gerencial como uma instituição ou rotina dentro da empresa, a qual é amplamente aceita de forma inquestionável. A teoria institucional objetiva

encontrar explicações por que as instituições surgem, tornam-se estáveis ou são transformadas e como são estruturadas suas formas e culturas (FREITAS, 2005). Para Machado-da-Silva e Gonçalves (2007), a teoria institucional não se destina apenas ao ambiente organizacional, mas constitui o resultado da convergência de influência de teorias originárias da ciência política, da sociologia e da economia, que buscam incorporar em suas proposições a ideia de instituições, de padrões de comportamento, de normas e de valores, de crenças e de pressupostos, nos quais estão imersos indivíduos, grupos e organizações.

Conforme Fonseca e Machado-da-Silva (2002), pesquisadores que utilizam a abordagem institucional consideram que o comportamento individual é modelado por padrões criados e compartilhados durante a interação dos indivíduos, apresentados como a maneira mais eficaz de funcionamento das organizações. Burns e Scapens (2000) utilizam conceitos de hábitos, rotinas e instituições para sugerir como as práticas contábeis podem tornar-se rotinizadas e através do tempo começar a fazer parte do conjunto das pressuposições e crenças inquestionáveis da organização. Estes autores ainda afirmam que a teoria institucional pode ser estudada por meio de três expectativas: a velha economia institucional, a nova economia institucional e a nova sociologia institucional. Embora essas teorias tenham origens e raízes filosóficas diversas, elas compartilham um interesse comum pelos temas instituição e mudança institucional.

Mesmo que a velha economia institucional, a nova economia institucional e a nova sociologia institucional pertençam à teoria institucional, elas possuem diferentes compreensões. Na velha economia institucional o indivíduo é visto não apenas como um ser que opera de forma racional, mas também é influenciado pelas regras e pelos valores institucionalizados no ambiente em que ele vive (SCAPENS, 1994). Conforme SANTOS (2003), fazem parte dessa corrente autores como Karl Marx, Vilfredo Pareto, além daqueles considerados empiricistas, nacionalistas, influenciados pela biologia *darwinista* e vinculados à escola histórica alemã do último quartil do século XIX, como Gustav Schmoller, Adolph Wagner e Wilhem Roscher.

Para Guerreiro *et al.* (2005), na corrente da velha economia institucional, a instituição é o principal objeto de análise e não mais o comportamento racional e maximizador dos indivíduos tomadores de decisões. O entendimento é de que a instituição refere-se a uma forma de coerência social imposta sobre a atividade humana, por meio da produção e reprodução de hábitos estabelecidos de pensamento e ação. Portanto, por meio do processo de rotinização da atividade humana, as instituições se desenvolvem e, assim, as ideias de hábitos e instituições estão conectadas com o conceito de rotina (GUERREIRO *et al.* 2005).

Na nova economia institucional, além de considerar-se a teoria econômica tradicional, acrescentam-se a ela suposições mais realistas. Considera o indivíduo como um ser de racionalidade limitada, que atua em proveito de seu próprio interesse e que também pode ser oportunista (SCAPENS, 2006). Os principais teóricos dessa corrente são Coase (1937), North (1992) e Williamson (1992). Roberts e Greenwood (1997) explicam que essa teoria nasceu de duas questões: por que as organizações existem? – de Coase (1937) – e de forma particular, quais desenhos as organizações vão adotar sob várias circunstâncias? – de Williamson (1992).

Para Figueira e Belik (1999), a nova economia institucional foca o ambiente institucional como um conjunto de regras sociais, legais e políticas que estabelecem as bases para produção, troca e distribuição. Para eles, esta vertente considera o indivíduo como um ser de racionalidade limitada, que atua em proveito de seu próprio interesse e também pode ser oportunista.

Por fim, a nova sociologia institucional tem por objetivo explicar os motivos que levam as organizações a se assimilarem conforme o institucionalizado contexto em que estão inseridas (MEYER; ROWAN, 1977; SCAPENS, 2006). A nova sociologia institucional considera que as organizações sofrem pressões do ambiente em que estão inseridas e isso estaria diretamente relacionado à aceitação dos procedimentos que já estão institucionalizados.

Quando a organização institucionaliza os procedimentos, ela passa a legitimar-se perante o ambiente e isso auxilia sua sobrevivência e obtenção de recursos (MEYER; ROWAN, 1977; COVALESKI *et al.*, 2003). Ribeiro e Scapens (2006) conceituam institucionalização como sendo convenções que governam a vida social e que explicam a regularidade dos fatos.

Os principais autores desta vertente são DiMaggio e Powell (1983), Meyer e Rowan (1977) Scott (1995) e Zucker (1987). Para Guerreiro *et al.* (2006), o foco é as organizações configuradas em uma grande rede de relacionamentos interorganizacionais e sistemas culturais. O entendimento dos autores é de que o ambiente institucional não influencia apenas o relacionamento entre as organizações e o mercado, mas também suas crenças, normas e tradições. Para eles, os indivíduos e organizações precisam conformar-se a regras, práticas, símbolos, crenças e requerimentos normativos elaborados no ambiente institucional para receber apoio e legitimidade. Segundo Covalleski *et al.* (1996), o tema geral dessa perspectiva considera que, para assegurar a sua sobrevivência, a organização precisa conformar-se às normas sociais de comportamento aceitável, além de atingir níveis de eficiência produtiva. Com o objetivo de facilitar a compreensão do estudo, será apresentado o Quadro 2, com a descrição das três vertentes utilizadas para desenvolver estudos com base na teoria institucional.

Quadro 2 - Vertentes da teoria institucional

Vertentes	Descrição
Velha economia institucional	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Principais autores da corrente: Karl Marx; Vilfredo Pareto; Gustav Schmoller; Adolph Wagner; Wilhem Roscher.</li> <li>• A instituição é o principal objeto de análise e não o comportamento racional e maximizador dos indivíduos tomadores de decisões.</li> <li>• A instituição diz respeito a uma forma e coerência social imposta sobre uma atividade humana, por meio da produção e reprodução de “hábitos estabelecidos de pensamento e ação”.</li> <li>• As instituições desenvolvem-se pelo processo de rotinização da atividade humana.</li> <li>• As rotinas são hábitos formalizados e institucionalizados que incorporam comportamentos baseados em regras.</li> <li>• As rotinas representam formas de pensar e de agir que são habitualmente adotadas por um grupo de indivíduos de forma inquestionável.</li> <li>• O indivíduo é visto não apenas como um ser que opera de forma racional, mas também é influenciado pelas regras e valores institucionalizados no ambiente em que ele vive.</li> </ul>
Nova economia institucional	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Principais autores da corrente: Coase (1937); North (1992); Williamson (1992).</li> <li>• Nasceu da questão original proposta por Coase (1937): por que as organizações existem?</li> <li>• Explica instituições capitalistas utilizando o ferramental neoclássico. Esse método consiste em introduzir instituições de fora do mercado como solução para as falhas de mercado.</li> <li>• Foca o ambiente institucional como um conjunto de regras sociais, legais e políticas que estabelecem as bases para a produção, a troca e a distribuição.</li> <li>• Considera o indivíduo como um ser de racionalidade limitada, que atua em proveito de seu próprio interesse e também pode ser oportunista.</li> </ul>
Nova sociologia institucional	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Principais autores da corrente: DiMaggio e Powell (1983); Meyer e Rowan (1977); Scott (1995); Zucker (1987).</li> <li>• Enfoca as organizações configuradas dentro de uma grande rede de relacionamentos interorganizacionais e sistemas culturais.</li> <li>• O ambiente institucional não apenas influencia o relacionamento das organizações com o mercado, mas também suas crenças, normas e tradições.</li> <li>• O ambiente institucional é caracterizado pela elaboração de regras, práticas, símbolos, crenças e requerimentos normativos aos quais indivíduos e organizações precisam se conformar para receber apoio e legitimidade.</li> <li>• Considera que, para assegurar a sua sobrevivência, a organização precisa conformar-se às normas sociais de comportamento aceitável, além de atingir níveis de eficiência produtiva.</li> <li>• Tem por objetivo explicar os motivos que levam as organizações a se assimilarem conforme o institucionalizado contexto em que estão inseridas.</li> </ul>

Fonte: Elaborado pela autora com base em pesquisa realizada por Frezatti, Guerreiro, Lopes *et al.* (2006).

É possível observar que a abordagem institucional constitui-se de uma tentativa de ir contra o modelo racionalista, pois não mantém o foco nas exigências técnicas dos processos gerenciais e produtivos, estando voltada para o exame dos elementos de redes relacionais e de sistemas culturais que modelam e sustentam a estrutura e a ação das organizações (FONSECA, 2003).

A utilização da perspectiva institucional pode ser observada em estudos como o de Covaleski e Dirsmith (1986). Estes autores adotaram a perspectiva institucional para examinar como expectativas sociais de práticas orçamentárias aceitáveis são articuladas, instituídas e modificadas durante um período de declínio na organização universitária. Esses autores

descrevem o processo de como a universidade estudada desafiou e rejeitou o modelo tradicional de alocação de verbas orçamentárias quando o modelo tornou-se inconsistente com os interesses e objetivos da universidade, concluindo que o processo orçamentário é uma forma importante capaz de reproduzir expectativas sociais.

Outro exemplo é a pesquisa realizada por Ansari e Euske (1987), que utilizaram a perspectiva institucional para examinar o papel da informação contábil no setor público, identificando esse papel em termos de documentação da *compliance* organizacional, buscando a legitimação externa e a adaptação à realidade sociopolítica estabelecida. O estudo de como as informações de custos eram utilizadas no Departamento de Defesa americano identificou disparidades entre o objetivo formalmente definido do sistema de melhorar a eficiência organizacional e a ausência de sistemas contábeis utilizados para essa finalidade.

#### 2.1.2.1.1 Poder e interesses institucionais

Wildausky (1964, 1975, 1979) e Burchell *et al.* (1980) afirmam que, frequentemente, os sistemas de controle se tornam mecanismos por meio dos quais os interesses são negociados, articulados e explicados por meio de processo político. Hopwood (1983) explica que existe o poder por trás do orçamento. É importante conceituar essas relações de poder e interesses institucionais que podem, muitas vezes, serem observadas na aplicação de mecanismos de controle, como no caso do orçamento.

Conforme Bueno (2008), o interesse institucional é um interesse jurídico especialmente qualificado, porque transcende o interesse individual das partes. O autor esclarece que o interesse institucional também é interesse público, no sentido de que deve valer em juízo pelo que ele diz respeito às instituições, aos interesses corporificados no *amicus*<sup>1</sup>, externos a eles e não pelos interesses que ele próprio (o *amicus*) pode, eventualmente, possuir.

Giddens (1978) conceitua as relações de poder como sendo a capacidade transformadora da ação humana, a habilidade de determinadas pessoas em alterar acontecimentos por meio da mobilização dos recursos que compõem os meios necessários para o alcance de resultados pretendidos com a ação. Para Foucault (2007), o poder não está localizado em determinados grupos de pessoas, lugares ou instituições; o poder se manifesta pelas práticas sociais, ele é difundido, heterogêneo e inconstante. Sendo assim, o poder pode ser analisado como algo que

---

<sup>1</sup> Amicus é um termo jurídico, chamado *amicus curiae*, que na tradução seria como um “amigo da corte”, o que representa um “fiscal da lei”, o portador dos diversos interesses existentes na sociedade civil e no próprio Estado.

opera em uma rede, na qual os indivíduos exercem o poder e sofrem sua ação. Em resumo, o poder é a forma pela qual a conduta dos indivíduos ou grupos pode ser dirigida (FOUCAULT, 2007).

## 2.2 O ORÇAMENTO PÚBLICO

De acordo com Giacomoni (2005), o sistema orçamentário público representa um conjunto de normas, princípios e regras utilizadas pela Administração Pública no acompanhamento do processo orçamentário. O autor explica que, diferente do que ocorria anteriormente, hoje é preciso que o orçamento seja visto como parte de um sistema maior, unido por programas e planos que definem os elementos que possibilitarão a elaboração do orçamento.

Menezes *et al.* (2015) compartilham dessa ideia ao afirmarem que a principal necessidade do momento é a busca por um modo de governar que atenda às necessidades sociais e traga retornos eficazes a todos. Para eles, o orçamento público deixou de ser visto como mero componente técnico de previsão de receita e fixação de despesas, passando a ser peça-chave, direcionador de caminhos e agente de transformação. O autor ainda afirma que seria uma grande inovação no setor público a utilização de indicadores de desempenho que sirvam como ferramenta no monitoramento da execução do planejamento das instituições.

Para Giacomoni (2005), o orçamento público é uma técnica utilizada com o objetivo de unir os sistemas de planejamento e de finanças dos programas de governo. O gestor público deve pensar e agir estrategicamente, com uma visão futura voltada ao progresso e a melhoria da qualidade de vida da sociedade, a quem são destinadas as ações do planejamento e orçamento público (CRUZ, 2001).

Xerez (2013) explica que o orçamento é uma ferramenta que auxilia a tomada de decisão dos gestores, atuando como um instrumento de planejamento do controle das finanças, demonstrando os planos e programas de trabalho da gestão. No orçamento constam a previsão das receitas e a fixação das despesas. Sendo assim, a correta alocação e a eficiente utilização dos recursos se tornam fundamentais para o alcance do planejamento e do desenvolvimento empreendidos (QUIRINO, 2011).

O orçamento público é considerado um marco regulador, o qual serve de instrumento de materialização de um programa de governo, evidenciando a alocação de recursos previstos e as despesas fixadas para realização de um projeto político-social, sempre obedecendo aos princípios orçamentários e constitucionais (DANTAS *et al.*, 2014). Como uma ferramenta de interesse público, o orçamento deve ser construído de maneira participativa, para que a

população possa ter influência direta nas escolhas das prioridades a serem atendidas (BORNIA; LUNKES, 2007; ALMEIDA *et al.*, 2009; CARVALHO; CECCATO, 2011; CALIMAN, 2014). De acordo com Gemerasca (2004), a participação da comunidade nas decisões da instituição por meio do planejamento participativo traz maior transparência e credibilidade ao processo.

Conforme Xerez (2013), a história do orçamento público passou por muitas transformações ao longo do tempo, principalmente nos últimos oito anos. Barcelos e Calmon (2014) apontam os três grandes períodos de mudança: a sanção da Lei nº 4.320, em 17 de março de 1964, que estabeleceu os princípios orçamentários no País e que trouxe um modelo de orçamento com o objetivo de padronizar e controlar a despesa pública; a edição da Portaria Seplan/PR2 nº 9, de 28 de janeiro de 1974, que instituiu a classificação funcional-programática para todos os entes da federação, demonstrando claramente a importância do planejamento governamental; e a Reforma Gerencial do Orçamento, que começou por volta da década de 1990 e contemplou o planejamento e a programação orçamentária, trazendo diversos normativos infralegais, e a qualidade fiscal, com a aprovação da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF).

A principal inovação foi a introdução dos instrumentos do planejamento (o Plano Plurianual, a Lei de Diretrizes Orçamentárias e a Lei do Orçamento Anual, reforçando a aproximação do planejamento e o orçamento público, como estabeleceu a Lei nº 4.320/1964). A seguir, serão apresentados os princípios que regem o orçamento público, bem como cada um dos instrumentos do planejamento orçamentário.

### **2.2.1 Princípios orçamentários**

O orçamento público deve estar vinculado às regras e aos princípios orçamentários, com a finalidade de garantir uma boa gestão pública, pois, conforme Lima (2000), o orçamento público deve atuar como instrumento de controle das atividades financeiras do governo.

Os princípios orçamentários são um conjunto de proposições que orientam e balizam o processo orçamentário, com a finalidade de fornecer mais consistência, transparência e controle (SANCHES, 2004). A Lei 4.320/64 estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos estados, dos municípios e do Distrito Federal. Em seu artigo 2º, apresenta a necessidade de se observarem os princípios da unidade, universalidade e anualidade. Como o orçamento possui forte conotação jurídica, além destes princípios existem outros que devem ser seguidos.

Portanto, os principais princípios orçamentários, conforme a Constituição Federal de 1988, Lei 4.320/64 e Lei de Responsabilidade Fiscal 101/2000, são:

- a) **Unidade:** o orçamento deve ser único, representar os valores de cada unidade governamental de maneira consolidada em um só documento.
- b) **Universalidade:** esta peça única deve conter todas as receitas e todas as despesas, facilitando a observação de possíveis superávits ou déficits.
- c) **Anualidade:** as previsões de receitas e despesas devem sempre fazer referência a um determinado período de tempo. No artigo 34 estabelece que “o exercício financeiro coincidirá com o ano civil”.
- d) **Exclusividade:** o orçamento não pode ser utilizado para aprovação de matérias além de questões financeiras, sendo exclusivamente utilizado para a previsão da receita e fixação da despesa pública.
- e) **Especificação:** as receitas e despesas devem ser especificadas com a finalidade de facilitar a análise e compreensão por parte do agente público.
- f) **Publicidade:** devido à grande importância e significação do orçamento público, ele deve ser amplamente divulgado, para garantir sua eficácia e validade.
- g) **Equilíbrio financeiro:** garante que o montante da despesa autorizada em cada exercício não pode ser superior ao total de receita estimada para o mesmo período.
- h) **Orçamento bruto:** todas as parcelas de receitas e despesas deverão ser consideradas no orçamento pelos seus valores brutos, vedadas quaisquer deduções.
- i) **Não-afetação das receitas:** veda a afetação das receitas de impostos a órgão, exceto as afetações previstas na Constituição Federal.

Conforme Aquino e Azevedo (2015), as mudanças trazidas pela Constituição Federal e pela Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), trouxeram avanços na transparência fiscal. A transparência fiscal é importante para a estabilidade financeira, a redução da pobreza, o crescimento econômico equitativo e a realização de um desenvolvimento humano sustentável (KAUFMANN; BELLVER, 2005; GAVENTA; MCGEE, 2013; LING; ROBERTS, 2014).

A transparência é um aspecto exigido pela Lei de Responsabilidade Fiscal, que possui um capítulo sobre o assunto, intitulado “Transparência, Controle e Fiscalização”. Segundo Carvalho, Barbosa e Alves (2016), a Lei Complementar 101/2000 reforça que “a responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas [. . .]” (BRASIL, 2000). Conforme Cruz (2001), a transparência na gestão fiscal é tratada na Lei como um princípio de gestão, que tem por finalidade, entre outros aspectos, franquear ao público acesso

a informações relativas às atividades financeiras do Estado e deflagrar, de forma clara e previamente estabelecida, os procedimentos necessários à divulgação dessas informações.

A transparência deve ser conceito de presença assídua em tudo que se relaciona ao setor público (CRUZ; FERREIRA, 2008; CRUZ, 2015). Ela aumenta a democracia, divulgando como as decisões são tomadas e as preferências alocativas definidas (CRUZ, 2015). Conforme a autora, isso possibilita a intervenção da coletividade na eliminação da soberania de interesses particulares em detrimento do interesse público.

O aumento da transparência é uma grande conquista em busca de garantir a preservação do interesse público, por meio do reforço dos níveis e dos canais de vigilância sobre a atuação administrativa (MARTINS JUNIOR, 2010). Para Gomes Filho (2005), poder transparente tende a ser poder consciente em dar transparência ao poder; implica melhorá-lo. O acesso livre e claro no processo orçamentário, visando ao desenvolvimento social, é elemento básico do conceito de transparência fiscal, coerente com o preceito de acesso à informação de alta qualidade e participação social (OLIVEIRA, 2010; KHAGRAM *et al.*, 2013).

### **2.2.2 Constituição Federal de 1988**

As regras básicas do orçamento público estão previstas na Constituição Federal de 1988, que apresenta os princípios e as regras básicas sobre receita e despesa pública, desde a autorização da cobrança de tributos até a previsão do gasto público.

De acordo Simionovski *et al.* (2013), a Constituição Federal de 1988 trouxe novos caminhos que devem ser seguidos pelo erário em relação aos recursos vindos dos tributos. A partir da Constituição de 1988, surgem novas condicionantes quanto à maneira como o erário utiliza seus recursos advindos dos tributos. Valores como eficiência, competitividade e eficácia norteiam essa utilização e são exigidos das instituições para dar uma nova resposta à sociedade. Assim, foi aprovada a Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, a qual estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal.

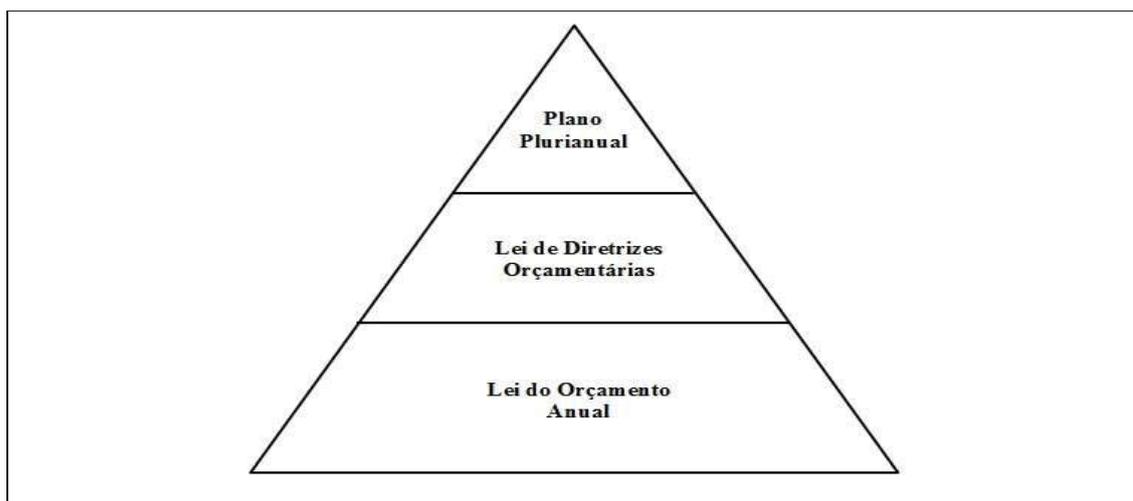
A Constituição de 1988 recuperou, ainda, a prerrogativa de parlamentares intervirem na elaboração do orçamento, prerrogativa que havia sido excluída durante os governos militares (BEZERRA, 2010). Conforme o autor, a nova constituição abriu caminhos para que parlamentares apresentem emendas ao orçamento da União, em busca de atender pedidos de investimento e verbas, oriundos de recursos extraorçamentários. O autor ainda explica que foi um momento estratégico para as relações parlamentares, uma vez que suas decisões repercutem diretamente em suas relações políticas e nos interesses econômicos.

Outra importante contribuição trazida pela Constituição Federal de 1988 foram os princípios da Administração Pública. Conforme seu artigo 37, “Administração Pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerão aos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência”.

Em relação ao princípio da impessoalidade, Caliman (2014) relata que muitas vezes ele não é considerado para o trato de problemas relacionados ao processo orçamentário. Na instituição de ensino pesquisada pelo autor, os gestores não negaram o relacionamento político para a obtenção de uma ajuda. Foi constatado também que a famosa conversa com o “processo embaixo do braço” permite a solução de alguns problemas relacionados à alocação de recursos orçamentários – uma cultura extremamente enraizada naquela instituição de ensino. Mintzberg *et al.* (2006) também apontam que as organizações podem ser compostas por grupos de interesse que interagem na busca pelo poder e influência, visto que se agrupam para a formulação de políticas, gerenciamento de recursos, articulações e definição de prioridades.

A Constituição Federal de 1988 dedicou um capítulo às Finanças Públicas, dividido em Normas Gerais e Dos Orçamentos. O artigo 165 da Constituição Federal estabelece que leis, de iniciativa do Executivo estabelecerão o plano plurianual, as diretrizes orçamentárias e os orçamentos anuais. Esses documentos formam a estrutura orçamentária no Brasil, conforme a Figura 1.

Figura 1 - Estrutura Orçamentária no Brasil



Fonte: Silva (2000).

A Figura 1 mostra a pirâmide do planejamento orçamentário adotado pelas instituições públicas em todo o território nacional. Conforme Silva (2000), o processo de planejamento

orçamentário integrado abrange o Plano Plurianual (PPA), a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei do Orçamento Anual (LOA), que pode ser interpretado como um método racional que permite tomar decisões. O autor afirma que, para alcançar os objetivos determinados, é necessário seguir o conteúdo desse planejamento orçamentário, conferindo-lhes caráter operacional de maneira que eles orientem as ações a serem realizadas pelas unidades responsáveis pela execução dos projetos e das atividades. Na sequência, serão trabalhadas cada uma destas ferramentas que compõem o planejamento orçamentário.

#### *2.2.2.1 Plano Plurianual*

O Plano Plurianual (PPA) está previsto no artigo 165, § 1 da Constituição de 1988 e tem por objetivo estabelecer os programas e as metas governamentais de médio prazo. Conforme o § 1 do artigo 165, o PPA, de forma regionalizada, as diretrizes, os objetivos e as metas da Administração Pública para as despesas de capital e os programas de duração continuada.

O PPA é lei formal, que depende do orçamento anual para ser eficaz no momento da realização das despesas. Ela serve como instrumento de programação e orientação, que deve ser respeitada pelo Executivo na elaboração dos orçamentos anuais. O orçamento fiscal e o orçamento de investimento das estatais devem ser compatíveis com o plano plurianual e nenhum investimento que ultrapasse um exercício financeiro poderá ser iniciado sem a prévia inclusão no Plano Plurianual (CF, art. 167). Conforme Berconvi (2005), o PPA é uma previsão de gastos e, por isso, não pode ser considerado um verdadeiro planejamento com objetivo no desenvolvimento nacional, em transformar as estruturas socioeconômicas.

Para Cardoso Jr. (2011), o principal ponto positivo da criação do PPA é a tentativa de transformar o planejamento governamental em processo contínuo da ação governamental, reduzindo o grau de discricionariedade intrínseco dessa atividade. Contudo, ele explica que a redução do horizonte de ação possível do planejamento, para curto e médio prazo, e o condicionamento ao orçamento disponível pode transformar essa atividade em mais uma ação operacional comum ao Estado, sendo necessária a integração entre planejamento e orçamento.

#### *2.2.2.2 Lei de Diretrizes Orçamentárias*

A Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) está prevista no parágrafo 3º do artigo 169 da Constituição Federal. Está previsto que: a LDO compreenderá as metas e prioridades da administração pública federal, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro

subsequente; orientará a elaboração da lei orçamentária anual; disporá sobre as alterações da legislação tributária; estabelecerá a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento; e autorizará, especificamente, qualquer concessão de vantagens ou aumento de remuneração, criação de cargos, empregos e funções ou alteração de estruturas de carreiras e admissão ou contratação de pessoal, a qualquer título, na administração direta e indireta (BRASIL, CF 1988).

Para Bercovici (2005), a LDO impõe uma política de equilíbrio orçamentário entre os entes da federação, independentemente do mérito de buscar o controle do gasto público.

### 2.2.2.3 *Lei de Orçamento Anual*

Ainda no artigo 165 da Constituição Federal (1988), seu parágrafo 5º dispõe sobre a Lei Orçamentária Anual (LOA), a qual compreenderá, em atendimento ao princípio da universalidade, o orçamento fiscal, o de investimento das empresas estatais e o da seguridade social. A LOA também é conhecida como a “lei dos meios” e tem como principal atribuição estimar as receitas e despesas para o exercício financeiro que deverá corresponder ao ano civil.

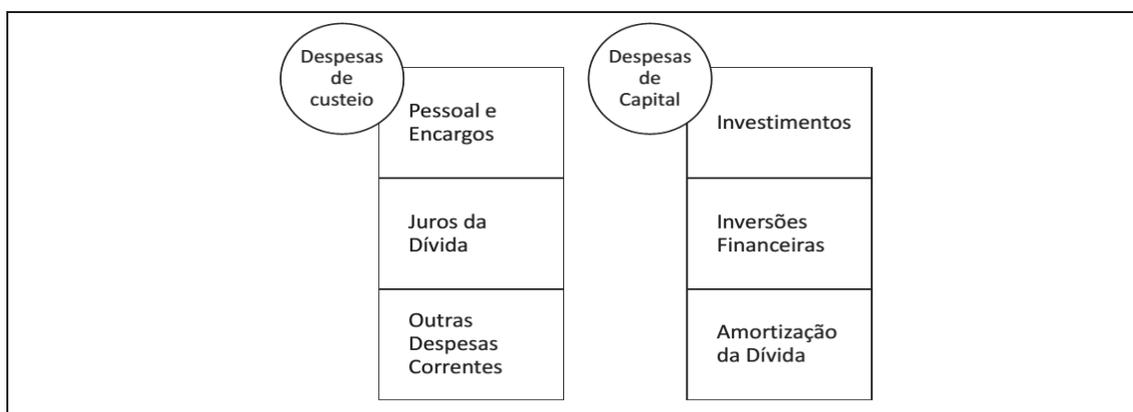
Frezatti, Beck e Silva (2013) afirmam que a ideia de previsão indica que o orçamento constitui cálculo prospectivo de receitas e despesas, prevendo algo que deverá realizar-se no futuro. Além disso, ocorre uma clara correlação entre a economia privada e as finanças públicas, pois o orçamento acaba sendo um veiculador da política financeira do Estado e, assim, acaba direcionando a política econômica global (HARADA, 2008).

A LOA, objetivando demonstrar o efeito que os gastos públicos exercem sobre os agregados econômicos – consumo e investimento – segrega as despesas em duas categorias: despesas correntes e despesas de capital. Conforme previsto na Lei 4320/64, as despesas correntes são aquelas destinadas à manutenção dos serviços anteriormente criados, inclusive as destinadas a atender obras de conservação e adaptação de imóveis enquanto as despesas de capital são as destinadas a contribuir para a formação ou aquisição de bens de capital e de produtos para a revenda; inversões financeiras<sup>2</sup> e a amortização de dívidas. A Figura 2 objetiva demonstrar a melhor compreensão das categorias econômicas das despesas públicas.

---

<sup>2</sup> Classificam-se como Inversões Financeiras as dotações destinadas a: i) aquisição de imóveis, ou de bens de capital já em utilização; ii) aquisição de títulos representativos do capital de empresas ou entidades de qualquer espécie, já constituídas, quando a operação não importe aumento do capital; iii) constituição ou aumento do capital de entidades ou empresas que visem a objetivos comerciais ou financeiros, inclusive operações bancárias ou de seguros.

Figura 2 - Categorias econômicas das despesas públicas



Fonte: elaborada pela autora (2016).

Segundo Burkhead (1971), a classificação da despesa por meio dessas duas categorias econômicas tem por objetivo proporcionar ao governo informações úteis que possam conduzir a decisões sobre políticas, afetando a composição do nível de atividade econômica. Porém, Machado Jr. e Reis (2002) explicam que essa classificação traz maior flexibilidade para o orçamento público, uma vez que o orçamento é liberado apenas com classificações gerais de custeio e investimento, ficando a critério da unidade gestora a decisão de quais serão suas prioridades. Para Aquino e Azevedo (2015), esse ciclo orçamentário no Brasil (PPA/LDO/LOA) é um processo de negociação sobre a priorização de políticas públicas, orientado por limites legais e elementos políticos, no qual a informação orçamentária e financeira registram tais expectativas. Os autores explicam que a regulação relacionada ao ciclo orçamentário brasileiro é aplicada igualmente em todos os entes das três esferas de governo.

#### 2.2.2.4 Distribuição interna dos recursos orçamentários

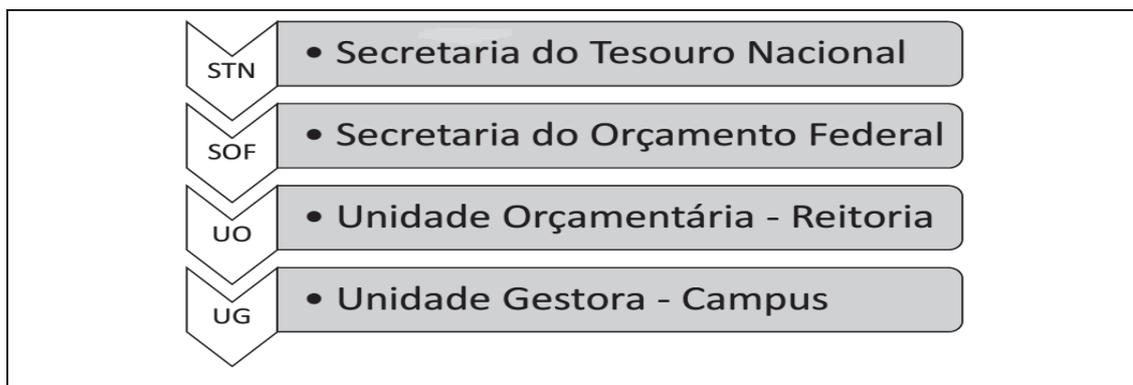
De acordo com Pereira (1999), o orçamento não é o fim, mas o meio de realizar ações de governo. Quando segue as direções certas, auxilia no desenvolvimento da sociedade, mas se segue as direções erradas, atrapalha e inibe o desenvolvimento. O autor ainda afirma que é arrecadando e gastando seguindo um plano, que o governo se torna capaz de modificar a sociedade, baseado na eficiência, eficácia e efetividade de suas ações.

Giacomoni (2005) afirma que a preocupação do contribuinte é que a despesa seja efetivamente realizada em seu benefício, seguindo normas claras e objetivas, o que nem sempre equivale à realidade. Para Melo (2009), nas instituições públicas de ensino, o interesse na

eficiente aplicação dos recursos está na melhoria dos serviços prestados aos alunos e na credibilidade da instituição, uma vez que não objetiva o lucro.

Como visto anteriormente, a estrutura orçamentária do governo federal é composta por três ferramentas de controle: PPA, LDO e LOA. No contexto das instituições públicas federais de ensino, após a aprovação da Lei do Orçamento Anual, os recursos são liberados, conforme ilustrado na Figura 3.

Figura 3 - Fluxo de liberação orçamentária de uma instituição pública federal de ensino



Fonte: elaborada pela autora.

Conforme descrito na Figura 3, os recursos aprovados são transferidos da Secretaria do Tesouro Nacional para a Secretaria do Orçamento Federal, a fim de que destine os recursos pertencentes a cada Unidade Orçamentária que compõe o executivo federal (Manual Técnico do Orçamento, 2016). Neste estudo, a Unidade Orçamentária é representada por uma Reitoria, responsável pela liberação de recursos para os doze *campi* em funcionamento e mais 5 *campi* em processo de implantação. Cada *campus* representa uma Unidade Gestora, que, conforme o artigo 207 da Constituição Federal, possui autonomia de gestão financeira (BRASIL, CF, 1988).

Essa autonomia financeira pode gerar conflitos internos nas Unidades Orçamentárias, pois, na visão de Viana (1981), os grupos esperam que a distribuição interna de recursos seja objeto de discussão em todas as instâncias interessadas. Conforme o autor, esse momento de reflexão no grande grupo auxiliaria na elaboração da proposta orçamentária otimizando a utilização dos recursos obtidos. Muitas vezes, não é isso que ocorre.

Frezatti *et al.* (2011) explicam que centralizar o poder de decisão pode gerar uma falta de comunicação no processo orçamentário. Yuen (2004) complementa dizendo que o poder pode gerar uma incerteza em todas as fases do processo. Conforme o estudo de Caliman (2014), realizado na Reitoria de uma instituição de ensino, a centralização do poder dificulta a

compreensão dos demais indivíduos da organização em relação às políticas e metas estabelecidas pelo orçamento. Em sua pesquisa, o autor evidenciou que o poder é formalmente centrado na Reitoria, a qual impõe submissão a regras e procedimentos.

Outra importante contribuição é trazida por Buckley e Michie (1996), Frezatti *et al.* (2011) e Padoveze e Taranto (2012), os quais afirmam que a centralização do poder de decisão gera impactos negativos no desenvolvimento do processo. A centralização do poder pode prejudicar o processo orçamentário, pois podem ocorrer concessões orçamentárias a aliados políticos (CALIMAN, 2014).

Vecchia (1999) explica que a gestão orçamentária, muitas vezes de forma contrária à boa técnica da administração financeira, bem como os princípios que norteiam a administração pública, principalmente de economicidade e da eficiência, tem deixado uma herança um tanto desanimadora para o setor público. Bergue (2011) corrobora com a ideia de que a distribuição interna do orçamento muitas vezes não é apresentada de maneira clara. Ele aponta a necessidade de implementação de uma sistemática voltada para a avaliação de resultados dos gastos públicos, por meio de uma reestruturação das peças orçamentárias da entidade, de forma a evidenciar analiticamente as ações visadas e permitir o acompanhamento do seu desempenho.

Para Pires, Rosa e Silva (2010), a luta dos departamentos por uma “fatia justa” (*fair share*) de recursos traz a elaboração do orçamento para uma arena na qual os tomadores de decisões exercitam mais a sua habilidade de negociação do que a sua capacidade técnica em escolher racionalmente as melhores alternativas para a aplicação dos escassos recursos orçamentários colocados a sua disposição. Existe também a luta por recursos extraorçamentários. Segundo Meirelles (1996), o poder extraorçamentário do governo federal é muito grande. Por força da Constituição e do sistema político do país, o governo federal pode realizar muitas ações sem utilizar o seu orçamento.

Portanto, a busca pela eficiência desejada do gasto público e a competição interna por recursos orçamentários acabam tornando a execução das despesas uma tarefa mais difícil, pois a dificuldade está em assegurar que os recursos públicos serão alocados da melhor maneira possível (PIRES; ROSA; SILVA, 2010). Na visão destes autores, na lista de preocupações governamentais, a prioridade é encontrar o modelo mais adequado de distribuição interna de recursos. Infelizmente, a busca por um novo modelo não é fácil, pois o ser humano possui um determinado grau de resistência após ter suas atribuições executadas por meio de uma rotina (BURNS; SCAPENS, 2000).

De acordo com Pires, Rosa e Silva (2010), como não são claros os critérios para liberações de recursos internos, é necessário desenvolver projetos de pesquisa no intuito de

determinar novas formas de distribuição interna de recursos orçamentários, considerando, por exemplo, variáveis de produtividade e de mérito de cada unidade departamental. Porém, Fachin (1984) explica que, muitas vezes, o pessoal que compõe as instituições públicas de ensino acaba resistindo quando pesquisado.

### 2.3 ISOMORFISMO COM BASE EM DIMAGGIO E POWEL

A abordagem sobre o isomorfismo, no centro da teoria institucional, trata das forças que levam as organizações a se tornarem homogêneas (REZENDE; GUERREIRO, 2010). Oyadomari *et al.* (2008) explicam que esse processo de homogeneização denomina-se isomorfismo. O isomorfismo é o conceito utilizado para descrever o processo de homogeneização, pois ele representa um processo que força uma parte da população a outra por pertencerem ao mesmo grupo de condições ambientais (HAWLEY, 1968).

Freitas (2005) entende o isomorfismo como a busca de homogeneidade de estruturas, processos e ações no âmbito das organizações. Para ele, na abordagem institucional é fator preponderante, para o isomorfismo, a adequação social, ou seja, a aquisição de uma forma organizacional com legitimidade no ambiente institucional.

Conforme Machado-da-Silva e Barbosa (2002), buscar compreender os mecanismos do isomorfismo auxilia no entendimento das mudanças organizacionais e suas dinâmicas, principalmente as relacionadas com o cognitivo. O isomorfismo é uma das formas de ligação entre os ambientes institucionais, incorporando regras institucionais e tornando as organizações homogêneas com o passar do tempo (SCOTT, 1995).

Hawley (1968) descreve o isomorfismo como um processo de restrição, que acaba forçando uma unidade em uma população a assemelhar-se a outras unidades. O autor explica que, na esfera populacional, as características organizacionais sofrem modificações em busca de uma compatibilidade crescente com as características do ambiente.

Baêta, Brito e Moreira (2014) explicam que o setor público está sempre sujeito às influências políticas e pressões constantes para atender um ou outro padrão institucionalizado. Para eles, a Constituição Federal de 1988 é o ordenamento jurídico seminal para que práticas gerenciais chegassem à realidade da administração pública brasileira e, conseqüentemente, às instituições federais de ensino brasileiras, seguidas por tantas outras legislações que disciplinassem sua implementação. Eles afirmam ainda que a homogeneização é imposta, dentre outros motivos, pelas regulamentações de órgãos fiscalizadores governamentais. Machado-da-Silva e Fonseca (1993) entendem que o isomorfismo pode ocorrer devido ao fato

de formas não satisfatórias serem excluídas de uma população de organizações ou porque os responsáveis pela tomada de decisão nas organizações aprenderam respostas adequadas e ajustaram seu comportamento a elas.

O motivo que faz com que uma organização adote postura isomórfica é a autodefesa frente a situações sem soluções geradas internamente, uma vez que a semelhança facilita as transações interorganizacionais. (MACHADO-DA-SILVA; FONSECA, 1993). Conforme Pacheco (2002), a sobrevivência de uma organização depende da sua capacidade de manter um ajuste permanente entre as pressões de legitimidade. Para a autora, essas pressões são impostas pelo ambiente institucional, por meio de normas e costumes socialmente aceitos e, também, pela constante exigência de eficiência e eficácia. Ela explica que a falta desse ajuste pode ter como consequência uma conflituosa relação entre eficiência e legitimidade.

A Teoria Institucional, na vertente da Nova Sociologia Institucional, aborda três tipos de mecanismos isomórficos no processo de institucionalização: isomorfismo coercitivo, isomorfismo mimético e isomorfismo normativo (DIMAGGIO; POWELL, 1983). Com o objetivo de facilitar a compreensão do estudo, o Quadro 3 apresenta um resumo sobre esses tipos de isomorfismo.

Quadro 3 - Tipos de isomorfismo

<b>Isomorfismo</b>	<b>Descrição</b>
Coercivo	Está diretamente relacionado à influência política e à legitimidade. Resulta de pressões formais e informais. As mudanças podem ocorrer por força de lei.
Mimético	As organizações tendem a modelar-se como outras organizações quando o ambiente cria uma incerteza, quando os objetivos são ambíguos ou até mesmo frente a tecnologias não tão bem compreendidas.
Normativo	Refere-se à ligação das organizações com a profissionalização. As organizações que atuam no mercado enfrentam pressões constantes pelo aumento da eficiência competitiva e, por isso, o isomorfismo normativo encoraja a homogeneização das organizações, com o objetivo de assegurar o fornecimento dos mesmos benefícios e serviços para todos os competidores.

Fonte: Elaborado pela autora a partir de DiMaggio e Powel (1983).

Conforme o Quadro 3, o isomorfismo coercitivo está diretamente relacionado à influência política e à legitimidade. Resulta de pressões formais e informais, exercidas em organizações que são dependentes de outras e também por meio das expectativas culturais da sociedade. Essa pressão tem por objetivo forçar, persuadir para entrar em conformidade. Nesse tipo de isomorfismo as mudanças podem ocorrer por força de lei, pois o ambiente legal afeta diretamente o comportamento e a estrutura da organização (DIMAGGIO; POWELL, 1983).

DiMaggio e Powell (1983) ainda afirmam que esse tipo de isomorfismo não ocorre somente por imposição do governo, mas também por imposições da matriz às suas filiais,

exigindo padronização de estruturas, métodos, filosofias e comportamentos (DIMAGGIO; POWELL, 1983). Coser e Machado-da-Silva (2004) citam como exemplo de isomorfismo coercitivo o Governo, que determina leis que devem ser cumpridas pelas organizações, ou uma grande organização que impõe regras às demais. Outro exemplo é trazido por Diniz *et al.* (2015), os quais classificam a regulamentação hegemônica das instituições que devem submeter-se à legislação exigida pelo MEC como isomorfismo coercivo.

O isomorfismo mimético relaciona a presença da incerteza como uma força que conduz ao isomorfismo. Nesse contexto, as organizações tendem a modelar-se como outras organizações quando o ambiente cria uma incerteza, ou quando os objetivos são ambíguos ou até mesmo frente a tecnologias não tão bem compreendidas. Como vantagem, as organizações que praticam esse tipo de isomorfismo conseguem gerar certa economia na busca de soluções, pois, ao imitar um procedimento que já está em uso, a organização subentende que o procedimento já foi avaliado e pensado para a solução do problema (DIMAGGIO; POWELL, 1983).

Machado-da-Silva e Vizeu (2007) observaram que o isomorfismo mimético se processa na adoção, por parte de determinada organização ou grupo, de procedimentos e arranjos estruturais implementados por outras organizações ou grupos com a finalidade de reduzir a incerteza ocasionada por problemas tecnológicos, objetivos conflitantes e exigências institucionais. Para Cyert e March (1963), no momento em que a organização encontra um problema com múltiplos significados e soluções pouco transparentes, uma abordagem problemática pode render uma solução viável e com poucos gastos. Sendo assim, a organização economiza as etapas de busca e avaliação da solução, por isso tendem a imitar outras organizações quando estas estão mais legitimadas e próximas do sucesso (DIMAGGIO; POWELL, 1983).

O isomorfismo normativo refere-se à ligação das organizações com a profissionalização. Para Larson (1977) e Collins (1979), a profissionalização é caracterizada pelo esforço coletivo dos membros de um determinado grupo em definir as condições e os métodos do seu trabalho. Conforme DiMaggio e Powel (1983), essas fontes de profissionalização são encontradas em cursos superiores, que oferecem educação formal e legitimidade em uma base cognitiva produzida por meio de especialistas, e também em redes profissionais que desenvolvem normas organizacionais sobre o comportamento organizacional e profissional. DiMaggio e Powel (1983) ainda consideram que as organizações que atuam no mercado enfrentam pressões constantes pelo aumento da eficiência competitiva e, por isso, o isomorfismo normativo

encoraja a homogeneização das organizações, com o objetivo de assegurar o fornecimento dos mesmos benefícios e serviços para todos os competidores.

Souza, Claro e Tinoco (2012) também afirmam que o isomorfismo normativo está associado com a profissionalização. Para eles, as universidades são consideradas centros de desenvolvimento de normas organizacionais, da mesma maneira que as associações profissionais são um veículo para definição e promulgação de regras sobre organizações e comportamento profissional.

## 2.4 ESTUDOS SOBRE A TEMÁTICA

Menezes *et al.* (2015) apresentam em seu estudo intitulado “Matriz de distribuição do orçamento para a rede federal de educação profissional, científica e tecnológica: análise crítica e proposição do modelo”, uma discussão sobre a alocação de recursos públicos na Rede Federal de Educação Profissional e Tecnológica, e evidenciam a importância deste para o desenvolvimento do país, uma vez que a Rede é composta por mais de 500 campi, com previsão de chegar a 1.000 unidades até 2020. O estudo possui o objetivo de propor um novo modelo de distribuição de recursos para a Rede que contemple todos os itens previstos pela legislação pertinente, as recomendações dos órgãos de controle e a melhoria do ensino, da pesquisa, da extensão e da gestão. Inicialmente os autores trazem a história da Rede Federal de Educação Profissional e Tecnológica e também conceitos de orçamento e gestão pública. Posteriormente, apresentam a composição da Matriz CONIF.

Por fim, os autores propõem um novo modelo para a matriz orçamentária baseada não somente no número de alunos matriculados, mas incluindo o desempenho acadêmico e a indissociabilidade do ensino, da pesquisa e da extensão. Os autores mostram, a partir de seu modelo, a necessidade de indicadores de desempenho, utilizados como ferramentas de monitoramento da execução do planejamento das instituições. O novo modelo propõe sanar algumas fragilidades do atual, mas ainda deverá ser avaliado pelo CONIF e pelo MEC. Um dos fatores mais importantes do estudo é que ele aponta a necessidade de existir avaliação dos cursos de nível técnico ofertados na Rede, assim como ocorre com os de nível superior e os de pós-graduação, até porque isto é um dos critérios de distribuição orçamentária previsto pelo Decreto nº 7.313/2010.

A pesquisa realizada por Simionovski *et al.* (2013), com o título “Disposição dos recursos nos institutos federais de ensino: um estudo de caso nas instituições do Rio Grande do Sul”, tem por objetivo demonstrar como estão dispostos os recursos nos três Institutos Federais

com sede no Rio Grande do Sul. Os autores analisaram a lei orçamentária federal entre o período de 2010 e 2013 e concluíram que existe diferença na gestão dos recursos das redes de ensino técnico e tecnológico existentes no estado. Enquanto um optou por paralelamente expandir seu quadro de servidores e ampliar suas instalações, outro optou por organizar seu quadro de servidores e realizar a sua expansão nos anos seguintes, sendo que o último trabalhou com quadro reduzido de servidores e sem grandes expansões físicas.

Para os autores, a rede que optou por paralelamente expandir seu quadro de servidores e ampliar suas instalações, que é a mesma na qual este estudo está sendo desenvolvido, possui um orçamento mais flexível em relação aos outros dois institutos federais, uma vez que seus recursos em investimentos são proporcionalmente maiores que os demais. Isso abre a possibilidade para que os gestores possam planejar suas ações de forma mais dinâmica e menos engessada que os outros dois institutos federais.

Quirino (2011) realizou um levantamento sobre os estudos que têm como objeto a temática do orçamento público com o objetivo de identificar os estudos que relacionam essa temática com a educação. Em seu estudo “Orçamento público como fonte de estudos educacionais”, a autora verificou que são poucas as pesquisas que relacionam o orçamento público com a educação. Ela utilizou o Banco de Teses disponível no site da CAPES, o que proporcionou verificar que as pesquisas que envolvem o estudo do orçamento público são decorrentes de três origens: teses de doutorado, dissertações de mestrado acadêmico e dissertações de mestrado profissionalizante. A autora destacou que os estudos são provenientes, em sua maioria, de dissertações, que totalizam 88,5% das pesquisas. Por fim, enfatiza a importância da realização de mais estudos relacionados com a educação, procurando observar se ela vem sendo priorizada ou não e de que forma seus recursos estão sendo planejados e direcionados.

Fernandes (2014), em seu artigo “Gestão dos Institutos Federais: o desafio do centenário da rede federal de educação profissional e tecnológica”, entende que a partir da nova configuração dos estabelecimentos educacionais da rede federal, que foram reorganizados para uma estrutura multicampi, tornou-se necessária uma organização administrativa inovadora, levando-se em consideração as características da rede. O autor cita Morin (2000):

Toda evolução é fruto do desvio bem-sucedido cujo desenvolvimento transforma o sistema onde nasceu: desorganiza o sistema, reorganizando-o. As grandes transformações são morfogêneses, criadoras de formas novas que podem constituir verdadeiras metamorfoses. De qualquer maneira, não há evolução que não seja desorganizadora/reorganizadora em seu processo de transformação ou de metamorfose.

Fernandes (2014) explica que, nesse sentido, compete à Reitoria a função de definição de políticas, supervisão e controle de toda a estrutura. Ele frisa que os campi devem ser os responsáveis pelo cumprimento dos objetivos da instituição, necessitando de uma estrutura que viabilize o diálogo e a interação dos departamentos da área acadêmica com as unidades operacionais dos departamentos das áreas de administração, orçamento e finanças, de apoio ao ensino, de extensão e integração instituto e sociedade, de pesquisa e inovação e de gestão de unidade produtiva. Conforme o autor, optar por uma estrutura híbrida, associando as redes, para integrar sistemicamente os diversos campi por meio de um núcleo central, com um arranjo matricial e de departamentalização funcional em cada *campus*, deve ser perseguida com o objetivo de garantir a eficácia organizacional dessas instituições.

O estudo de Pires, Rosa e Silva (2010), “Um modelo de alocação de recursos orçamentários baseados em desempenho acadêmico para universidades públicas”, teve como objetivo geral contribuir com o processo de planejamento e controle orçamentário das instituições públicas de ensino superior construindo um modelo alternativo de alocação de recursos orçamentários às unidades departamentais. A concepção do modelo proposto fundamenta-se na alocação dos recursos do orçamento entre as unidades departamentais, tendo como ponto de referência o desempenho acadêmico.

Os resultados mostram que o modelo apresentado traz elementos inovadores em relação ao modelo usado atualmente, incorporando a transparência, a descentralização e a corresponsabilidade, com o objetivo de evitar o arbítrio e a improvisação. O autor acredita que o modelo faz com que o orçamento deixe de ser um documento somente para cumprimento das exigências legais e passe a ser um instrumento de gestão. O modelo apresentado procura, sobretudo quando da distribuição interna dos recursos orçamentários, valorizar quem trabalha na instituição de ensino pública. Ele acredita que o orçamento público só será um instrumento democrático se todos os segmentos da comunidade participarem, não só de sua elaboração, mas também de sua execução e avaliação.

Cunha, Soares e Lima (2010) objetivaram analisar a aplicação orçamentária nas universidades de Santa Catarina. Em seu trabalho “Orçamento base zero: um estudo nas universidades catarinenses”, ele analisou se o orçamento base zero é utilizado como ferramenta gerencial pelas Universidades do Estado de Santa Catarina. O autor explica que o orçamento base zero não utiliza o orçamento do ano anterior para seu planejamento, o que ajuda a controlar os gastos, pois o orçamento é montado a partir de zero, em vez de ser construído sobre valores que foram gastos durante o período anterior. No relatório, das seis instituições analisadas,

nenhuma mencionou o Orçamento Base Zero como ferramenta utilizada ou a ser implantada na instituição. O autor afirma que, no cenário educacional brasileiro atual, seria aconselhável a utilização do orçamento base zero, pois ele se baseia em objetivos em longo prazo, específicas no curto prazo e nos recursos financeiros disponíveis.

Fernandes (2014), em seu trabalho intitulado “Uma prática de planejamento participativo desenvolvida no Instituto Federal do Rio Grande do Norte”, descreve uma prática de planejamento participativo vivenciada no Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Rio Grande do Norte (IFRN). Ele apresenta um modelo construído com base nos princípios de gestão democrática, tendo como principais instrumentos norteadores o Projeto Político Pedagógico e o Plano de Desenvolvimento Institucional, além de avaliação diagnóstica da situação institucional. Assim, o autor evidencia que o Plano de Ação é o resultado de um processo de construção coletiva, que envolve a estrutura multicampi e a execução passa pelo monitoramento, acompanhamento e controle, para garantir o alcance dos objetivos propostos por meio das metas traçadas.

O artigo de Francisco *et al.* (2012), com o título “A contribuição do PDI nas atividades de planejamento e gestão das instituições de ensino superior”, versa sobre os aspectos que confirmam a relevância do Plano de Desenvolvimento Institucional (PDI) na estruturação do planejamento e na gestão das instituições de educação superior, apresentando aspectos que convalidam esse fato nos diversos modelos institucionais vigentes na contemporaneidade nacional. Os autores explicam que o PDI é um documento dinâmico e flexível, mas que determina um posicionamento concreto da instituição de educação a partir de pressupostos vinculados à competitividade.

Marra e Melo (2005) realizaram um estudo de caso com o título “A prática social de gerentes universitários em uma instituição pública”, com o objetivo de caracterizar e analisar práticas gerenciais de professores com cargos de chefia intermediária em sua ação cotidiana. Em seus resultados, apontaram a utilização de cargos de confiança para a obtenção de poder. Na pesquisa, as autoras identificaram a existência de favorecimento político, fazendo com que a individualidade fosse predominante sobre a coletividade.

O poder foi o tema central da pesquisa realizada por Dalla Lana *et al.* (2016). Sob o título “As organizações como fonte de conflitos de poder”, os autores abordam algumas formas organizacionais com base no exercício do poder nas organizações e a resolução de conflitos. Ao final, apontam que, para a resolução de conflitos, a negociação é a melhor alternativa.

Coser e Machado-da-Silva (2004), em “Organização Focal e Relações de Poder em um Campo Organizacional”, buscaram contribuir com uma análise que compreendesse as

organizações a partir das suas relações com as outras dentro de um determinado contexto. No estudo, os autores destacaram as estruturas institucionais reguladoras, normativas e cognitivas do campo organizacional, bem como a participação da organização focal nas definições dessas estruturas mediante as diversas dimensões contextuais e as relações de poder.

Almeida (2015) estudou a aplicabilidade do orçamento impositivo. Buscou esclarecer o mecanismo financeiro atualmente vigente no Brasil, bem como as consequências da modificação de seus preceitos por meio do Orçamento Impositivo. Os resultados mostraram que para alcançar-se um regime político democrático que fomenta os incentivos fiscais voltados à industrialização, à pesquisa e ao desenvolvimento da sociedade brasileira como um todo, deve-se primeiramente exterminar o círculo vicioso que permeia as relações de poder presentes desde o tempo do Brasil colônia.

A pesquisa de Freire (2016) também fala sobre o orçamento impositivo. Com o título “Orçamento Impositivo e a possibilidade de aprimoramento da gestão do orçamento público”, o autor buscou inicialmente apresentar a evolução histórica do orçamento pelo mundo. Em seguida, explicou o modelo orçamentário pós-Constituição de 1988, os princípios e as leis que versam sobre esse tema. Ao final, realizou uma análise sobre a possibilidade de adoção do orçamento impositivo, comparando esse modelo com o nosso atual a respeito das vantagens e desvantagens, os possíveis reflexos e as implicações que a impositividade orçamentária acarretaria na gestão do orçamento público brasileiro. O autor identificou que o orçamento impositivo, comparando suas vantagens e desvantagens, pode contribuir para o avanço da gestão orçamentária brasileira e, também, que o orçamento se manifesta como um instrumento para atingir essas políticas ideológicas específicas dos detentores de poder.

Vicente e Portugal (2014) desenvolveram um estudo sobre o isomorfismo coercivo, embasado na teoria institucional. Com o título “Isomorfismo coercitivo: as implicações das pressões institucionais no processo de aquisições de empresas brasileiras”, os autores buscam analisar o fenômeno das aquisições, estratégias pelas quais as corporações multinacionais procuram quando decidem crescer e aumentar a competitividade em novos mercados. Seus resultados mostraram que embora exista um sistema regulatório e pressões institucionais brasileiras sobre as empresas multinacionais para efetuar aquisições de empresas brasileiras, na prática é possível identificar que para legitimar sua posição no mercado podem ocorrer resultados diferenciados.

Teixeira *et al.* (2016) desenvolveram um estudo cujo objeto de estudo era as operadoras de planos de saúde. Com o título “Um estudo de caso do isomorfismo nas operadoras de plano

de saúde”, os autores desenvolveram um artigo que constatou que o isomorfismo coercitivo e o isomorfismo mimético estão presentes no setor, com ênfase na relevância do primeiro.

Betaressi e Parisi (2016), no artigo “Evidência do isomorfismo nas práticas de planejamento estratégico e custos das controladorias de concessionárias privadas de serviços públicos de água e esgoto”, identificaram evidências do isomorfismo coercitivo, ocasionado basicamente por pressões do contrato de concessão e pela *holding* dessas concessionárias. Identificaram, também, evidências do isomorfismo mimético, ocasionado pela similaridade de metas contratuais e rotatividade de colaboradores. Por fim, concluíram que no caso estudado existiam evidências de dois tipos de isomorfismo nas práticas pesquisadas, os quais não se relacionam entre si, ou seja, são independentes.

O artigo “A influência dos atores na institucionalização do meio ambiente e do desenvolvimento regional em uma instituição federal de educação profissional e tecnológica”, desenvolvido por Silva e Teixeira (2016), teve por objetivo analisar, sob a abordagem institucional, as influências dos atores que interagem com o Instituto Federal de Educação Ciência e Tecnologia do Rio de Janeiro, na construção de um novo campo de atuação da instituição. Entre seus achados, as autoras citam a existência de isomorfismo coercivo, trazendo como exemplo as exigências do Ministério da Educação de cumprir a missão de compreender a região na qual a instituição está inserida.

Os autores também identificaram a existência de isomorfismo mimético na internalização e no uso do planejamento da instituição de ensino objeto desta pesquisa. Em relação ao isomorfismo normativo, as autoras observaram que ele está ligado à formação dos docentes, que inserem elementos da sua formação de origem nos cursos. Observaram, por exemplo, que os cursos de Meio Ambiente e Gestão Ambiental apresentam um enfoque mais relacionado à área de Biologia, porque foram formatados por biólogos.

Após o relato de alguns dos principais estudos que envolvem orçamento público, relações de poder e interesses, bem como o processo de isomorfismo, aborda-se, no próximo capítulo, a metodologia da pesquisa.

### 3 METODOLOGIA

Minayo (1994) afirma que toda pesquisa científica se inicia pela formulação de um problema e objetiva encontrar sua solução. Gil (2002) explica que a pesquisa é um processo formal e sistemático para utilizar o método científico. Para ele, o objetivo fundamental da pesquisa é descobrir respostas para os problemas por meio do emprego de procedimentos científicos.

Uma pesquisa planejada e estruturada aumenta a validade das conclusões que poderão ser obtidas através do estudo (RYAN; SCAPENS; THEOBALD, 2002). O método é a ordem imposta aos diferentes processos necessários para atingir-se um objetivo. É um conjunto ordenado de procedimentos (CERVO; BERVIAN, 2002). Para os mesmos autores, a técnica é a aplicação do método e a forma como será executado.

Diante disso, inicialmente, será apresentada a classificação da pesquisa. Na sequência, o objeto do estudo e os sujeitos da pesquisa. Por fim, os meios utilizados para a coleta, a análise e a interpretação dos dados.

#### 3.1 CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA

Uma pesquisa com abordagem interpretativista desenvolve-se considerando as crenças e práticas sociais. Nessa perspectiva, inclui-se a contabilidade gerencial, pois ela não é vista como um fenômeno natural, e sim socialmente construída. Esta abordagem procura por regras implícitas e explícitas, que explicam o comportamento social e não por leis universais ou generalizações (RYAN; SCAPENS; THEOBALD, 2002).

Ryan, Scapens e Theobald (2002) afirmam que os sistemas sociais são socialmente construídos e, portanto, podem ser modificados pela ação dos indivíduos, tendo assim grande importância reconhecer a ação humana. Como os sistemas sociais são complexos, não podem ser tratados como fenômenos naturais.

Esta pesquisa fundamentou-se no paradigma interpretativista, conforme o modelo de Burrell e Morgan (2003). O delineamento da pesquisa aborda os objetivos, os procedimentos e o problema de pesquisa. Quanto aos seus objetivos, classificou-se como descritiva e exploratória. Caracterizou-se como descritiva, pois demonstrou as características do processo orçamentário de uma instituição pública de ensino. Descreveu o processo de elaboração do orçamento público, bem como, o processo de distribuição interna de recursos. Para Cervo e Bervian (2002), a pesquisa descritiva observa, registra, analisa e correlaciona os fatos sem

manipulá-los. Objetiva descobrir, a frequência com que o fenômeno ocorre, sua relação com os outros, sua natureza e características. A pesquisa descritiva é comum nas ciências sociais pois, coleta os dados diretamente em seu ambiente natural. As pesquisas descritivas têm como principal objetivo descrever as características de determinado fenômeno (GIL, 2002).

Ainda em relação aos seus objetivos, a pesquisa também classificou-se como exploratória, uma vez que o tema relações de poder e interesses e, também, do processo de isomorfismo ainda é pouco abordado em pesquisas que envolvem o orçamento público. Para Richardson *et al.* (2007), a pesquisa exploratória busca conhecer características de um fenômeno para procurar explicações das suas causas e consequências. Segundo Sampieri *et al.* (1991), os estudos exploratórios são feitos, normalmente, quando o objetivo da pesquisa é examinar um tema ou problema de investigação pouco estudado ou que não tenha sido abordado antes. Corroborando essa ideia, Para Gil (2002), esse tipo de pesquisa é realizado especialmente quando o tema escolhido é pouco explorado. O autor ainda explica que, devido ao fato da pesquisa exploratória ser muito específica, quase sempre assume a forma de um estudo de caso. Já uma pesquisa descritiva pode ter diversas formas, e uma delas também é o estudo de caso.

Yin (2016) explica que o estudo de caso é uma investigação empírica que investiga um fenômeno contemporâneo em profundidade e em seu real contexto. Dentre as diversas finalidades do estudo de caso, Eisenhardt (1989) esclarece que ele pode promover uma descrição, testar ou gerar uma teoria. Scapens e Roberts (1993) entendem que o estudo de caso não busca verdades universais, mas procura generalizações teóricas ao invés de generalizações estatísticas, pois nem sempre as generalizações estatísticas oferecem explicação para todos os casos (SCAPENS, 1990). Na visão de Scapens (2006), é de grande valia compreender como os sistemas de contabilidade são desenvolvidos na prática realizada por contadores e gestores, pois o estudo de caso possibilita o entendimento da natureza da contabilidade gerencial através do comportamento das organizações e dos indivíduos que fazem parte delas.

Existem diversos tipos de estudo de caso: descritivos, ilustrativos, experimentais, exploratórios e explanatórios (SCAPENS, 1990). Para esta pesquisa, optou-se pelo estudo de caso explanatório, uma vez que ele procura explicar as razões para as práticas orçamentárias. Quando o orçamento é abordado como uma prática socioinstitucional, estudos de caso explanatórios são adequados para oferecer um entendimento da estrutura social que é aperfeiçoada com a prática do dia a dia. Nessas situações, há um grande número de elementos atuando em uma complexa rede de relacionamentos, e estudos de caso de cunho explanatório mostram-se adequados para o entendimento dessa complexidade (SCAPENS, 1990).

Nesta pesquisa, o estudo de caso buscou analisar como ocorre o processo orçamentário, sendo influenciado por elementos como poder e interesses institucionais. Essa abordagem é suportada pela teoria institucional na perspectiva da nova economia institucional e da nova sociologia institucional. A perspectiva da nova economia institucional será utilizada para auxiliar a compreensão das ações desenvolvidas pelos responsáveis pela tomada de decisão no momento em que são distribuídos os recursos orçamentários e verificação do papel do orçamento como um instrumento em que são negociados poderes e interesses institucionais, uma vez que considera o indivíduo como um ser de racionalidade limitada que atua em proveito de seus interesses. A perspectiva da nova sociologia institucional foi utilizada para auxiliar a compreensão dos motivos que levam os diferentes *campi* pesquisados a se assimilarem conforme o contexto institucionalizado em que estão inseridos.

Além da classificação quanto aos objetivos e ao procedimento técnico, é necessário classificar a pesquisa quanto à abordagem do problema. Esta pesquisa caracterizou-se como qualitativa, a qual utiliza o texto como material empírico, parte da noção da construção social das realidades em estudo, interessa-se pelas perspectivas dos participantes, em suas práticas do dia a dia e em seu conhecimento cotidiano relativo à questão em estudo (FLICK, 2009).

Assim, a pesquisa classificou-se como qualitativa tanto pela abordagem que se deseja dar ao problema de pesquisa, quanto pelo procedimento e pelas técnicas de coleta e análise dos dados.

### 3.2 UNIVERSO DE ESTUDO

Conforme Marconi e Lakatos (1996), o universo do estudo é o conjunto de elementos que possuem as características em comum que viabilizam a pesquisa. O universo da pesquisa foi uma instituição federal de ensino público e gratuito. Esta instituição atua com uma estrutura multicampi para promover a educação profissional e tecnológica de excelência e impulsionar o desenvolvimento sustentável das regiões. Ela é composta por 17 *campi* e sua Reitoria é sediada na região serrana do Rio Grande do Sul.

Atualmente, a Instituição conta com aproximadamente 15 mil alunos, em 180 opções de cursos técnicos e superiores de diferentes modalidades. Oferece também cursos de pós-graduação e programas do governo federal, como Mulheres Mil, Proeja e Formação Inicial Continuada (FIC). Tem mais de 840 professores e 840 servidores técnico-administrativos, situando-se entre os dez maiores institutos federais do Brasil em número de alunos e servidores.

Conforme dados divulgados em dezembro de 2015 pelo Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais (Inep) do Ministério da Educação (MEC), esta instituição foi a quarta melhor classificada entre os institutos federais do país, no conceito médio da graduação no *ranking* nacional do Índice Geral de Cursos Avaliados da Instituição (IGC).

O critério de representatividade atribuído para a determinação dos *campi* que foram analisados seguiu as recomendações de Scapens (1990). O autor recomenda a escolha de casos que permitam ao pesquisador iniciar o processo de desenvolvimento teórico e, para tal, pode ser apropriado selecionar casos extremos. Considerando essa recomendação, os casos foram selecionados por constituírem algumas características extremas que os diferenciam e assim enriquecem a geração de resultados.

Neste sentido, foram objeto de estudo os três maiores e os três menores *campi*. Para a classificação do tamanho deles foi levado em consideração sua estrutura e o número de alunos, uma vez que isto impacta diretamente no valor do orçamento anual. Dessa forma, a escolha pode ser classificada como não probabilística.

### 3.3 SUJEITOS DA PESQUISA

Os sujeitos da pesquisa foram os responsáveis por fornecer os dados para a realização do estudo. Nesta pesquisa, foram entrevistados responsáveis pela Execução Orçamentária e Financeira, contadores, diretores administrativos, coordenadores de Desenvolvimento Institucional, diretores-gerais, o pró-reitor de Administração e o reitor da Instituição. A seguir, o Quadro 4 demonstra quais os cargos e o número total de sujeitos pesquisados.

Quadro 4 - Sujeitos da pesquisa

<b>Sujeitos da pesquisa</b>	<b>Número de sujeitos</b>
Responsáveis pela execução orçamentária e financeira	5
Contadores	5 (4 <i>campi</i> + Reitoria)
Diretores administrativos	7 (6 <i>campi</i> + Reitoria)
Coordenadores de Desenvolvimento Institucional	6
Diretores gerais	6
Pró-reitor de Administração	1
Reitor	1
Total de sujeitos que forneceram dados para a pesquisa	31

Fonte: elaborado pela autora.

É importante frisar que todos os servidores que participam direta e indiretamente do planejamento e da execução do orçamento anual dos *campi* analisados fizeram parte do quadro de sujeitos da pesquisa. Como o objeto de estudo é composto pelos três maiores e três menores

*campi* e cada *campus* conta com um responsável pela execução orçamentária – um contador, um diretor administrativo, um diretor de ensino e um diretor-geral –, o número de sujeitos atuantes nos *campi* que forneceram dados para a realização do estudo totalizou 31 servidores. Além do reitor, três servidores que atuam na Reitoria contribuíram para a pesquisa: um contador, um diretor administrativo, o pró-reitor de Administração, que são responsáveis pela descentralização de recursos para os *campi*.

Tendo em vista o compromisso assumido no protocolo de estudo de caso em não revelar a identidade dos entrevistados, alguns depoimentos relatados na pesquisa não serão identificados a pedido das partes.

### 3.4 COLETA DE DADOS

Investigações do tipo estudo de caso normalmente combinam diversos métodos de coleta de dados, tais como arquivos, entrevistas, questionários e observação. As evidências encontradas podem ser tanto de natureza qualitativa quanto quantitativa (EISENHARDT, 1989). Pesquisas com dados qualitativos apresentam uma grande diversidade e são muito significativas. Conforme Gibbs (2009), seus dados podem ser obtidos por meio de entrevistas individuais, grupos focais, correio eletrônico, pesquisas em sites, observação participante, gravações, vídeos, etc.

A coleta de dados desta pesquisa foi realizada por meio de entrevista semiestruturada. Para a realização das entrevistas foi elaborado um roteiro (Apêndice D), o qual foi pré-testado com o objetivo de identificar a melhor forma de aplicação do instrumento, verificar a adequação do conteúdo e identificar problemas que poderiam interferir na fidedignidade dos dados.

O pré-teste foi aplicado em um *campus* que faz parte da Instituição escolhida para a realização da pesquisa. Entretanto, destaca-se que este *campus* foi selecionado apenas para a realização do pré-teste pelo critério de acessibilidade, e as informações obtidas não foram analisadas com o objetivo de responder a questão-problema da pesquisa.

Para a realização do pré-teste foram entrevistados o diretor-geral, o diretor de Administração e Planejamento, o coordenador de Desenvolvimento Institucional e a responsável pela Execução Orçamentária e Financeira. Não foram entrevistados todos os sujeitos da pesquisa, pois o reitor e o pró-reitor de Administração desenvolvem suas atividades junto à Reitoria e o cargo de contador é ocupado pela autora desta pesquisa.

A primeira entrevista, realizada com o diretor-geral, evidenciou que traria mais informações para a pesquisa entrevistar o coordenador de Desenvolvimento Institucional do

que o diretor de Ensino, pois as atividades do setor de Desenvolvimento Institucional estão diretamente relacionadas ao planejamento orçamentário como um todo e o papel da Diretoria de Ensino é gerir os valores que serão disponibilizados para os cursos. Em seguida, foram entrevistados o diretor Administrativo, o coordenador de Execução Financeira e o coordenador de Desenvolvimento Institucional. Ao analisar as respostas dos entrevistados, constatou-se que as questões foram entendidas conforme a expectativa.

A análise do pré-teste trouxe evidências de que as questões são adequadas para atingir os objetivos da pesquisa. Porém, foram necessárias algumas alterações no roteiro de entrevistas, tendo sido excluídas algumas questões, outras modificadas e novas foram incluídas. Por fim, a ordem das perguntas foi reorganizada para facilitar a construção do pensamento do entrevistado. Somente após a aplicação do pré-teste e a realização dos ajustes necessários foi iniciada a coleta de dados.

Martins e Theóphilo (2007) explicam que a entrevista é uma técnica de pesquisa utilizada para coletar informações, dados e evidências, com o objetivo de entender os significados que os entrevistados apresentam sobre a questão, em contextos que não foram estruturados anteriormente, com base nas suposições e conjecturas do pesquisador. O tipo de entrevista será a semiestruturada, que é a entrevista conduzida com o uso de um roteiro, mas mantém há liberdade do entrevistador para acrescentar novas questões no decorrer da entrevista (MARTINS; THEÓPHILO, 2007).

Com a finalidade de garantir a confiabilidade dos dados, as entrevistas foram gravadas, com autorização prévia dos entrevistados. Segundo Gibbs (2009), posteriormente o conteúdo deverá ser transcrito com precisão, fidelidade e interpretação.

Além das entrevistas, este estudo utilizou-se da observação não participante como meio de coleta de dados. A observação não participante ocorreu em uma reunião dos diretores administrativos, em que eles discutiam a distribuição orçamentária da Instituição. Foram seguidos os princípios de Collis e Hussey (2005), para os quais a observação e o registro das ações e do comportamento das pessoas não devem ter o envolvimento do pesquisador.

Outra fonte de coleta de dados foi a análise de documentos. Foram analisados relatórios extraídos do Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal, editais de licitações, matriz orçamentária anual, planilhas auxiliares utilizadas para o planejamento da distribuição interna de recursos, atas de reuniões em que foram tratados assuntos sobre o orçamento, entre outros. Ludke e André (1986) afirmam que a análise documental pode constituir uma valiosa técnica de abordagem de dados, tanto se estiver complementando as informações obtidas por outras técnicas, quanto desvendando novos aspectos de um tema. A

análise documental pode ser utilizada associada a outras técnicas, como questionário, entrevistas e outras (MOREIRA, 2005), como é o caso deste estudo.

Documento é a base de conhecimento fixado materialmente e possível de ser consultada (CERVO; BERVIAN, 2002) e pode ser considerada como uma fonte de informação que ensina ou serve de exemplo de prova. Calado e Ferreira (2005) explicam que os documentos servem para consulta, para comprovação ou até mesmo identificação de ocorrências que não foram passíveis de observação por parte do pesquisador. A análise documental compreende a identificação e a apreciação de documentos para um determinado fim (MOREIRA, 2005).

Portanto, é possível concluir que para analisar documentos é preciso realizar um tratamento documental pelo seu conteúdo, assunto ou teor textual, ou pela sua forma, apreciação estrutural e temática na organização da informação, pois cada tipo de documento tem uma forma própria. A partir da análise da sua estrutura é que se identificam conceitos expostos no documento (NASCIMENTO, 2009).

Para a realização do estudo de caso, inicialmente obteve-se a autorização do dirigente máximo da Instituição, bem como de todos os diretores-gerais dos *campi* que fariam parte da pesquisa. Para tanto, houve a necessidade da montagem do protocolo de estudo de caso, que é um documento que contém o instrumento de coleta de dados, os procedimentos e as regras que serão seguidas no decorrer da pesquisa. O protocolo aumenta a confiabilidade da pesquisa e orienta o investigador na coleta dos dados (YIN, 2010). A carta de apresentação (Apêndice B) foi utilizada em conjunto com o protocolo de estudo de caso (Apêndice C), o Termo de Consentimento de Livre Esclarecimento (Apêndice D) no momento de convidar os participantes da pesquisa. A coleta de dados aconteceu durante os meses de setembro e outubro de 2016.

### 3.5 ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS DADOS

O relatório seguiu a recomendação de Gibbs (2009) e foi organizado por meio da descrição dos casos individualmente e, posteriormente, de uma discussão sobre as diferenças e semelhanças entre eles. Outra recomendação levada em consideração, de Eisenhardt (1989), é de que na existência de uma pesquisa que envolva mais de um caso, o pesquisador deve familiarizar-se intimamente com cada um deles, considerando cada caso uma unidade autônoma. Assim, encontra-se um padrão único em cada caso, antes que o pesquisador direcione a generalização dos padrões através dos casos (EISENHARDT, 1989).

Gibbs (2009) afirma que o tipo de dado qualitativo mais comum e utilizado é a análise de texto, que pode ser a transcrição de entrevistas ou notas de campo. Por isso, após a realização das entrevistas foi realizada a transcrição do conteúdo para a forma de texto e, em seguida, aplicada a técnica de análise de conteúdo conforme Bardin (2009). A mesma técnica foi utilizada para a análise da observação não participante. Conforme Bardin (2009), as fases do processo de análise de conteúdo são: pré-análise, codificação, categorização e análise.

Martins e Theóphilo (2007) afirmam que a análise de conteúdo é uma técnica utilizada para estudar e analisar a comunicação de maneira objetiva e sistemática. Objetiva encontrar informações confiáveis sobre determinado contexto, a partir de discursos escritos ou orais de seus atores. A técnica de análise de conteúdo não analisa somente o texto, mas também o contexto de toda a comunicação entre os atores e o pesquisador (MARTINS; THEÓPHILO, 2007).

Mozzato e Grzybovski (2011) explicam a importância da análise de conteúdo em pesquisas qualitativas na área da Administração. Conforme as autoras, muitos estudos vêm sendo feitos nesse sentido, o que legitima a análise de conteúdo em estudos qualitativos nas áreas da Administração. Para Bardin (2009), Martins e Theóphilo (2007), a análise de conteúdo envolve três etapas: a pré-análise, em que o material é coletado e analisado; a descrição analítica ou exploração do material, quando o material é estudado em profundidade e relacionado às categorias de análise; e a interpretação inferencial, tratamento dos resultados e interpretação, a partir de quadros de referência sobre os quais os conteúdos são revelados em conformidade com os objetivos do estudo.

Para auxiliar na análise dos dados foi utilizado o software Atlas Ti. O software Atlas Ti permite a descoberta de fenômenos complexos, os quais, possivelmente, não seriam detectáveis na simples leitura do texto, principalmente, em relação à técnica tradicional de tratamento dos dados manualmente (QUEIROZ; CAVALCANTE, 2001).

Gibbs (2009) orienta que para assegurar a qualidade da pesquisa qualitativa convém seguir cinco temáticas: reflexividade, validade, confiabilidade, generalização e ética de análise. A seguir, o Quadro 5 apresenta o significado das cinco temáticas de Gibbs.

Quadro 5 - Conceituação das cinco temáticas utilizadas para assegurar a qualidade da pesquisa qualitativa

<b>Reflexividade</b>	É o ato do pesquisador de reconhecer se o produto da pesquisa reflete parte das origens e da formação, do meio e das preferências do pesquisador, pois a pesquisa deve ser objetiva, precisa e não tendenciosa.
<b>Validade</b>	Procura formas de eliminar erros óbvios e gerar um conjunto mais rico de explicações da pesquisa.
<b>Confiabilidade</b>	Constitui-se em mostrar que a abordagem é consistente com a de diferentes pesquisadores e diferentes projetos.
<b>Generalização</b>	Consiste em evitar a armadilha de exemplificação seletiva.
<b>Ética de análise</b>	Baseia-se no princípio de que todas as pesquisas causam algum dano ou impõem algum custo. Consiste em minimizar o dano ou custo e maximizar o benefício.

Fonte: adaptado pela autora a partir dos conceitos de Gibbs (2009).

A técnica da triangulação foi utilizada com o objetivo de obter maior qualidade na pesquisa qualitativa. Essa técnica baseia-se em obter ou utilizar dados ou técnicas de diferentes fontes, quando possível, podendo incluir: amostras e conjuntos de dados, resultantes de entrevistas, observações e documentos; posicionamento de equipes ou grupos de pesquisa em diferentes lugares; e utilização de metodologias e teorias de pesquisa simultaneamente (SCAPENS, 1990; GIBBS, 2009). Portanto, este estudo utilizou a triangulação no conjunto de dados resultantes de entrevistas, observações e documentos.

Para reforçar a validade da transcrição das entrevistas, perguntou-se ao entrevistado se a transcrição estava adequada. Esse foi um importante momento da pesquisa, pois o entrevistado poderia mudar seu posicionamento, não lembrar-se de alguma passagem da entrevista ou ainda não concordar com a transcrição realizada pelo pesquisador, ou seja, poderiam ocorrer eventos entre a entrevista e a transcrição que teriam alterado a situação, ou o entrevistado poderia não querer tornar público algo que foi dito. Gibbs (2009) afirma que os entrevistados podem ser pressionados para mudar de opinião ou ainda arrependem-se de ter dito algo, por isso a importância de após a transcrição das entrevistas, elas serem submetidas à avaliação e validação por parte do entrevistado. Não houve nenhuma alteração solicitada por parte dos entrevistados.

A confiabilidade trata de mostrar que a pesquisa é consistente com a de outros pesquisadores e projetos (GIBBS, 2009). Com a finalidade de aumentar a confiabilidade desta pesquisa, o procedimento metodológico utilizado assemelha-se ao utilizado em outros estudos, como o de Fernandes (2014) e o de Caliman (2014).

A generalização trata de evitar a exemplificação seletiva (GIBBS, 2009). No relatório desta pesquisa serão evitadas a generalização inadequada de dados e citações. Quando o relatório citar que “o gestor posicionou-se contra a existência de interesses institucionais e relações de poder no processo orçamentário da Instituição”, a sentença representará a realidade,

pois caso não se observe o item da generalização, poder-se-ia cometer o erro de transcrever uma ideia generalizada, utilizando a sentença “os gestores posicionaram-se contra a existência de interesses institucionais e relações de poder no processo orçamentário da Instituição”.

Para Gibbs (2009), com a finalidade de minimizar os danos e custos da pesquisa e maximizar seus benefícios, alguns aspectos devem ser considerados, dentre os quais se destacam: o consentimento informado; o anonimato da transcrição; a transcrição; o retorno e a publicação. O consentimento informado consiste em oferecer informações relevantes sobre a pesquisa para os entrevistados. Obter o consentimento deles significa que eles têm o direito de retirar da transcrição qualquer coisa que tenham dito e também retirar-se da pesquisa a qualquer momento (GIBBS, 2009).

O anonimato da transcrição consiste em garantir a confidencialidade e a privacidade dos envolvidos. A transcrição envolve garantir que ela seja a mais fiel possível ao original. O retorno consiste em repassar aos participantes os resultados da pesquisa. A publicação refere-se à responsabilidade de prever como os outros poderão utilizar a pesquisa, com o objetivo de não frustrar expectativas (GIBBS, 2009).

Após o relato dessas diversas preocupações decorrentes da realização da pesquisa qualitativa, é importante destacar que este estudo deu atenção para cada uma delas com a finalidade de apresentar qualidade para a pesquisa. Gibbs (2009) explica que atender a todos os quesitos que envolvem construir uma pesquisa qualitativa com qualidade nem sempre é possível. Entretanto, os procedimentos adotados nesta pesquisa procuraram atender a todas as recomendações supramencionadas. Em busca de garantir a ética da pesquisa, antes de dar início à coleta de dados, o projeto foi submetido ao Comitê de Ética Profissional da Universidade de Passo Fundo (Parecer nº. 1.620.488), com o objetivo de promover a discussão dos aspectos éticos da pesquisa, contribuindo com a qualidade da pesquisa e resguardando os direitos e a dignidade dos sujeitos envolvidos. Todos os entrevistados assinaram um o Termo de Consentimento de Livre Esclarecimento (TCLE), que constitui o Apêndice D, e receberam uma cópia assinada pela pesquisadora.

### 3.6 CONSTRUCTO DA PESQUISA

Eisenhardt (1989) explica que o constructo da pesquisa é utilizado para direcionar a elaboração das entrevistas e dos questionários. O autor salienta que esses instrumentos devem ser utilizados na triangulação com outras técnicas, como a observação e a análise de documentos. Na elaboração do constructo da pesquisa foram identificadas as categorias e

subcategorias de análise, por meio da codificação. Para Gibbs (2009), a codificação é composta pela identificação e o registro de passagens de texto ou outros dados, como partes do quadro geral que, de alguma forma, demonstram a mesma ideia teórica e descritiva.

Quando relacionadas aos mesmos aspectos, as passagens do texto escrito deverão relacionar a mesma categoria de análise (GIBBS, 2009). Posteriormente foram estabelecidas subcategorias de análise, a partir da codificação baseada em conceitos. Seguindo as colocações de Gibbs (2009), os conceitos ou categorias podem vir da literatura pesquisada, de percepções do que está acontecendo, entre outros. Portanto, as categorias e subcategorias de análise utilizadas na etapa de codificação desta pesquisa foram obtidas da literatura de pesquisa. O Quadro 6 apresenta o constructo da pesquisa.

Quadro 6 - Constructo da pesquisa

<b>Objetivos</b>	<b>Categoria</b>	<b>Subcategoria</b>	<b>Autores</b>
a) Descrever o processo de elaboração do orçamento.	-	-	-
b) Descrever o processo de distribuição interna de recursos.	-	-	-
c) Verificar o papel do orçamento como um instrumento que envolve relações de poder e interesses institucionais.	Perspectiva sociológica do orçamento	Poder	Bueno (2008) Clegg (1989) Huxham e Beech (2008)
		Interesses institucionais	
d) Compreender como o processo de isomorfismo molda o orçamento, conforme o modelo de DiMaggio e Powell.	Isomorfismo	Coercivo	DiMaggio e Powel (1983)
		Mimético	
		Normativo	

Fonte: elaborado pela autora (2016).

No Quadro 6 observa-se o constructo da pesquisa, o qual é formado pelos objetivos e categorias e subcategorias relacionadas a cada objetivo. Para atingir cada um dos objetivos foi preciso obter evidências a respeito das categorias e subcategorias relacionadas no constructo. Obteve-se cada categoria e subcategoria relacionada no constructo mediante pesquisa relacionada na coluna que destaca os autores.

### 3.7 DEFINIÇÕES CONSTITUTIVAS E OPERACIONAIS DAS CATEGORIAS E SUBCATEGORIAS DE ANÁLISE

No Quadro 7, apresenta-se a definição constitutiva das categorias e subcategorias de análise e a definição operacional.

Quadro 7 - Definição constitutiva e operacional das categorias e subcategorias de análise referentes à dinâmica do processo orçamentário de uma instituição pública de ensino

<b>Categorias</b>	<b>Subcategorias</b>	<b>Definição constitutiva</b>	<b>Definição operacional</b>
Perspectiva sociológica do orçamento		O orçamento também pode ser utilizado para facilitar os processos políticos e a pluralidade de interesses existentes em meio à vida organizacional complexa (COVALESKI <i>et al.</i> , 2003)	Operacionalizadas por meio da análise dos textos resultantes da transcrição das entrevistas, pela identificação de trechos que estejam relacionados às definições constitutivas.
	Poder	Poder, em uma perspectiva institucional, não deve ser entendido apenas como uma ideologia dominante ou uma maneira de pensar. Além disso, o poder para influenciar relações sociais envolve também a utilização de regras que estabilizam os significados dentro da organização (CLEGG, 1989). Portanto, percebe-se que as relações de poder estão presentes em qualquer organização. Huxham e Beech entendem poder como a habilidade de influenciar, controlar ou resistir às ações dos outros. Huxham e Beech (2008) enfatizam que o poder sempre trata de uma questão relacional, envolvendo, pelo menos, dois agentes, podendo ser utilizado tanto para coerção como de maneira positiva.	
	Interesse Institucional	É um interesse jurídico especialmente qualificado, porque transcende o interesse individual das partes. Ele explica que o interesse institucional também é interesse público, no sentido de que deve valer em juízo pelo que ele diz respeito às instituições, aos interesses corporificados no amicus, externos a eles e não pelos interesses que ele próprio amicus pode, eventualmente, possuir e os possuirá, não há como negar isso, legitimamente (BUENO, 2008).	
Isomorfismo		O isomorfismo é o conceito utilizado para descrever o processo de homogeneização, pois ele representa um processo que força uma parte da população a outra devido a pertencerem ao mesmo grupo de condições ambientais (HAWLEY, 1968).	
	Coercivo	Está diretamente relacionado à influência política e a legitimidade. Resulta de pressões formais e informais. As mudanças podem ocorrer por força de lei (DIMAGGIO E POWEL, 1983).	
	Mimético	As organizações tendem a modelar-se como outras organizações quando o ambiente cria uma incerteza, ou quando os objetivos são ambíguos ou até mesmo frente a tecnologias não tão bem compreendidas (DIMAGGIO E POWEL, 1983).	
	Normativo	Refere-se à ligação das organizações com a profissionalização. As organizações que atuam no mercado enfrentam pressões constantes pelo aumento da eficiência competitiva e, por isso, o isomorfismo normativo encoraja a homogeneização das organizações, com o objetivo de assegurar o fornecimento dos mesmos benefícios e serviços para todos os competidores (DIMAGGIO E POWEL, 1983).	

Fonte: elaborado pela autora (2016).

As categorias e subcategorias apresentadas no Quadro 7 representam a dinâmica do processo orçamentário de uma instituição pública de ensino, no que se refere aos interesses institucionais, às relações de poder e ao isomorfismo.

Com base nas categorias e subcategorias, analisou-se o caso utilizado nesta pesquisa, a fim de revelar os padrões oriundos de cada situação apresentada. Neste estágio, foram realizadas ligações entre os dados coletados nas entrevistas, na observação, na análise de documentos, em entrevistas informais com pessoas ao processo orçamentário da Instituição, objetivando uma triangulação dos dados a fim de obter-se validade e consistência na análise.

Na sequência foi realizada uma análise considerando os dados obtidos no caso, com o objetivo de encontrar evidências contraditórias ou padrões de similaridade. Por fim, os resultados encontrados foram comparados com a teoria, com o objetivo de verificar se a teoria explica o fenômeno encontrado ou se é necessário complementá-la (EISENHARDT, 1989).

### 3.8 PRESSUPOSTOS

A ferramenta orçamentária é um instrumento essencial para a área pública, pois é arrecadando e gastando conforme um plano prévio que o governo modifica uma sociedade e, sem o orçamento, o governo, portanto, não funciona (PEREIRA, 1999). Através da execução das despesas públicas, busca-se a satisfação da necessidade coletiva por meio de receitas que poderão cobri-las ou não. Conforme Mawad (2001), o orçamento público está associado à cidadania. Ao planejá-lo, é necessário compreender as relações entre cidadão e governo, pois o cidadão investe seus recursos via recolhimento de tributos e o governo os administra, com a finalidade de gerar benefícios para a coletividade. Portanto, a forma como o orçamento público é planejado afeta diretamente as mais diversas esferas e instituições do Brasil.

Este estudo considera o orçamento como mais do que um instrumento técnico; considera-o como um instrumento socioinstitucional. Ele foi desenvolvido a partir de fundamentos teóricos da perspectiva interpretativista, que percebem o controle gerencial como um fenômeno socialmente construído, pois, nessa perspectiva, o controle gerencial não apresenta uma função técnica racional direcionada e servida por operações internas da organização (COVALESKI; DIRSMITH; SAMUEL, 1996).

Covaleski *et al.* (2003) explicam que as pesquisas na área do controle gerencial com foco no orçamento, geralmente, seguem três perspectivas teóricas: a econômica, a psicológica e a sociológica. A perspectiva teórica desta pesquisa é a sociológica, que entende que o vínculo entre orçamento e política sugere que o orçamento não serve apenas para facilitar a tomada de decisão ou para identificar as melhores soluções no planejamento e controle de recursos. A partir dessa perspectiva, o orçamento também pode ser utilizado para facilitar os processos

políticos e a pluralidade de interesses existentes em meio à vida organizacional complexa (COVALESKI *et al.*, 2003).

A teoria institucional é uma das principais correntes de pesquisa na perspectiva da sociologia. Ela considera que existe uma tensão permanente e um desequilíbrio nas organizações, devido ao resultado de interesses conflitantes adquiridos pelos indivíduos na vida organizacional. Como as organizações mudam seus propósitos em busca de se adequarem com as pressões ambientais externas, a capacidade de cumprir com as demandas sociais pode servir como importante fonte de capacidade para atingir o equilíbrio (OLIVER, 1991). O contexto socioinstitucional envolve, dentre outros, o relacionamento do orçamento com questões relacionadas ao poder e aos interesses institucionais.

Machado (2005) afirma que, com o objetivo de demonstrar o efeito que os gastos públicos exercem sobre os agregados econômicos – consumo e investimento –, as despesas são segregadas, no orçamento, em duas categorias: despesas correntes e despesas de capital. Ele explica que a classificação segundo a natureza da despesa torna o orçamento público mais flexível, pois ele é liberado apenas com classificações gerais de custeio e investimento. Com isso, a decisão das prioridades a serem atendidas fica a critério de cada unidade gestora e, nesse momento, são definidas as prioridades dos recursos públicos podem ocorrer as relações de poder e de interesses institucionais (MACHADO, 2005).

Durante o decorrer do ano, os recursos são alocados conforme as solicitações apresentadas pelas unidades de ensino, sem critérios preestabelecidos, podendo comprometer a eficácia e a eficiência da distribuição de recursos internos. Muitas vezes, o problema está na falta de critério preestabelecido e de indicadores para a alocação de recursos (MELO, 2009).

Esta pesquisa utilizou a teoria institucional na perspectiva da nova economia institucional e da nova sociologia institucional. A perspectiva da nova economia institucional foi utilizada para auxiliar a compreensão das ações desenvolvidas pelos responsáveis pela tomada de decisão no momento em que são distribuídos os recursos orçamentários e a verificação do papel do orçamento como um instrumento em que são negociados poderes e interesses institucionais, uma vez que esta considera o indivíduo como um ser de racionalidade limitada que atua em proveito de seus interesses. A perspectiva da nova sociologia institucional foi utilizada para auxiliar na compreensão dos motivos que levam o processo orçamentário de diferentes campi a se assimilarem, conforme o contexto institucionalizado em que estão inseridos.

Compreender a dinâmica do processo orçamentário de uma instituição pública de ensino, sob a perspectiva socioinstitucional, no que se refere a suas relações de poder e

interesses institucionais, envolvendo a teoria institucional na perspectiva da vertente da nova economia institucional e da vertente da nova sociologia institucional, contribui para o entendimento do fenômeno da distribuição orçamentária de uma instituição pública de ensino.

Portanto, com base na literatura sobre o tema, esta pesquisa apresenta os seguintes pressupostos:

- a) o processo orçamentário de uma instituição pública de ensino envolve relações de poder e interesses institucionais em sua formulação, analisando o fenômeno sob a ótica da nova economia institucional.
- b) o processo orçamentário de uma instituição pública de ensino é moldado pelos três tipos de isomorfismo, segundo DiMaggio e Powell (1983), em conformidade com a nova sociologia institucional.

## 4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Este capítulo apresenta a análise dos resultados e está organizado em seis seções. Inicialmente apresenta-se a caracterização dos *campi* e o perfil dos entrevistados que participaram desta pesquisa. Posteriormente, descreve-se como ocorre a construção do orçamento anual da Instituição e a distribuição interna dos recursos orçamentários. Em seguida, apresentam-se os resultados relacionados à existência de relações de poder e interesses institucionais. Por fim, são evidenciados os resultados relacionados aos três tipos de isomorfismo.

### 4.1 CARACTERIZAÇÃO DOS *CAMPI*

Para iniciar a apresentação e análise dos resultados, apresenta-se a caracterização dos *campi* e os participantes desta pesquisa. Os *campi* selecionados representam os três maiores e os três menores orçamentos da rede. Os entrevistados são servidores públicos federais ocupantes dos mais diferentes cargos e atualmente possuem funções para desenvolver suas atividades junto à gestão da Instituição. A seguir, o Quadro 8 apresenta a caracterização dos *campi*.

Quadro 8 - Caracterização dos *campi*

<b>Campus</b>	<b>Tempo de funcionamento</b>	<b>Orçamento 2016</b>	<b>Número de alunos</b>	<b>Número de servidores</b>	<b>Estrutura (m<sup>2</sup>)</b>
A	59 anos	R\$ 9.479.801,00	1.450	184	23.000,00 m <sup>2</sup>
B	52 anos	R\$ 7.266.542,00	1.470	188	15.279,00 m <sup>2</sup>
C	57 anos	R\$ 6.284.199,99	1.600	198	24.502,25 m <sup>2</sup>
D	3 anos	R\$ 1.655.636,00	200	29	7.280,00 m <sup>2</sup>
E	3 anos	R\$ 820.895,00	100	23	4.800,00 m <sup>2</sup>
F	2 anos	R\$ 412.811,00	62	12	2.493,00 m <sup>2</sup>
Reitoria	6 anos	R\$ 8.438.430,00	-	145	3.724,60 m <sup>2</sup>

Fonte: elaborado pela autora (2016).

O Quadro 8 evidencia que o *campus* mais antigo apresenta o maior orçamento da Instituição. Os *campi* A e C incorporaram antigos Centros Federais de Educação Tecnológica e atualmente possuem 1.450 e 1.600 alunos respectivamente. O segundo maior orçamento pertence ao *Campus* B, o qual incorporou o antigo Colégio Técnico Industrial ligado a uma Universidade Federal. Os três menores orçamentos são representados pelos *campi* D, E e F, sendo que todos fazem parte do grupo de *campi* em implantação, com menos de 5 anos de funcionamento. Como esses *campi* possuem menor número de alunos, servidores e estrutura

física, justifica-se uma menor participação na distribuição orçamentária da rede. Percebe-se que as características mostradas no Quadro 9 qualificam os casos como de características extremas, adequados para enriquecer as considerações da pesquisa (SCAPENS, 1990; YIN, 2016).

#### 4.2 PERFIL DOS ENTREVISTADOS

Foram entrevistados os diretores-gerais, diretores administrativos, diretores de desenvolvimento institucional, contadores e responsáveis pela execução financeira de cada *campus* e da Reitoria. O Quadro 10 apresenta o perfil dos entrevistados, detalhando as funções, os cargos, o gênero, a idade, a escolaridade e o tempo de serviço de cada um.

Quadro 9 - Perfil dos entrevistados

<b>Campus</b>	<b>Função</b>	<b>Cargo</b>	<b>Gênero</b>	<b>Idade</b>	<b>Escolaridade</b>	<b>Tempo de Serviço</b>
A	Diretor-geral	Professor	Masculino	43 anos	Doutorado	10 anos
	Diretor de Administração	Auxiliar de Agropecuária	Masculino	47 anos	Técnico	22 anos
	Diretor de Desenvolvimento Institucional	Professor	Masculino	40 anos	Doutorado	8 anos
	Contador	Contador	Feminino	34 anos	Especialização	6 anos
	Responsável pela Execução Financeira	Operador de Máquinas de Lavanderia	Feminino	43 anos	Especialização	22 anos
B	Diretor-geral	Professor	Masculino	48 anos	Doutorado	27 anos
	Diretor de Administração	Assistente em Administração	Masculino	33 anos	Especialização	12 anos
	Coordenador de Desenvolvimento Institucional	Professor	Feminino	35 anos	Doutorado	7 anos
	Contador	Contador	Masculino	50 anos	Especialização	8 anos
	Responsável pela Execução Financeira	Técnico em Contabilidade	Masculino	30 anos	Especialização	2 anos
C	Diretor-geral	Professor	Feminino	53 anos	Doutorado	16 anos
	Diretor de Administração	Contador	Feminino	37 anos	Mestrado	6 anos
	Coordenador de Desenvolvimento Institucional	Professor	Masculino	43 anos	Doutorado	8 anos
	Contador	-	-	-	-	-
	Responsável pela Execução Financeira	Auditor	Masculino	36 anos	Especialização	3 anos
D	Diretor-geral	Professor	Masculino	38 anos	Doutorado	8 anos
	Diretor de Administração	Professor	Masculino	60 anos	Doutorado	6 anos
	Coordenador de Desenvolvimento Institucional	Professor	Feminino	35 anos	Doutorado	7 anos
	Contador	-	-	-	-	-
	Responsável pela Execução Financeira	Administrador	Feminino	45 anos	Especialização	6 anos

Continua...

Continuação

Campus	Função	Cargo	Gênero	Idade	Escolaridade	Tempo de Serviço
E	Diretor-geral	Professor	Masculino	43 anos	Doutorado	16 anos
	Diretor de Administração	Auxiliar de eletricitista	Masculino	53 anos	Médio	22 anos
	Coordenador de Desenvolvimento Institucional	Professor	Feminino	41 anos	Doutorado	1 anos
	Contador	Contador	Feminino	39 anos	Especialização	11 anos
	Responsável pela Execução Financeira	-	-	-	-	-
F	Diretor-geral	Professor	Masculino	39 anos	Doutorado	7 anos
	Diretor de Administração	Assistente em Administração	Feminino	30 anos	Graduação	2 anos
	Coordenador de Desenvolvimento Institucional	Analista de Tecnologia da Informação	Masculino	41 anos	Mestrado	6 anos
	Contador	-	-	-	-	-
	Responsável pela Execução Financeira	-	-	-	-	-
Reitoria	Reitor	Professor	Masculino	55 anos	Doutorado	33 anos
	Pró-reitor de Administração	Professor	Feminino	39 anos	Mestrado	6 anos
	Diretor de Administração	Contador	Feminino	43 anos	Especialização	22 anos
	Diretor de Desenvolvimento Institucional	Professor	Masculino	47 anos	Doutorado	27 anos
	Contador	Contador	Masculino	50 anos	Especialização	6 anos
	Responsável pela Execução Financeira	Assistente em Administração	Masculino	28 anos	Graduação	4 anos

Fonte: elaborado pela autora (2016).

A partir da análise do Quadro 9 é possível observar que as funções pertencentes aos gestores da Instituição são ocupadas por servidores dos mais diferentes cargos, não sendo restritas a cargos ligados diretamente à área administrativa dos *campi*. Do total de 31 entrevistados, 19 são do gênero masculino e 12 do gênero feminino. Dezesesseis gestores possuem mais tempo de serviço do que a criação da rede e são servidores que já atuavam nas antigas instituições incorporadas pela rede. No que se refere à escolaridade, observa-se grande incidência de mestres e doutores na gestão da Instituição.

Para preservar a identidade dos entrevistados, serão apresentados nomes fictícios formados por uma letra e um número, por exemplo A1. Entretanto, tendo em vista o compromisso de preservar a confidencialidade dos dados, não foram atrelados nomes fictícios aos cargos dos participantes.

Algumas funções não tiveram respondentes. Isso se deve ao fato de: o contador do *Campus C* ser o atual diretor administrativo; os *campi D e F* ainda não possuírem contadores nomeados; o contador do *campus E* estar ocupando a função de responsável pela execução financeira e o *Campus F* ainda não possuir servidor nomeado para a função de responsável pela execução financeira.

#### 4.3 DESCRIÇÃO DO PROCESSO DE ELABORAÇÃO DO ORÇAMENTO PÚBLICO NA INSTITUIÇÃO

A Lei 11.892/08 instituiu, no âmbito do sistema federal de ensino, a Rede Federal de Educação Profissional, Científica e Tecnológica, vinculada ao Ministério da Educação, criando os Institutos Federais de Educação, Ciência e Tecnologia no Brasil. Em seu artigo 2º, ela descreve os Institutos Federais como instituições de educação superior, básica e profissional, pluricurriculares e multicampi, especializados na oferta de educação profissional e tecnológica nas diferentes modalidades de ensino, com base na conjugação de conhecimentos técnicos e tecnológicos com as suas práticas pedagógicas.

A mesma lei apresenta, em seu artigo 9º, a estrutura organizacional dos Institutos Federais, prevendo uma proposta orçamentária anual identificada para cada *campus* e Reitoria, exceto no que diz respeito a pessoal, encargos sociais e benefícios aos servidores. De acordo com o Decreto 6.095/07, § 1º de seu primeiro artigo, os Institutos Federais de Educação, Ciência e Tecnologia possuem natureza jurídica de autarquia e são detentores de autonomia administrativa, patrimonial, didática pedagógica e disciplinar.

A Lei 4024/61, no art. 80, § 3º, define a autonomia financeira como a capacidade “de organizar e executar o orçamento anual de sua receita e despesas, devendo os responsáveis pela aplicação dos recursos prestar contas anuais.” Conforme o Decreto 6.095/07, após a aprovação da proposta orçamentária, o detalhamento das despesas será efetuado pela unidade gestora, o que configura a autonomia administrativa, porém fica evidenciado que deve ficar garantida a visualização e transparência da proposta orçamentária por *campus*. Tal decreto vai ao encontro do que Martins Junior (2010) e Gomes Filho (2005) afirmam sobre a transparência administrativa.

A proposta orçamentária anual identificada para cada *campus* e Reitoria, prevista na Lei 11.892/08, inicialmente é planejada pelas instituições que compõem a Rede Federal por meio de uma comissão nomeada como comissão de orçamento do Fórum de Planejamento e Administração (FORPLAN). Posteriormente, essa Matriz Orçamentária deve ser aprovada e homologada pelo Conselho Nacional das Instituições da Rede Federal de Educação Profissional, Científica e Tecnológica (CONIF). Usualmente, após a aprovação, esse planejamento passa a ser chamado de Matriz Conif. Sobre a distribuição dos recursos na Matriz Conif, os gestores relatam que não têm gerência alguma do órgão na distribuição do orçamento

para as unidades gestoras. O valor é previsto na matriz, e o orçamento, apesar de constar somente para o órgão, já tem sua distribuição entre as unidades gestoras dada pela matriz orçamentária. A comissão (FORPLAN) é formada por representantes dos pró-reitores de Administração das instituições. Essa comissão é responsável por ajustar a matriz orçamentária após aprovação dos valores pela Secretaria de Educação Profissional e Tecnológica (SETEC). A matriz é aprovada no fórum dos pró-reitores e posteriormente ainda deve ser aprovada pelo CONIF. Quando o CONIF aprova, é essa a proposta que é levada para a SETEC. Após a aprovação da SETEC, essa proposta é repassada para os *campi* a fim de iniciarem seu planejamento para o ano seguinte. Porém este valor ainda pode sofrer ajustes até a aprovação da LOA.

O Manual da Matriz Orçamentária de 2016 foi criado com o objetivo de demonstrar a metodologia de composição e cálculos da Matriz Orçamentária de Custeio e Investimento para os Institutos Federais. Conforme este Manual, a metodologia utilizada para distribuição dos recursos destinados aos Institutos Federais de Educação, Ciência e Tecnologia, por parte da SETEC, para o exercício de 2016, considerou para efeito de composição e cálculos uma estrutura e alguns parâmetros. Na fala do gestor essa questão fica manifesta:

Bastante complexa, mas os fatores que mais são utilizados são: se o campus é agrícola, se faz parte do grupo Pré-Expansão ou em Expansão, que terão pisos diferentes. O entendimento é que um campus mais antigo terá uma estrutura maior e uma necessidade básica mais alta. Também é considerado o número de alunos do campus, os tipos de cursos oferecidos e a duração dos cursos. Basicamente, os fatores mais importantes para a composição da matriz responsável pela distribuição dos recursos são estes (R2).

A Nota Técnica nº 32/2016 da SETEC diz que a Matriz Orçamentária objetiva distribuir os créditos orçamentários para um exercício financeiro específico. Esse mesmo documento, confirmando a fala da gestora R2, explica que a estrutura da Matriz foi composta por blocos: Pré-Expansão, Expansão, Reitoria, Ensino a Distância, Assistência Estudantil, Pesquisa Aplicada e Extensão Tecnológica. Os parâmetros utilizados foram os dados extraídos do Sistema Nacional de Informações da Educação Profissional e Tecnológica (SISTEC) referentes aos períodos do segundo semestre de 2014 e primeiro semestre de 2015, Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo Especial (IPCA), Índice de Desenvolvimento Humano (IDH), categoria dos *campi* e tipo e pesos dos cursos.

De acordo com a atividade de observação, nota-se que existe um retrocesso da informação do número de alunos, de até um ano e meio, uma vez que, no caso do orçamento de 2016, consideram-se alunos do segundo semestre de 2015. Isso ocorre por força da Lei 4320/64,

que diz que a proposta orçamentária deve ser apresentada praticamente seis meses antes do início do ano, ou seja, até 31 de agosto do ano anterior. Sendo assim, como o FORPLAN utiliza o período de um ano para cômputo dos alunos, acaba retroagindo um ano e meio em relação ao exercício financeiro da matriz.

Conforme o FORPLAN (2015), a comissão de orçamento deve dividir cada um dos níveis de ensino (ensino médio, técnico, tecnológico, bacharelado, licenciatura, pós-graduação, ensino a distância e alunos de curso agropecuário) em três grupos com base no custo da seguinte forma: cursos com custo baixo, custo médio e custo alto. Cada aluno dos diversos níveis de ensino considerado de custo baixo recebe peso igual a 1. Para o custo médio, o peso é 1,75; e para o custo alto o peso é 2,5. Os valores estipulados para esses pesos são discricionários e não seguem um estudo mais aprofundado para justificar tais valores.

Após a definição dos limites orçamentários para a composição do Projeto de Lei Orçamentária Anual (PLOA), as unidades da Rede Federal recebem os limites para detalhamento das despesas. Nesse sentido, uma gestora explica que:

O orçamento aprovado cai na conta de crédito disponível todo de uma vez só, de acordo com o que foi aprovado na LOA. Porém, nós temos uma conta de limite, o que faz com que só consigamos utilizar o orçamento de acordo com o limite que foi liberado. Antes da aprovação da LOA, a liberação de limite vai ocorrendo conforme o estipulado na LDO. Lá diz que deve ser liberado 1/12 avos do orçamento até que seja aprovado a LOA, isso é variável, já ocorreu de ser liberado 1/18 avos. Essa liberação refere-se apenas a recursos de custeio, recursos de investimento só são liberados após a aprovação da LOA (R3).

A composição da Matriz Orçamentária considera as matrículas dos estudantes dos cursos de nível médio, graduação, *lato sensu*, *stricto sensu*, cursos de Formação Inicial e Continuada (FIC) e cursos de Educação a Distância (EAD) por *campus* de cada Instituição da Rede Federal. Não são consideradas as matrículas de alunos associados a programas que recebem recursos próprios e de cursos pagos (MANUAL DA MATRIZ ORÇAMENTÁRIA, 2016). O cálculo é diferente conforme o tipo de recurso e o tempo da instituição. A estrutura da Matriz CONIF é composta por seis blocos e para cada um deles é definido um montante de recursos, que é distribuído entre as Instituições da Rede de acordo com critérios distintos. Esses blocos estão caracterizados no Quadro 10.

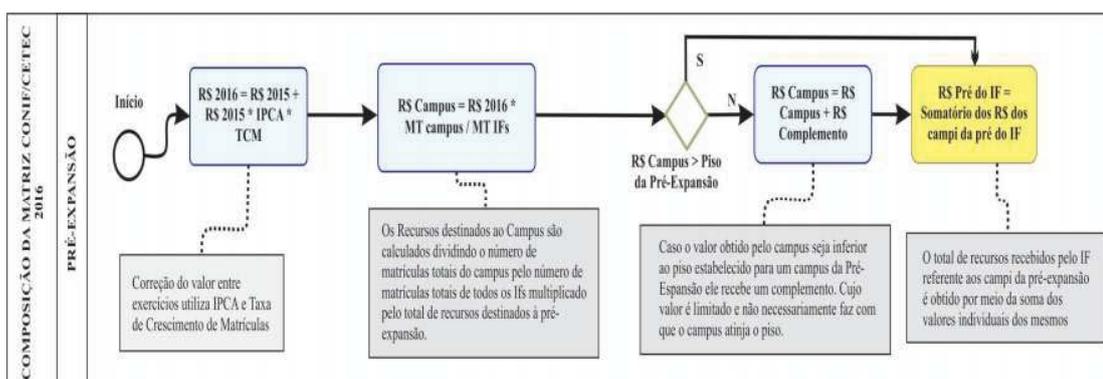
Quadro 10 - Caracterização dos blocos da matriz CONIF

Ações	Descrição
Instituições com mais de 5 anos – Pré-Expansão	Instituições existentes antes da Criação da Rede Federal (CEFET's Escolas Agrotécnicas e Escolas Vinculadas) e os <i>campi</i> da Expansão, Fases 1 e 2, com funcionamento superior a 5 anos.
Instituições com menos de 5 anos de funcionamento – Expansão	São os <i>campi</i> da Expansão Fase 1, com funcionamento inferior a 5 anos, Fase 2, Fase 3 e <i>Campi</i> Avançado, ou seja, os <i>campi</i> existentes a partir da data de criação dos Institutos, salvo os mais antigos. Os <i>campi</i> da Expansão foram categorizados como: Expansão Padrão, Expansão Capital, Expansão Arícola
Reitoria	É a unidade gestora central dos institutos, ou seja, o órgão executivo central de uma estrutura multicampi.
Educação a distância	Modalidade de ensino que foi estabelecida como meta para implantação nos institutos federais.
Assistência Estudantil	Assistência aos estudantes dos cursos presenciais e a distância, assim como a alunos em Regime de Internato Pleno (RIP).
Pesquisa aplicada e extensão tecnológica	Representam as ações de pesquisa e de extensão desenvolvidas nos institutos federais,

Fonte: Manual da Matriz Orçamentária (2016).

De acordo com a Nota Técnica nº 32/2016, nas instituições com mais de 5 anos de funcionamento, as quais fazem parte da fase da Pré-Expansão, a composição do valor considerou o crescimento de matrículas em relação ao ano anterior e a inflação do período. Foi determinado, ainda, um piso mínimo de recursos, para evitar que algum *campus* tenha um orçamento demasiadamente reduzido, inviabilizando a sua gestão. A Figura 4 apresenta a composição deste módulo.

Figura 4 - Composição do orçamento 2016 para o módulo instituições com mais de 5 anos de funcionamento



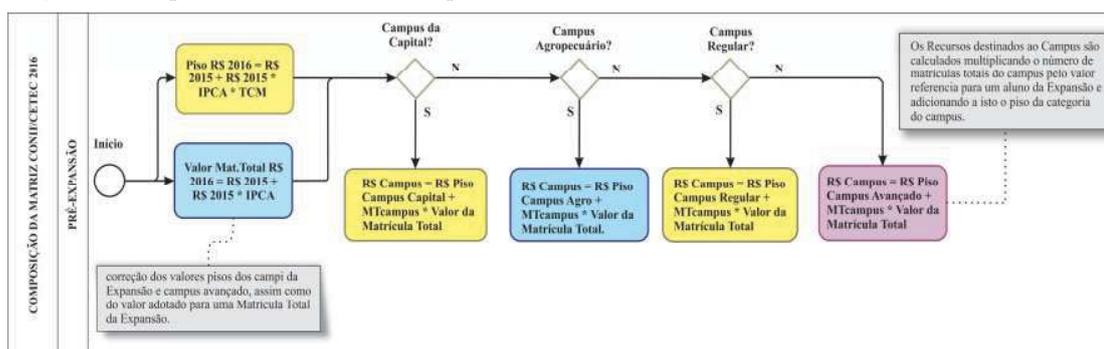
Fonte: Nota Técnica 32/2016 - SETEC

Conforme a Figura 4, para chegar-se ao valor da matriz 2016, utilizou-se a regra do percentual de crescimento geral das matrículas dos alunos presenciais, cujo cálculo dividiu o número de matrículas no primeiro semestre de 2015 pelo número de matrículas do segundo semestre de 2014, encontrando valor percentual de 13,26 %. O valor da Pré-Expansão a ser distribuído entre os *campi* para 2016 foi calculado atualizando-se o valor da Matriz de 2015, a

partir do IPCA de 8,47 % (acumulado do ano com o mês de referência junho de 2015 – fonte IBGE), e aplicando-se sobre esse valor atualizado o crescimento de matrícula da Pré-Expansão em 2015 e o fator de correção CONIF/SETEC (fator de ajuste para aumentar ou diminuir os valores dos blocos da matriz).

Em relação às instituições com menos de 5 anos de funcionamento, que fazem parte da fase de Expansão, o valor foi definido por meio de um piso e um complemento por número de alunos matriculados. Para composição do piso, considera-se a taxa de crescimento do número de matrículas (TCM) em relação ao ano anterior ao de utilização do orçamento, e da inflação do período, calculada utilizando o IPCA, em relação ao montante disponibilizado também no ano anterior. Os *campi* da Expansão que não têm alunos matriculados recebem a metade do valor do piso de sua categoria. A Figura 5 apresenta a composição deste módulo.

Figura 5 - Composição do orçamento 2016 para o módulo instituições com menos de 5 anos de funcionamento



Fonte: Nota Técnica 32/2016 - SETEC

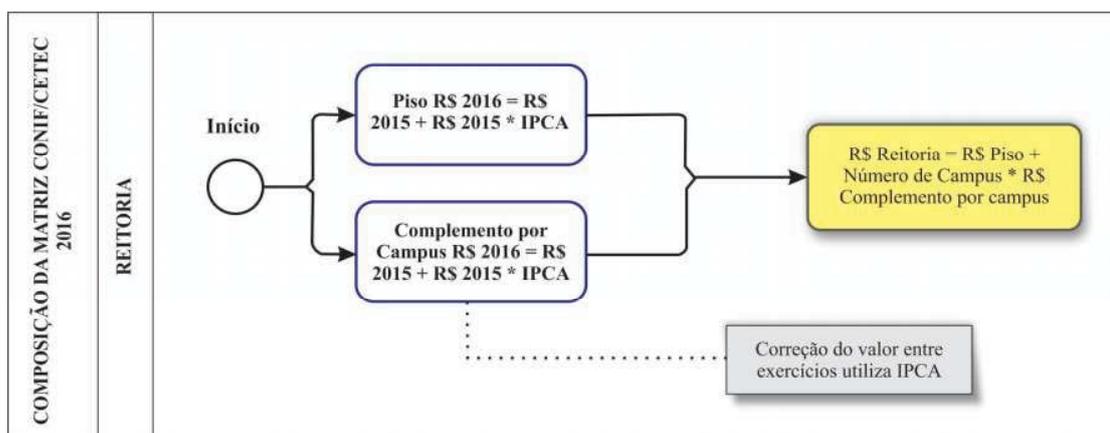
Conforme a Figura 5, para o cálculo da matriz 2016, a regra do percentual de crescimento passou a ser referente ao crescimento geral das matrículas dos alunos presenciais, sendo calculada dividindo-se o número de matrículas do primeiro semestre de 2015 pelo número de matrículas do segundo semestre de 2014, encontrando valor percentual de 13,26 %. O valor a ser destinado a cada *campus* da Expansão foi determinado por meio da soma de um piso e um complemento por matrícula total. Os valores dos pisos foram calculados considerando cada tipo de Expansão (Expansão Padrão, Expansão Capital, Expansão Agrícola e Expansão Campus Avançado), atualizando-se o valor dos pisos da Matriz de 2015 por meio do IPCA de 8,47%.

O valor da matrícula total foi calculado atualizando-se o valor da matrícula total de 2015 por meio do IPCA. O valor do piso dos *campi* avançados corresponde a 50% do piso da Expansão padrão de 2016. *Campi* avançados com alunos regulares (alunos matriculados exceto

alunos FIC e Especialização) no SISTEC e seu valor em 2016 é o somatório do piso dos *campi* avançados e o complemento por Matrículas Totais. Os *campi* avançados sem alunos regulares no SISTEC, mas com portaria de funcionamento do MEC, tiveram seus valores em 2016 correspondentes a 50% do piso dos *campi* avançados. Os *campi* avançados sem alunos regulares no SISTEC e sem portaria de funcionamento do MEC ficaram em planilha à parte na matriz 2016 para receberem um aporte da SETEC quando do início dos seus funcionamentos.

A Nota Técnica nº 32/2016 cita que a Reitoria é a unidade gestora central dos institutos, ou seja, o órgão executivo central de uma estrutura multicampi. Portanto, o valor a ser destinado a cada Reitoria é determinado por meio da soma de um piso e um complemento por número de *campi*, além de um fator de correção. A Figura 6 apresenta a composição deste módulo.

Figura 6 - Composição do orçamento 2016 para cada Reitoria

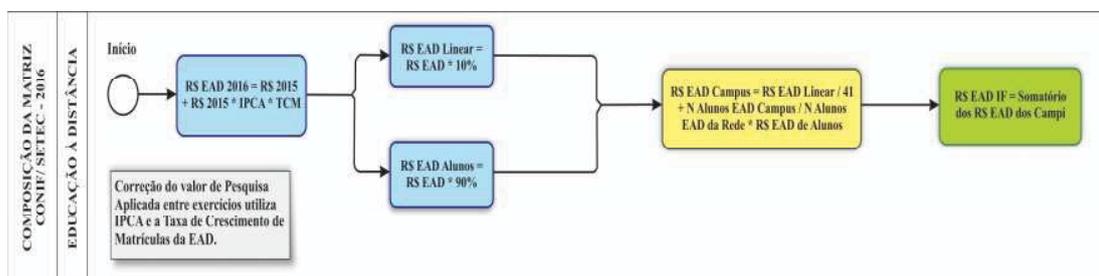


Fonte: Nota Técnica 32/2016 - SETEC

A Figura 6 evidencia que os valores do piso e do complemento por *campus* foram calculados atualizando-se os valores do piso e do complemento da Matriz 2015 por meio do IPCA.

Para a modalidade EaD foi estabelecida como meta para implantação na rede de ensino dos institutos federais e compõe as propostas de complemento de recursos orçamentário na Matriz 2016. Para esta modalidade, foi considerado o crescimento do número de matrículas EaD em relação ao ano anterior ao ano de utilização do orçamento e a inflação do período, calculada utilizando o IPCA, em relação ao montante disponibilizado também no ano anterior. A distribuição desse montante ocorre da seguinte forma: 10% dividido linearmente entre todas as instituições e 90% distribuído entre as instituições que possuem cursos EaD, proporcionalmente de acordo com o número de alunos matriculados. A Figura 7 apresenta a composição deste módulo.

Figura 7 - Composição do orçamento 2016 para a Educação a Distância

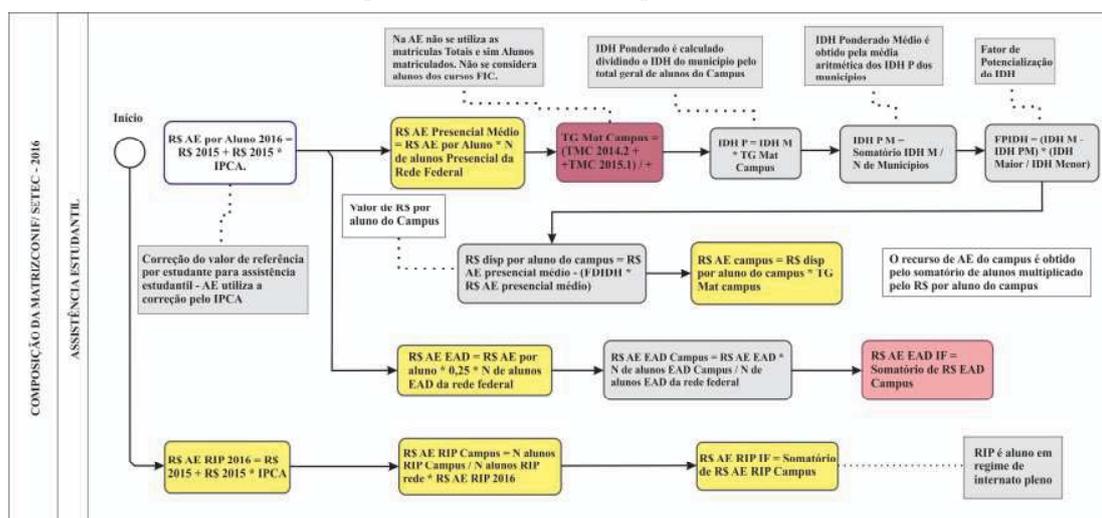


Fonte: Nota Técnica 32/2016 - SETEC

Conforme a Figura 7, o crescimento de matrícula foi calculado dividindo-se o número de matrículas no primeiro semestre de 2015 pelo número de matrículas do primeiro semestre de 2014, encontrando-se o valor de 17,65%. O valor a ser disponibilizado para a EaD foi calculado atualizando-se os valores da Matriz de 2015 por meio do IPCA e aplicando sobre este valor atualizado o crescimento de matrícula da EaD em 2015 e fator de correção de ajuste CONIF/SETEC.

O bloco que trata dos recursos destinados à assistência ao estudante representa a soma dos valores destinados aos alunos presenciais, alunos de Regime de Internato Pleno (RIP) e alunos EaD. Para os alunos presenciais é definido um valor de referência por aluno a ser assistido. Para os alunos EaD é utilizado o mesmo critério, porém cada aluno equivale a quatro vezes menos do que um aluno presencial. Para os alunos RIP, o montante é atualizado em relação ao ano anterior por meio do IPCA. A Figura 8 apresenta a composição deste módulo.

Figura 8 - Composição do orçamento 2016 para a assistência estudantil

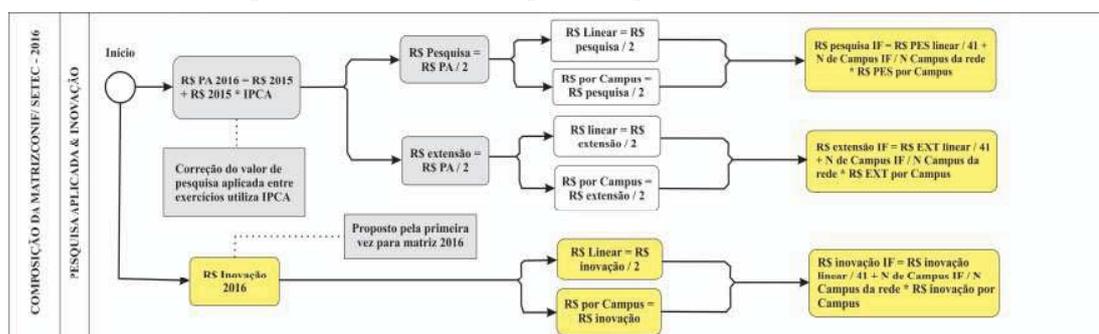


Fonte: Nota Técnica 32/2016 - SETEC

De acordo com a Figura 8, o recurso destinado para a assistência estudantil foi calculado atualizando-se o valor de 2015 por meio do IPCA e aplicando-se o fator de correção de ajuste CONIF/SETEC. O valor final encontrado para assistência estudantil foi dividido proporcionalmente entre as categorias: Presencial, EaD e RIP. Os alunos presenciais foram considerados com peso 1 e os alunos EAD com peso 0,25. Sobre os recursos destinados à assistência estudantil, uma gestora explica que “é uma fração bem considerável, aproximadamente 20% do valor do nosso orçamento. É considerado o número de alunos e o IDH do município, e o entendimento é que municípios com IDH menor precisam de uma atenção maior (R2).”

Para a área da Pesquisa Aplicada, Inovação Tecnológica e Extensão Tecnológica, o montante destinado às instituições é atualizado por meio do IPCA em relação ao ano anterior. O montante total é dividido em iguais valores entre as áreas de pesquisa e de extensão. A Figura 9 apresenta a composição deste módulo.

Figura 9 - Composição do orçamento 2016 para a Pesquisa, Inovação e Extensão Tecnológica



Fonte: Nota Técnica 32/2016 - SETEC

A Figura 9 mostra que os valores da Pesquisa Aplicada, Inovação e da Extensão Tecnológica foram calculados atualizando-se o valor de 2015 por meio do IPCA. O montante total foi dividido em iguais valores entre as áreas de Pesquisa e de Extensão, sendo que esses valores foram subdivididos da seguinte forma: 50% linear por instituto e 50% proporcional ao número de *campi* de cada instituto. A partir dessa matriz 2016, o CONIF acrescentou a Inovação Tecnológica, incrementando um valor igual ao da Pesquisa e Extensão, subdividida da mesma forma.

Posteriormente à definição do montante de recursos financeiros destinados a cada bloco, faz-se a coleta dos dados no SISTEC para o cálculo do valor para cada instituição. Com os dados coletados são realizados os cálculos de equalização, ponderação e bonificação das matrículas-base para chegar-se até as matrículas totais. A equalização consiste em equiparar

todos os ciclos ofertados de acordo com as respectivas cargas horárias em relação à carga horária padrão de 800 horas anuais e dias ativos do ciclo no período analisado, obtendo-se, com isso, a chamada Matrícula Equalizada. Já a ponderação é realizada em seguida e tem como objetivo atribuir os pesos relativos aos custos de cada curso (1,00; 1,75; 2,50), obtendo-se, assim, a Matrícula Ponderada. Por fim, é atribuída uma bonificação de 50% para as matrículas dos cursos agropecuários, tendo em vista a premissa de que cursos agropecuários têm um custo de manutenção superior aos demais.

Os cursos existentes na Rede Federal possuem características distintas, como carga horária, período de integralização, custo dos laboratórios associados, nível de ensino (FIC, Técnico, Graduação, ...), entre outros. Nesse contexto, realizar a distribuição dos recursos por Instituto/*Campus* adotando o critério de número de matrículas não se mostrou adequado. Então, foi elaborado um método de normalização (equalização) dessas matrículas que permite obter uma variável que consegue incorporar essas diferenças, permitindo totalizar matrículas de cursos distintos. Este conceito foi denominado Matrículas Totais.

Essa metodologia de construção do orçamento anual não considera o desempenho acadêmico e a indissociabilidade de Ensino, Pesquisa e Extensão, que, para Menezes *et al.* (2015), constituiria uma grande inovação no setor. Para eles, é necessário utilizar indicadores de desempenho que sirvam como ferramenta no monitoramento da execução do planejamento das instituições.

Com as entrevistas dos membros que atuam diretamente na gestão da Instituição, foi possível compreender que o orçamento é projetado em diversas etapas e diferentes setores até sua aprovação final. Na elaboração do orçamento são traçadas as políticas de investimentos, as metas, as prioridades e os limites. O MEC encaminha o orçamento consolidado para o Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão (MPOG), órgão responsável por desenvolver o orçamento geral da União, o projeto de lei orçamentária. Após a aprovação do Congresso Nacional, o projeto de lei orçamentária passa a vigorar como LOA. Portanto, existe um caminho a ser percorrido entre a aprovação da Matriz CONIF e a publicação da LOA, no qual, muitas vezes, o orçamento passa por alteração de valores. Isso ocorre em razão de contingenciamentos anunciados pelo governo federal conforme a situação financeira do país. Nessa linha de análise, o gestor relata:

Isso é uma medida de programação financeira. Assim como isso existe para o governo, a gente também tem esse mesmo efeito na nossa vida particular, que nada mais é que do que a limitação dos gastos frente à receita que você tem anualmente, frente ao que você recebe, para economizar. E essa economia então é direcionada para a diminuição

da dívida que o poder público tem em relação aos seus credores. É para isso que a gente faz o contingenciamento (R1).

O relato do gestor menciona que a Rede Federal de Educação vem sofrendo cortes nos últimos anos, provenientes de contingenciamentos definidos pelo governo federal. Foi possível observar que o gestor R1 encontra-se preocupado com o futuro da Instituição, tanto por meio de sua fala na entrevista quanto em nota publicada no site oficial, por meio da qual ele faz o seguinte esclarecimento à comunidade acadêmica:

A Instituição vem se consolidando de forma a garantir o ensino de qualidade, a partir de programas de Ensino, Pesquisa e Extensão. Também avançou em políticas de capacitação dos servidores, através do Programa de Capacitação, como bolsa qualificação e capacitações de curta e média duração. No entanto, com os cortes orçamentários, mesmo considerando todo o esforço de ajuste já realizados, tem-se clareza de que o próximo período será de extrema dificuldade, inclusive para a manutenção dos avanços conquistados, e a comunidade acadêmica sentirá os impactos negativos. A gestão da Instituição está junto com o Conif na busca da reversão do quadro exposto, pois as instituições federais de ensino já chegaram a uma situação limite (R1).

#### 4.4 DISTRIBUIÇÃO INTERNA DE RECURSOS

Conforme o gestor máximo da Instituição e a pró-reitora de Administração, após o conhecimento da Matriz Orçamentária, cada unidade gestora – unidade orçamentária ou administrativa investida do poder de gerir recursos orçamentários e financeiros, próprios ou sob descentralização – deve iniciar o planejamento de como os recursos serão alocados no seu *campus*. Quando questionados sobre como planejam a distribuição interna de recursos, todos os gestores mencionaram que o primeiro passo para a alocação dos recursos é observar o PDI: “O início é analisar o que está previsto no PDI, pois ele foi desenvolvido por meio de consultas a toda a comunidade e mostra todas as ações que devemos desenvolver”(A1); “Os objetivos já estão traçados no Plano de Desenvolvimento Institucional. O Plano é realizado para cinco anos, então vamos detalhando as ações que serão realizadas a cada ano”(E1); “No PDI temos todo o planejamento para o futuro, desde as expansões que deverão ocorrer, até os novos cursos que devemos implantar”(B2). Esta necessidade é evidenciada no PDI 2014-2018, p. 77:

As ações a serem planejadas e executadas anualmente devem seguir as definições estabelecidas no PDI. Em especial, as ações devem ser planejadas para que se consiga, no longo prazo, atingir os objetivos e metas definidos neste plano. As ações, de forma mais detalhada, serão planejadas, no curto prazo, através dos planos de ações anuais, que devem utilizar este documento como base. O processo de acompanhamento do plano será realizado anualmente, com base na verificação dos objetivos e das metas que foram atingidas no período de avaliação.

Analisando o site da Instituição, foi possível observar que logo em sua página inicial existe uma aba nomeada “Desenvolvimento Institucional”, na qual é possível encontrar todas as informações a respeito do planejamento da Instituição. Conforme o artigo 9º do Decreto-Lei n. 6095/07, logo após o acordo de integração para criação dos Institutos Federais, todos deveriam elaborar o projeto de PDI. Informações apresentadas no site da Instituição explicam que o PDI:

Apresenta o planejamento de uma instituição para o horizonte de tempo de cinco anos. No seu planejamento, a instituição deverá redefinir a sua missão, a sua visão e os seus princípios institucionais. Esses itens balizarão a atuação da instituição e as suas relações com a comunidade acadêmica no período entre os anos 2014 e 2018. A definição de objetivos, metas e estratégias também serão realizadas nessa etapa do planejamento institucional. Assim, o PDI se tornará o documento base para a elaboração dos planos de ação anuais e para a execução das atividades da Reitoria e dos *campi* da instituição. A elaboração do PDI é conduzida por uma comissão central, composta por representantes dos comitês, do Conselho Superior e da Reitoria, com coordenação da Pró-Reitoria de Desenvolvimento Institucional – PRODI.

O PDI é uma ferramenta auxiliar para o desenvolvimento de uma gestão democrática. Fernandes (2014) desenvolveu um estudo tendo como objeto a distribuição orçamentária do Instituto Federal do Rio Grande do Norte. Nesse estudo, ele explica que a gestão democrática requer como princípio fundamental a construção de um processo permanente e contínuo de planejamento participativo. Aponta que o processo deve envolver todos os segmentos integrantes da comunidade escolar, na definição de objetivos, metas e ações, seguindo a função social da instituição. Além disso, o PDI deve mostrar o compromisso com o que foi planejado, resultando os planos de ações anuais, nos quais se deve planejar o caminho para responder aos desafios diagnosticados no PDI.

Ao analisar o PDI da Instituição, observam-se, em sua apresentação, os mesmos apontamentos descritos por Fernandes (2014):

O Plano de Desenvolvimento Institucional para o período 2014 – 2018 apresenta uma estruturação prática e objetiva para o atendimento dos propósitos que nortearão as ações da gestão da Reitoria e de todos os Campi que o compõem, tendo sido criado a partir de um método democrático. A elaboração deste plano envolveu a participação de toda a comunidade acadêmica, sendo as definições técnicas, tecnológicas e humanas propostas, atentas às necessidades da sociedade brasileira, em geral, e às necessidades específicas dos locais em que os campus estão inseridos. As ações, de forma mais detalhada, serão planejadas, no curto prazo, através dos planos de ações anuais, que devem utilizar este documento como base (PDI 2014-2018).

No site, foi encontrada, ainda, uma matéria da época do planejamento do PDI, intitulada “Comunidade acadêmica deve avaliar o Plano de Desenvolvimento Institucional”. Nesta matéria, está disponível um endereço em que a comunidade pode realizar a avaliação da adequação dos itens do diagnóstico interno e externo (forças, fraquezas, oportunidades e ameaças), bem como a definição das prioridades da Instituição em relação aos seus objetivos estratégicos e metas. Por fim, a matéria reafirma a necessidade da participação de todos: “Participe dessa etapa, avalie, deixe suas opiniões e sugestões para que as comissões de elaboração do PDI 2014-2018 possam trabalhar no aperfeiçoamento do Desenvolvimento Institucional. Sua opinião é muito importante!”.

Em matéria posterior, a comunidade acadêmica é convidada a avaliar a minuta do PDI, abrindo espaço para sugestões de adição, modificação ou exclusões no texto da minuta por meio do preenchimento de um formulário disponível com as comissões locais de cada *campus*. Por fim, reafirma que “o documento é importante para que a Instituição planeje e apresente o que pretende para os próximos cinco anos, direcionando os seus esforços para os resultados esperados pela comunidade acadêmica. Após finalizada essa etapa, o PDI é submetido para avaliação e aprovação do Conselho Superior (Consup)”.

O Plano de Ação, citado no PDI, é um documento que apresenta o planejamento das ações da Reitoria e dos *campi* para o ano subsequente ao de sua elaboração. Após sua execução, deverá ser realizada prestação de contas por meio de processo específico e do Relatório de Gestão, conforme exigência do Tribunal de Contas. No site da instituição consta um manual para a elaboração do plano de ação, o qual apresenta os seguintes passos para a elaboração e avaliação dessa ferramenta de gestão: 1º- Reunião do Comitê de Desenvolvimento Institucional para alterações e ajustes necessários na metodologia que será utilizada e definição do cronograma a elaboração dos Planos de Ação; 2º- A partir das áreas de gestão, das áreas institucionais e dos objetivos estratégicos definidos no planejamento de longo prazo (PDI), serão elencadas as ações das Unidades dentro de cada área de gestão, previstas para o Plano de Ação. As ações deverão estar atreladas aos objetivos estratégicos e de forma mais detalhada possível; 3º- Compatibilização dos orçamentos, fechamento dos planos das unidades, consolidação do Plano de Ação e envio ao Conselho Superior; 4º- Levantamento semestral das ações executadas nas áreas, para a estruturação em um documento, com vistas ao acompanhamento da execução do Plano de Ação e elaboração do Relatório de Gestão para o referido ano.

Conforme o artigo 1º da Instrução Normativa 01/2016 da Pró-Reitoria de Desenvolvimento Institucional (Prodi), a elaboração do Plano de Ação da Instituição deve ser norteada pelos seguintes princípios:

- I- Transparência em todas as etapas, ações e propostas de documentos elaborados, visando dar legalidade e legitimidade ao Plano;
- II- Envolvimento dos três segmentos (docentes, discentes e técnico-administrativos em educação) por meio da realização de eventos/atividades com a participação coletiva ou por representação;
- III- Utilização de ferramentas informatizadas para coleta de sugestões, realização de eventos, divulgação de cronogramas de atividades, resultados de eventos e documentos elaborados;
- IV- Emprego de dados oriundos de diagnósticos interno e externo, em particular o Relatório de Autoavaliação Institucional;
- V- Comprometimento da equipe gestora institucional em todas as etapas, ações e atividades de elaboração do Plano;
- VI- Observância dos objetivos estratégicos e metas previstos no Plano de Desenvolvimento Institucional 2014-2018 da Instituição.

A mesma Instrução Normativa apresenta, em seu artigo 5º, um quadro com as etapas de formulação do Plano de Ação, juntamente com seus respectivos responsáveis. O Quadro 11 apresenta tais etapas.

Quadro 11 - Etapas e responsáveis pela formulação do Plano de Ação

<b>Etapas</b>	<b>Responsáveis</b>
Levantamento das ações nos <i>campi</i> e Reitoria, com destinação de valores orçamentários para cada uma delas (base Matriz Conif 2016) e elaboração da proposta orçamentária.	Comissões locais + Diretores de Administração + Proad
Aprovação inicial do plano no Conselho de <i>Campus</i> .	Conselho de <i>Campus</i>
Nova apreciação do Plano de Ação nos Concamp após homologação do orçamento pela Setec.	Conselho de <i>Campus</i>
Envio do Plano dos <i>campi</i> e da Reitoria ao Departamento de Planejamento Estratégico/Prodi.	Comissões locais
Elaboração do Plano de Ação Consolidado.	Departamento de Planejamento Estratégico
Encaminhamento do Plano de Ação 2017 para apreciação do Conselho Superior.	Pró-reitor
Elaboração do Plano de Aquisições para 2017, em conjunto com a Pró-Reitoria de Administração.	Pró-reitoria de Desenvolvimento Institucional + Pró-Reitoria de Administração.

Fonte: Instrução Normativa PRODI 01/2016.

O Quadro 11 auxilia na visualização dos passos que devem ser seguidos desde a formulação do plano de ação até sua aprovação final. Além disso, evidencia quem são os participantes responsáveis em cada etapa de sua elaboração. As comissões locais são nomeadas pela direção de cada campus e, por meio das portarias de nomeação das comissões, foi possível observar que apenas um campus não possuía portaria de nomeação de sua comissão para

elaboração do Plano de Ação, o qual apresentou portaria com data posterior à aprovação do plano. Os participantes são representantes dos mais diferentes segmentos da comunidade acadêmica, professores, técnicos-administrativos, discentes e representantes da comunidade externa. Todo o planejamento é coordenado pelo diretor de Desenvolvimento Institucional, que conta com o apoio do diretor de Administração e Planejamento.

Sobre o plano de ação, os entrevistados explicam:

Eu vejo um problema no plano de ação, as pessoas entenderem que ele se trata de um documento para um ano somente. A tendência, quando se começa a abrir a discussão para o plano de ação, é o pessoal querer ver todas as demandas do seu setor contempladas nele. Ai ele deixa de ser um plano de ação anual, ele se torna um plurianual. Se for analisar, tudo que está ali, talvez nem em 4 anos não seria possível executar, é meio utópico. Mas enfim, ele contempla de alguma forma as prioridades, mas não consegue ser um instrumento que deixe absolutamente claro, enumerado, qual a ordem das prioridades (A2).

É tudo definido no plano de ação e nós vamos atrás de cumprir tudo que está previsto nele. Não é uma ideia do diretor “ah, vou pintar o prédio de tal cor”, não. É tudo definido e aprovado internamente com a participação de todo o campus. O que está previsto no plano de ação, não tendo recurso na matriz orçamentária, nós vamos atrás para que então possa ser concretizado (B1).

[...] volto a dizer o plano de ação é a chave. O curso vai dizer: “eu preciso de um novo laboratório, vou criar um novo pavilhão”. Então se coloca no plano de ação, se aprova no conselho de campus e a partir daí essas vão ser as prioridades do investimento. Tudo colaborativo, nada vai ficar concentrado na figura da direção, pois aí a chance de crítica e de erro vai ser muito grande e eu não vou querer isso. Então tudo remete para a comunidade, ela elege suas prioridades. O caminho é o plano de ação, conselho de campus e depois a execução, que aí sim, cabe a nós (B1).

Conforme o entrevistado A2, no momento em que é aberto o planejamento do Plano de Ação, os servidores solicitam a inclusão de todas as necessidades de seus setores, independentemente da existência de recurso disponível para o ano em questão. Ao analisar o Plano de Ação do *Campus A*, observa-se que, além das ações que possuem recurso previsto (ações orçamentárias), existem as ações extraorçamentárias e são estas que acabam sendo extrapoladas. O entrevistado A2 explica que somente as ações previstas no Plano de Ação poderão ser executadas no decorrer do ano seguinte, com exceção de algo imprevisto e emergencial.

Ainda segundo o entrevistado A2, outro problema no Plano de Ação é que ele não enumera a ordem de prioridades a serem atendidas, como ações previstas com recursos extraorçamentários. O que acontece de praxe é que, conforme os recursos extraorçamentários são recebidos, procura-se encaixá-los na ação mais urgente (conforme a visão da Direção) e também na ação em que o recurso comporta o valor necessário. O relato do entrevistado B1

mostra a necessidade de que as demandas estejam previamente previstas no Plano de Ação. Ainda, evidencia que ele não é centralizador, indicando que nada acontece “conforme sua vontade”, e sim com a participação da comunidade em geral.

Após a nomeação da comissão responsável pela elaboração do Plano de Ação, cada *campus* utiliza diferentes maneiras para tomar conhecimento da necessidade da comunidade acadêmica. De acordo com o relato dos entrevistados do *Campus A*, em virtude do prazo estar se esgotando, neste ano não foi possível realizar uma consulta prévia com toda a comunidade acadêmica. Sendo assim, os recursos foram alocados inicialmente pelos gestores, os quais apresentaram o esboço inicial do Plano de Ação em reunião com as chefias dos setores e solicitaram que eles discutissem internamente com seus pares, em busca de sugestões. Após essa formulação inicial, o entrevistado A3 explica: “mandamos e-mail para todos os servidores, comunicando que tínhamos um plano de ação aberto e mandamos a planilha excel para sugestões, não recebemos nenhum retorno”.

Já no *Campus B*, o diretor-geral explica que está em seu primeiro ano de gestão e, portanto, é a primeira vez que participa do planejamento de um Plano de Ação:

Esse ano, a Diretoria de Desenvolvimento Institucional (DDI), pela primeira vez aqui no campus, foi em todos os cursos explicando o que é um plano de ação, o que pode ser incluído, possibilidades de cortes. Fez uma apresentação bem didática, para que cada curso elaborasse o seu plano, inclusive com o centro estudantil (CEU) que também teve representação no planejamento do nosso orçamento. Depois de fazer essa parte didática externa, os números são tabulados pela equipe da DDI, posteriormente submetemos ao Conselho de *Campus* uma versão prévia do planejamento e ficamos no aguardo da aprovação final da matriz orçamentária (B1).

No *Campus C*, foram realizadas diversas reuniões para a estruturação do Plano de Ação. Conforme relatos dos entrevistados, inicialmente cada Diretoria reuniu-se com seus componentes e, posteriormente, foi realizada uma consulta por meio de formulário eletrônico, enviado por e-mail e também disponibilizado no site institucional, em que toda a comunidade pôde opinar sobre quais seriam as prioridades a serem atendidas. A entrevistada C1 explicou que esta ferramenta foi um sucesso, havendo grande número de participantes, o que deixou satisfeita toda a equipe de gestão do *Campus*. Analisando o site institucional, além do formulário eletrônico anteriormente relatado, foi possível observar registros (fotos) de reuniões com servidores, alunos e demais componentes da comunidade escolar, em que a Diretoria de Desenvolvimento Institucional apresenta um balanço das ações planejadas até o momento e disponibiliza endereço eletrônico para envio de sugestões por parte da comunidade.

Nos *campi* em implantação – D, E e F –, foi a primeira vez que eles puderam realizar a sua distribuição interna de recursos, pois, até então, este trabalho vinha sendo desenvolvido pela Reitoria. A formulação do Plano de Ação ocorreu de maneira tranquila, com a participação de toda a comunidade acadêmica. O servidor D1 explica que:

Como somos um campus pequeno, ainda temos a possibilidade de manter um diálogo com toda a comunidade interna. Não temos ainda Conselho de *Campus* definitivo, mas nomeamos um conselho provisório. Buscamos compartilhar as decisões com todos os alunos, chamando cada turma para apresentar o planejamento. O que observamos como sendo uma dificuldade é que os alunos estavam em um momento de finalização de semestre, com muitas provas e trabalhos, o que dificultou um pouco a participação de todos (D1).

Nesse mesmo sentido, uma servidora que atua no *Campus* E afirma: “Espero que continue tranquilo como foi nesta minha primeira experiência de plano de ação. Estávamos em menos de 20 servidores, foi uma reunião tranquila, em que todos puderam opinar, foi bem produtiva mesmo”. Ela ainda relata que “foram três momentos, um primeiro momento de organização com o diretor de Desenvolvimento Institucional (DI), diretor de Administração e Planejamento (DAP) e diretor-geral, um segundo momento com todos os servidores mostrando essa sistematização e, por fim, um momento mostrando para os alunos o que era um plano de ação e a importância da participação deles” (E3). No *Campus* F, os servidores explicaram:

Nesse ano é a primeira vez que o campus trabalhou a elaboração do plano de ação. Por isso, buscamos trabalhar em conjuntos, pois agora nós estamos em mais servidores. Fizemos um cronograma de reuniões gerais, onde todos participaram, inclusive representantes dos discentes. Cada setor buscou fazer reuniões internas tentando apontar as demandas. No grupo maior, todos os setores explanaram e colocaram as demandas e a gente fechou as ações de todos os setores. Então, todos participaram em reuniões particulares dos setores (F1).

A distribuição interna dos recursos, toda ela é feita com base na participação de todos os setores na elaboração do plano de ação. Nós tentamos abrir ao máximo, inclusive para discentes, a participação nessa elaboração do plano de ação que vai resultar na divisão dos recursos em todas as ações do ano seguinte (F3).

Na Reitoria, os participantes relataram que o processo de distribuição interna do recurso ocorre de maneira fácil, uma vez que esta não possui alunos. Por isso, não apresentam necessidades de aquisições de insumos para os cursos, equipamentos para laboratórios, entre outras solicitações realizadas por parte dos professores dos *campi*. “Eu te digo sem medo de errar que a participação na distribuição interna de recursos na Reitoria é de 100% dos servidores, pois aqui é muito mais fácil, você reúne todos em uma sala e discute. No *campus* eu sei que é bem mais complicado” (R2).

Cada pró-reitor realiza reuniões com suas equipes, com a finalidade de realizar um levantamento inicial das ações necessárias para o próximo ano. De posse dessas informações, cada um estrutura seu plano para que, ao final, sejam unificados, representando o Plano de Ação da Reitoria como um todo.

Aqui na Reitoria a gente tem uma realidade bem diferente dos campi, a gente não compra muita coisa. Diferente dos campi que tem laboratório, onde a necessidade de compra é muito maior do que aqui. Aqui é água, luz, telefone, material de expediente, diárias, passagens, essas coisas. Todos esses gastos contínuos foram mapeados e foram empenhados com uma estimativa até o final do ano (R1).

Para a construção do Plano de Ação, todos demonstram a preocupação de garantir as despesas básicas para que a Instituição não deixe de funcionar. Na Reitoria, a servidora R3 explicou que o primeiro passo é fazer o empenho das despesas obrigatórias, para garantir a existência de recurso orçamentário para o pagamento de terceirizados e demais despesas correntes até o final do exercício. Ela explica que “nos *campi* a gente orienta que façam isso também, mas eles têm total autonomia”. Os gastos relacionados aos serviços terceirizados são despesas com vigilância, limpeza, recepção, copeiragem, entre outros. Já as despesas correntes são gastos com água, luz, telefone, publicações legais, etc. Além dessas despesas, os entrevistados explicaram que a Reitoria ainda possui gastos com a capacitação dos servidores e pequenas aquisições com recursos de investimento, como compra de mobiliários, computadores, mas nada com valor de grande representatividade.

Em todos os *campi*, os relatos seguiram o que a Reitoria orienta. Primeiramente garantir as despesas básicas para o funcionamento, manter a estrutura do *campus*. Para o levantamento dos valores necessários para o cumprimento dessas obrigações, são realizados levantamentos dos valores gastos no ano anterior e aplicado o percentual de reajuste previsto para o próximo ano. Em seguida, procura-se atender aos percentuais mínimos que devem ser distribuídos para Ensino, Pesquisa, Extensão e capacitação de servidores.

Conforme os entrevistados, do valor orçamentário total previsto para o período, devem ser destinados, no mínimo, 1,5% para o oferecimento de bolsas de Ensino, 1,5% para Pesquisa, 1,5% para bolsas de Extensão e 5% para capacitação dos servidores. Após análise das resoluções da Instituição, foi possível confirmar essas informações: a Resolução 114 de 16/12/2004 prevê em seu artigo 64º a destinação de 5% da matriz orçamentária anual para a capacitação de servidores; a Resolução 18 de 03/03/2015 prevê, em seu artigo 5º, a destinação de 1,5% da matriz orçamentária do *campus* para o Programa Institucional de Bolsas de Extensão (PIBEX); a Resolução 22 de 03/03/2015 prevê, em seu artigo 20º, a destinação de 1,5% da

matriz orçamentária para o Programa Institucional de Bolsas de Ensino (PIBEN) e, por fim, o artigo 6º da Resolução 32, de 28/04/2015, prevê a destinação de 1,5% da matriz orçamentária para Auxílio Institucional de Incentivo à Produção Científica e/ou Tecnológica (AIPCT).

Em seguida, o restante do recurso é alocado conforme as demandas e os interesses de cada *campus*. São previstos gastos com insumos e equipamentos para os laboratórios, viagens técnicas para os alunos, finalização de obras em andamento, novas obras, entre outros. Todas essas demandas devem surgir a partir de consultas realizadas com a comunidade acadêmica.

Como a matriz orçamentária prevista não é capaz de cobrir todas as ações necessárias previstas no Plano de Ação, muitas permanecem com previsão de necessidade de recurso extraorçamentário. Os entrevistados explicaram que os recursos extraorçamentários podem ser obtidos por meio de emendas parlamentares ou Termos de Execução Descentralizada (TEDs). Em busca de melhor compreender o que são os TEDs, analisou-se o Decreto nº 8.180, de 30/12/2013. O Decreto conceitua TED como “instrumento por meio do qual é ajustada a descentralização de crédito entre órgãos e/ou entidades integrantes do Orçamento Fiscal e da Seguridade Social da União, para execução de ações de interesse da unidade orçamentária descentralizadora e consecução do objeto previsto no programa de trabalho, respeitada fielmente a classificação funcional programática”. Conforme os entrevistados, este instrumento substitui o antigo Termos de Cooperação, definido na Portaria Interministerial MP/MF/CGU nº 507, de 24 de novembro de 2011, como “instrumento por meio do qual é ajustada a transferência de crédito de órgão ou entidade da Administração Pública Federal para outro órgão federal da mesma natureza ou autarquia, fundação pública ou empresa estatal dependente”. “Havendo a tramitação desse termo sendo liberado o recurso, ele tem um destino que já é carimbado, que é em função da proposta de encaminhamento dele” (R1).

Além de ações que necessitam de investimento de recursos orçamentários, também existem ações que envolvem apenas atividades a serem desenvolvidas com os alunos, por exemplo. Essas ações também devem ser previstas no Plano de Ação, pois estão no planejamento do PDI como objetivos estratégicos a serem atingidos. Para compreender como os diferentes tipos de ações são evidenciados no Plano de Ação, a Figura 10 apresenta um recorte do Plano de Ação do Campus A.

Figura 10 - Plano de ação: maneira como são evidenciadas as ações a serem desenvolvidas

ENSINO				
<< voltar	Ações Propostas	Responsável pela elaboração/accompanhamento	SOMA SALDOS ORÇAMENTO	
			Tipo de Recurso	
	Realização atividades que promovam o acolhimento e a integração dos estudantes	Direção de Ensino	0,00	
	Aplicação de instrumento de pesquisa para diagnóstico sociodemográfico dos estudantes ingressantes	Direção de Ensino	0,00	
	Manutenção e ampliação da oferta de auxílios estudantis aos estudantes em situação de vulnerabilidade socioeconômica	Direção de Ensino	586.492,00	Matriz Orçamentária
	Ampliação das ações de caráter universal da Assistência Estudantil que contribuam para a formação integral dos estudantes	Direção de Ensino	0,00	
	Apoiar a realização de visitas técnicas	Direção de Ensino	40.000,00	Matriz Orçamentária
	Dar andamento à aquisição de acervo bibliográfico, com base no pregão de livros	Direção de Ensino	300.000,00	Extraorçamentário
	Buscar estimular e promover programas de capacitação aos bibliotecários e a	Direção de Ensino	0,00	
	Oferecer treinamentos aos usuários, com o objetivo de capacitá-los na utilização	Direção de Ensino	0,00	
	Oferecer visitas guiadas/orientadas para alunos de outras instituições, visitas	Direção de Ensino	0,00	
	Aquisição de equipamentos para os novos laboratórios	Direção de Ensino	4.000.000,00	Extraorçamentário
	Aquisição de materiais de consumo para atividades de ensino	Direção de Ensino	178.138,85	Matriz Orçamentária
	Aquisição de Software	Direção de Ensino	200.000,00	Extraorçamentário
	Manutenção e conservação de máquinas e equipamentos	Direção de Ensino	40.000,00	Matriz Orçamentária
	Aquisição de equipamentos para os laboratórios existentes	Direção de Ensino	60.000,00	Matriz Orçamentária
	Aquisição de mobiliário para salas de aula, biblioteca e laboratórios em constr	Direção de Ensino	200.000,00	Extraorçamentário
	Renovação de licença de software existentes	Direção de Ensino	25.000,00	Matriz Orçamentária

Fonte: Plano de Ação campus A (2017).

Como é possível observar na Figura 10, as ações propostas, neste caso pela Direção de Ensino, podem envolver recursos orçamentários, extraorçamentários, ou não necessitem de recursos (vide coluna tipo de recurso). A primeira ação proposta é “Realizar atividades que promovam o acolhimento e a integração dos estudantes” e, para isso, a Direção de Ensino não prevê a necessidade de recurso orçamentário, já previsto na matriz orçamentária. Já para “apoiar a realização de visitas técnicas”, existe a necessidade de R\$ 40.000,00 e esse valor já está contemplado na matriz orçamentária do exercício, diferente da ação “aquisição de equipamentos para novos laboratórios”, previsto em R\$ 4.000.000,00. Para receber esse valor extraorçamentário será necessária a realização de TEDs ou emenda parlamentar, porém, não há garantia de que esse recurso será realizado dentro do próximo exercício.

Após todo esse planejamento, o Plano de Ação é submetido para a primeira avaliação do Conselho de *Campus*. Em busca de melhor compreender o papel do Conselho de *Campus* junto à Instituição, foi consultado o Regimento Interno do *Campus* A. O capítulo II desse regimento, em seus artigos 7º e 8º, explica que:

O Conselho de Campus é o órgão máximo normativo, consultivo e deliberativo do Campus por delegação de competência do Conselho Superior da Instituição. O Conselho de Campus tem a finalidade de colaborar para o aperfeiçoamento do processo educativo e de zelar pela correta execução das políticas da Instituição, cabendo-lhe a supervisão das atividades de administração, ensino, pesquisa e extensão.

No parágrafo único do art. 9º, o Regimento Interno apresenta a composição do Conselho de *Campus*, com base no Estatuto e no Regimento Geral da instituição: I- A Direção-Geral do Campus, como presidente; II- 02 (dois) representantes dos servidores docentes, eleito por seus pares, na forma regimental; III- 02 (dois) representantes dos servidores técnico-administrativos, eleitos por seus pares, na forma regimental; IV- 02 (dois) representantes discentes, eleito por seus pares, na forma regimental; V- 02 (dois) representantes dos egressos, sendo convocados por edital específico; VI- 02 (dois) representantes da comunidade externa, sendo convocados por edital específico. Analisando o art. 11º desse regimento, foi possível observar que, em seu inciso X, está prevista a seguinte atribuição: “apreciar e emitir parecer da Proposta Orçamentária, o Plano de Ação, o Relatório de Gestão e Prestação de Contas relativos ao Campus antes de ser submetido ao Conselho Superior do IFRS”.

O *Campus B* possui um regimento específico para o Conselho de *Campus*. A única diferença observada foi na composição dos membros do Conselho, sendo 3 representantes de cada segmento, com a observação de que no segmento discente deve haver 1 representante de cada modalidade de ensino oferecida pela Instituição: integrado, subsequente e superior. Na composição dos representantes da comunidade externa, o campus prevê 1 representante dos discentes egressos, 1 representante da Coordenadoria Regional de Educação e 1 representante do setor produtivo da região (indústria, comércio ou serviços).

O *Campus C* não possui regimento específico para o Conselho de *Campus*, mas em seu regimento geral também prevê a participação de 3 conselheiros representantes dos segmentos docentes, discentes e servidores técnico-administrativos, porém não exige a representatividade das diferentes modalidades de ensino e nem a participação de alunos egressos. Sobre a comunidade externa, cita a necessidade de apenas um representante da sociedade civil, indicado por organizações eleitas por maioria no Conselho de *Campus*, o que não foi confirmado após a análise da Portaria 04, a qual apresenta apenas a nomeação de docentes, discentes e técnicos-administrativos. A necessidade da existência de membro representante da comunidade externa está prevista no PDI (2014-2018), o qual afirma que “uma meta institucional que está sendo perseguida é o aumento da participação de representantes de entidades civis nas instâncias deliberativas e executivas do Instituto”.

Os *campi* em implantação explicaram que devido ao pouco tempo de existência ainda não possuem regimento e nem comissão nomeada de conselheiros. Em virtude da necessidade de aprovação do plano de ação, nomearam comissões provisórias para a aprovação do Plano de Ação. Na Reitoria, foi justificado que esta não se caracteriza como um *campus* e, portanto,

submete seu planejamento diretamente ao Conselho Superior, órgão deliberativo máximo da Instituição.

Com a finalidade de verificar a real participação do Conselho de *Campus*, na aprovação do Plano de Ação (PA), buscaram-se registros de atas de suas reuniões. O trecho a seguir, retirado da ata 04/2016, apresentada pelo *Campus A*, mostra o momento em que seu PA foi aprovado pelo Conselho de *Campus*:

O conselheiro [Nome] coloca que já houve avanço na participação de construção do plano, pois foi enviado para servidores dar sua contribuição e opinião referente ao mesmo, mas sugere que este seja enviado para os conselheiros com antecedência, para que possam analisar melhor e ter uma participação maior a respeito do processo. O conselheiro [Nome] também coloca a importância de ter estes documentos com antecipação, pois só assim vai conseguir repassar para um número maior de egressos para dar sua colaboração e só assim votando com maior respaldo, pois considera ser um representante do segmento e com isto deverá votar como o maior apoio do mesmo. O Professor [Nome] explicou detalhadamente o plano de Ação de 2017 onde o Professor [Nome] fez algumas complementações referentes a valores, citou alguns projetos que estão em andamentos e precisam ser concluídos, como Licenciamento Ambiental do Campus, construção de Laboratórios, ginásio de esporte, Calçamentos, Projetos DDI, Ginásio de Esporte, Extensão, Pesquisa, e outras ações previstas no plano de ação que constará em anexo Aprovado com unanimidade (ATA 04/2016).

Após cada instituição realizar o planejamento prévio de como serão distribuídos os recursos nas diversas ações orçamentárias, é preciso aguardar a apreciação do MEC, por meio da SETEC e, posteriormente, a aprovação do Congresso Nacional. Até o momento, o planejamento vinha sendo realizado com base na Matriz Conif elaborada a partir do número de alunos pelo FORPLAN.

Este é um momento de insegurança por parte dos gestores da Instituição, uma vez que conforme os relatos dos entrevistados, nos últimos anos os Institutos Federais vêm sofrendo severos contingenciamentos na liberação de seus recursos orçamentários. O entrevistado R1 explicou que no ano de 2016 foi necessário trabalhar com um orçamento menor do que no ano anterior: “Neste ano já estamos trabalhando com um orçamento inferior ao do ano passado e ainda tivemos os empenhos limitados a valores menores do que os previstos: 90% dos valores de custeio e apenas 50% dos valores de investimento”.

O relato de entrevistado R1 vai de encontro com uma nota publicada no site da Instituição, destinada à comunidade acadêmica. Com o título “Redução de orçamento compromete as atividades da Instituição”, a nota esclarece a situação orçamentária prevista para o próximo exercício:

Com a divulgação da proposta de Lei do Orçamento Anual de 2017, o governo federal divulgou um corte de 21,75%. O valor previsto para o próximo exercício será menor do que o total dos recursos recebidos em 2016, isso sem considerar a possibilidade de contingenciamentos dos recursos previstos, seja por atrasos ou faltas de repasses dos recursos financeiros. A proposta orçamentária para 2017 retrocederá aos valores de seis anos atrás, sem considerar a correção inflacionária. A Instituição terá uma perda de mais de 11 milhões de reais, quando comparado ao orçamento de 2016, e 28 milhões se comparada ao orçamento de 2015, mesmo que nos últimos cinco anos o número de estudantes aumentou em 45%.

Os gestores relataram que foi necessário se reunirem para decidir como realocariam as ações do Plano de Ação, com a finalidade de adaptá-las aos novos valores previstos para o próximo ano. Um dos gestores explicou que, devido aos contingenciamentos que vêm ocorrendo nos últimos anos, a proposta orçamentária tornou-se um “cobertor curto”, pois independentemente de qual seja a decisão a ser tomada, sempre algumas ações não serão atendidas.

Devido à falta de tempo hábil para realizar novas reuniões e levantamentos para definir o que seria cortado do planejamento para o próximo ano, os gestores foram os responsáveis por essa decisão. Todos relataram que, após a definição, repassaram aos demais integrantes da comunidade acadêmica a nova situação orçamentária prevista para o ano de 2017. Em decisão coletiva, optaram por priorizar a previsão de necessidade de recursos de custeio.

Justificaram essa decisão devido ao fato de nos anos anteriores os recursos de investimento terem sido os que mais sofreram contingenciamento e que, por isso, de nada adiantaria manter a previsão desse tipo de recurso e depois não ter como manter as necessidades mínimas para o funcionamento da Instituição. Quem mais sofreu com essa decisão foram os *campi* em implantação, uma vez que são os que mais necessitam de recursos de investimento, para a aquisição de acervo bibliográfico, equipamentos e mobiliário.

Por fim, todos os entrevistados mencionaram que estão muito preocupados com a crise que afeta a Instituição. Muitos relataram que talvez não tenham recursos disponíveis nem para o pagamento dos serviços terceirizados básicos, como vigilância e limpeza. Alguns *campi* já formularam estratégias para a diminuição dos gastos com recursos de custeio. Um deles relatou que os alunos estão realizando as limpezas das salas de aula, para que, assim, possam diminuir os postos de trabalho do contrato terceirizado de limpeza. Outros estão realizando campanhas educativas em busca de economia por meio da redução do consumo de energia elétrica, água, impressões e gasto com papéis.

#### 4.5 RELAÇÕES DE PODER E INTERESSES INSTITUCIONAIS NA DISTRIBUIÇÃO INTERNA DE RECURSOS

A partir dos fundamentos teóricos da perspectiva interpretativista (VAN MAANEN, 1979; MORGAN, 1980; JESUS, PEIXOTO; CUNHA, 1998; GOLAFSHANI, 2003; VERGARA; CALDAS, 2005; MERRIAM, 2009; STAKE, 2011; CHAEBO; GUIMARÃES, 2014; CARVALHO; BARBOSA; ALVES, 2016), este estudo analisou o orçamento para além da perspectiva econômica. Por meio da perspectiva sociológica (COVALESKI, DIRSMITH; SAMUEL, 1996), buscou-se compreender o vínculo existente entre orçamento e poder, uma vez que o orçamento pode ser utilizado como ferramenta facilitadora de processos políticos e interesses existentes na organização. Sendo uma das principais correntes da perspectiva sociológica, a teoria institucional foi utilizada para estudar o orçamento como mais do que um instrumento técnico, mas como um fenômeno socialmente construído, em busca de compreender as relações de poder e os interesses institucionais envolvidos no processo orçamentário da instituição objeto de análise.

A categoria contexto socioinstitucional será analisada por meio da perspectiva da velha economia institucional. Essa categoria foi caracterizada por duas subcategorias: poder e interesse institucional. A seguir serão apresentadas e analisadas cada uma dessas subcategorias.

##### **4.5.1 Relações de poder**

Nesta seção, descrevem-se indícios que indicam a existência de relações de poder na distribuição orçamentária da instituição federal de ensino pública em que este estudo foi desenvolvido.

Intencionou-se identificar quem era o detentor do poder na Instituição e também como eram tratadas essas relações. Foi possível observar que, na maioria das vezes, o detentor de poder é a coletividade. Desde a construção do PDI (planejamento de longo prazo), até o Plano de Ação (curto prazo) existe a participação de toda a comunidade acadêmica, a qual foi comprovada por meio de atas de reuniões, portaria de nomeações de comissões responsáveis e normativas institucionais.

Durante as entrevistas, inicialmente buscou-se compreender se, após a aprovação de uma execução orçamentária, poderia existir dentro da Instituição alguém com poder suficiente para fazer com que a despesa não se realizasse. Para melhor elucidar o caso, foi apresentada uma situação em que uma solicitação de aquisição de equipamento, por parte de determinado

professor, já tinha sido autorizada e encaminhada para empenho da despesa e, em seguida, outro professor apresentou demanda diferente de aquisição. O objetivo era compreender como seria tomada a decisão frente a esse impasse, considerando a existência de recurso para apenas um dos equipamentos. Essa situação exemplifica um fato rotineiro, que muitas vezes ocorre entre as diferentes áreas educativas da Instituição, pois, frente à escassez de recursos, cada professor defende suas necessidades.

A partir dessa situação, muitas foram as soluções apresentadas pelos diferentes *campi* analisados. Na maioria dos casos, os gestores explicaram que tentariam resolver por meio do diálogo. Um dos gestores afirmou que normalmente a gestão respeita a decisão anterior, ou seja, não existiria a possibilidade de se voltar atrás após uma decisão tomada. Outro *campus* levantou a necessidade de avaliar qual a real necessidade dessas aquisições, bem como o número de alunos que seriam abrangidos em cada situação, para que assim o gestor pudesse tomar a decisão.

Quanto a quem seria o detentor desse poder, apenas um *campus* afirmou ser a Direção-Geral ou o grupo de gestores. Os demais deixaram claro que deveria ser decidido em conjunto com a comunidade acadêmica, por meio de submissão ao Conselho de *Campus*, com votação do grupo de pessoas envolvidas e até foi cogitada a hipótese de o coordenador da área apontar qual seria a aquisição de maior urgência.

Nos casos dos *campi* em implantação, todos relataram que nunca se depararam com alguma situação parecida. Alguns explicaram que desenvolvem suas atividades por meio de uma gestão democrática e que jamais centralizariam essa decisão da figura do diretor ou do diretor administrativo.

Por meio das entrevistas realizadas e das conversas informais com os gestores e, ainda, analisando instruções normativas da Instituição e atas de reuniões, foi possível observar que, na maioria dos *campi*, as relações de poder não influenciam na distribuição interna de orçamento. Dentre os casos, apenas um *campus* apresenta certa influência de poder.

Ao comparar as respostas do servidor A2 e A3, é possível identificar contradições. Enquanto um afirma ser detentor do poder de decisão, o outro explica que a decisão é tomada em conjunto. Diferente dos relatos dos servidores E1 e E3, em que ambos deixam claro que o grupo responsável pela gestão da unidade não seria responsável por essa tomada de decisão, sendo ainda necessário comprovar a maior necessidade de determinada aquisição em detrimento de outra. Um dos fatores que podem explicar essa diferença de tratamento entre os *campi* A e E é a diferença de tamanho entre eles, pois o servidor E1 explica que em um *campus*

em implantação é muito fácil reunir os poucos servidores e alunos que compõem a comunidade e procurar um entendimento por meio do diálogo.

Outro fato que pode gerar interpretações negativas a respeito das relações de poder existentes no *Campus A*, é evidenciado a partir do seguinte relato:

Na minha visão, nesta gestão não ocorreu nenhum caso dizendo que tem o recurso pra mim, por exemplo, e não tenho pra outra pessoa. Hoje eu vejo que temos demandas até de alguns docentes que são espinhosos, que fizeram campanha contra. Chegam afirmando que precisam disso ou daquilo e apesar de terem falado mal da equipe de gestão durante o período eleitoral, as demandas são atendidas (A3).

O relato do entrevistado A3 mostra que a atual gestão vem atendendo a todos os servidores de maneira igualitária. Porém, ele explica que nem sempre foi assim, citando como exemplo: “Fulana é minha amiga, vou dar uma função gratificada. Fulano não fez o que eu queria, vou tirar dele e passar para outro (A3)”.

Além disso, buscou-se verificar as possíveis relações de poder que poderiam existir na distribuição do orçamento não executado pelos campi no final do exercício. Nesse caso, os entrevistados explicaram que a Reitoria recolhe todo o recurso não executado pelos campi para redistribuir em data posterior. O que ocorre é que muitos não têm conhecimento de quais são os critérios utilizados para essa redistribuição.

Em busca de compreender essas relações, inicialmente questionou-se o gestor máximo da Instituição de que forma seriam redistribuídos esses recursos. Ele afirmou:

Bom, vou dizer pela gestão atual, já que eu estou no primeiro ano da minha gestão. Então, dentro do colégio de dirigentes nós decidimos formar um GT (grupo de trabalho) que definiu as prioridades e nós vamos obedecer essas prioridades e os recursos serão destinados, transparentemente divulgados, de acordo com o que foi estabelecido pelo coletivo (A1).

Durante a fala do entrevistado A1, foi possível observar que anteriormente esse processo não era tão transparente. Isso foi confirmado por meio de conversas com os demais entrevistados, que relataram não saber quais eram os critérios utilizados para a tomada de decisão quanto à redistribuição. Os relatos do que ocorria em reuniões nos anos anteriores explicam que “acabava sendo uma queda de braço entre os diretores” (A1); “quando se reúnem os diretores é uma disputa, cada um pelo seu campus, ninguém vê que somos uma única instituição” (B2); “A gente planeja uma coisa e quando vai lá na Reitoria é cortado” (C1); “A gente nunca participou muito dessa redistribuição, até por que isso foi critério da Reitoria” (C3);

“O que acontecia antes é que era resolvido no grito” (R2); “Posso te dizer que funciona o sistema de balcão, quem pede primeiro ganha” (F1). O servidor E2 explicou que:

Infelizmente, essa resposta eu não tenho pra te dizer. Não temos acessos em informações sobre os recursos, pra quem vai, pra quem não vai. Não tenho conhecimento dessa parte. Às vezes era feito projeto... o *campus* às vezes recebia, às vezes não recebia... ia pra um, ia pra outro... com certeza tem aí algo que não foi muito bem esclarecido, um sempre teve mais que o outro. E dependia muito aí se o cara se dava muito bem com a Reitoria, se não se dava. Esse é meu ponto de vista, não é uma coisa assim que... não sei (E2).

Ainda, em conversa informal com um servidor, ele explicou ser importante ter relações de amizade com a Reitoria. Exemplificou dizendo que, em determinada data, chegou em uma reunião em que já estavam decididos para quais campi iriam alguns recursos que estavam sobrando. Conforme o entrevistado, ele questionou sobre como o seu campus não estaria contemplado nesta divisão de recursos e a responsável pela reunião “já mudou todo o planejamento e liberou recurso para nossa obra”.

Para o encerramento do exercício de 2016, a Reitoria explica que está acompanhando a execução orçamentária de todos os campi. Assim, não vão mais poder dizer “eu preciso porque não tenho recurso para pagar a vigilância, por exemplo” (R3). A Reitoria poderá afirmar “não, tá aqui, teu contrato representa “x” valor por mês e está todo empenhado” (R3). A Reitoria também já nomeou um grupo de trabalho, formado pelo colégio de dirigentes, com a participação de alguns diretores e representantes das pró-reitorias para discutir coletivamente e estabelecer as prioridades que deverão ser atendidas com o recurso não executado.

Outra atividade que está sendo realizada previamente pela Reitoria é consultar as unidades que estão com a execução abaixo do valor do orçamento para o período e já redistribuir, porém isto não está formalizado em lugar algum. Conforme relata a servidora R2, “a forma que estamos trabalhando hoje é equitativa, o que está vindo nós distribuímos linearmente, na proporção do orçamento do campus”. Ainda sobre a redistribuição de recursos, a servidora R3 afirma:

Mediante solicitação dos *campi* que precisavam, a gente se baseava no valor que o campus já tinha recebido sabe, “ah, você ganhou R\$100.000,00 e o outro não ganhou nada e precisa de R\$ 20.000,00? É o outro que vai ganhar, a gente não dava tudo para um *campus* só. Nossa maneira de distribuir os recursos começou a ser feita por conta própria, na verdade nós não tínhamos regra pra praticamente nada (R3).

Outro indício de relações de poder existente na Instituição está relacionado aos laços políticos. Conforme os relatos de todos os campi, é necessário ter uma boa relação com políticos

influentes. Inicialmente, é preciso buscar o apoio das prefeituras locais, as quais oferecem desde doação de terrenos para a implantação do campus, até o empréstimo de local sem custo para o funcionamento da Instituição. Em um campus analisado, além do empréstimo de um prédio pertencente ao município, o pagamento de todas as despesas de custeio está sendo realizado pelo governo municipal, até que a obra do campus definitivo seja concluída.

Os gestores explicaram que, devido ao momento atual, em que a Instituição vem enfrentando uma severa crise, é preciso buscar também o apoio de políticos, como deputados e, até mesmo, servidores que atuam junto aos ministérios em Brasília. Um dos entrevistados afirmou que “preciso buscar parcerias, desde envolvendo a prefeitura local, políticos [...] eu vou ter que dar um jeito”. Em consonância com essa ideia, outro servidor diz: “É por isso que sou diretor, preciso dar um jeito de politicamente resolver o que agora o orçamento não contempla mais”.

Eles explicaram que os reitores dos institutos federais não se preocupavam em criar relações políticas com deputados, por exemplo, devido ao fato de nos anos anteriores as instituições terem sido agraciadas com grande volume de investimento de recursos por parte do governo federal. Conforme os gestores, “agora é hora de solicitar, é um momento de campanha eleitoral, então se as vacas estão magras, na campanha eleitoral elas tendem a ficar mais gordinhas, digamos assim”.

Esses recursos são recebidos por meio de emendas parlamentares realizadas por deputados federais e/ou estaduais, sendo recebido em cada campus como recurso extraorçamentário. Eles explicaram a necessidade de formular um projeto para realizar esse tipo de solicitação e, nesses casos, o recurso já será destinado para a finalidade do projeto, não havendo a possibilidade de gasto com outra necessidade. A seguir, alguns relatos dos entrevistados acerca de liberação de recursos extraorçamentários, por meio de emendas parlamentares:

Recurso extraorçamentário, por exemplo, é a bancada federal gaúcha, independente de partido. Eu não sou filiado a partido nenhum, meu partido é esta instituição. Vou te dar um exemplo prático, claro e objetivo. Semana que vem nós devemos estar aqui com um deputado, que vem visitar nosso *campus*, vamos entregar uma solicitação de recurso para ele. [...] Então, recurso extraorçamentário, bancada política. E, como foi definida a necessidade deste recurso? Já estava no plano de ação esta necessidade. Então é tudo definido no plano de ação e nós vamos atrás de cumprir tudo que está previsto no plano de ação (B1).

Eu soube de uma liberação extra que houve aqui no *campus*, antigamente. Eu lembro que nessa época nós tínhamos o ginásio de esportes com obra em andamento, tipo 50% da sua etapa concluída, 50% executada. Nesse momento faltou recurso para completar essa obra. Então esse recurso foi conseguido através de uma emenda parlamentar, um deputado aqui da cidade conseguiu, se não me engano, 200 mil reais,

que ajudou na finalização da obra. O restante foi recurso do próprio instituto. [...] Esse ano vamos tentar através da pesquisa, projetos de extensão, inovação, fazer parcerias com empresas privadas, com outras instituições (B3).

Diferente desses relatos, o servidor E1 explica que, em experiência anterior como diretor de um campus pertencente a outra rede, existia uma associação dos dirigentes dos institutos federais do RS. Nessa época, eram realizadas emendas parlamentares coletivas, não beneficiando apenas uma unidade, mas distribuindo o recurso entre todas as unidades participantes. No Campus F, um servidor afirmou que já conquistaram, por meio de emenda parlamentar, a reforma de um bloco: “foi conseguido recurso diretamente lá em Brasília, com políticos de lá”, afirma ele.

Os Termos de Execução Descentralizada (TEDs) são outra maneira dos campus buscarem recursos extraorçamentários. A Reitoria explicou que essas solicitações são enviadas para a SETEC, mas inicialmente devem ser submetidas pelos campi para aprovação da Reitoria. Somente após a aprovação da Pró-Reitoria de Administração, eles serão encaminhados para a SETEC. Conforme o relato dos entrevistados, todos os TEDs estão sendo encaminhados em situação de igualdade, ficando a critério da SETEC decidir qual deverá ser atendido primeiro. Os servidores não sabem explicar quais os critérios que são utilizados para a decisão de qual TED deverá ser liberado: “passa por várias instâncias, a gente consegue acompanhar via sistema, mas como escolhem não sabemos, acredito que eles olhem pela relevância, por meio da justificativa do processo (R3)”. Com isso, fica evidente que ninguém sabe ao certo como ocorre a liberação dos recursos por meio dos TEDs.

#### *4.5.1.1 Análise da subcategoria relações de poder*

Como definido no Capítulo 3, a subcategoria poder será estudada a partir dos conceitos de Clegg (1989) e Huxham e Beech (2008). Para Clegg (1989), as relações de poder estão presentes em qualquer organização. Ele compreende que o poder, em uma perspectiva institucional, não deve ser entendido apenas como uma ideologia dominante ou uma maneira de pensar. Além disso, em busca de influenciar relações sociais, envolve também a utilização de regras que estabilizam os significados dentro da organização.

Na visão de Huxham e Beech (2008), o poder é compreendido como a habilidade de influenciar, controlar ou resistir às ações dos outros. Os autores enfatizam que o poder sempre trata de uma questão relacional, envolvendo, pelo menos, dois agentes, podendo ser utilizado tanto para coerção, como de maneira positiva.

Os resultados desta pesquisa corroboram a visão de Clegg (1989) e Huxham e Beech (2008), evidenciando a existência de relações de poder na instituição objeto de estudo. A pesquisa mostrou que as relações de poder não são apenas para a imposição de ideologias dominantes, sendo necessárias também para o estabelecimento de regras na Instituição.

A busca por compreender quem seria o detentor do poder evidenciou que a tomada de decisão ocorre de maneira coletiva, na maioria dos campi. Nesse caso, o poder não está centralizado em uma pessoa ou em um grupo de pessoas, e as decisões são tomadas com a participação de toda a comunidade acadêmica. A necessidade da participação da comunidade acadêmica vai ao encontro com o que Giacomoni (2005) apresenta em seu estudo. O autor afirma que o orçamento público busca a satisfação da necessidade coletiva e, por isso, deve ser desenvolvido de maneira que todos os envolvidos possam participar de seu planejamento.

A necessidade da construção do orçamento de maneira participativa também está explícita nos estudos de Bornia e Lunkes, (2007), Almeida *et al.*, (2009), Carvalho e Ceccato, (2011) e Caliman (2014). Eles explicam que a população pode ter influência direta na escolha das prioridades a serem atendidas. A participação da comunidade acadêmica no planejamento da distribuição dos recursos orçamentários da instituição pesquisada é garantida pela Instrução Normativa (IN) 01/2016, do Instituto Federal do Rio Grande do Sul, a qual apresenta, em seu artigo 1º, a necessidade do envolvimento dos três segmentos que compõem a Instituição (discentes, docentes e técnicos-administrativos), bem como a realização de eventos e a formulação de ferramentas informatizadas com a finalidade de coletar sugestões da comunidade.

O caso do Campus A, que foi o único a afirmar que o poder de decisão está centralizado na direção-geral, pode vir a apresentar sintomas descritos nos estudos de Frezatti *et al.* (2011), que é a geração de uma falta de comunicação no processo orçamentário, além de uma incerteza em todas as fases do processo, evidenciado nos estudos de Yuen (2004). Caliman (2014), ao realizar uma pesquisa em uma Reitoria de uma instituição de ensino, constatou que a centralização de poder dificulta a compreensão dos demais indivíduos da organização em relação às políticas e metas estabelecidas pelo orçamento, o que, de acordo com Buckley e Michie (1996); Frezatti *et al.* (2010; 2011) e Padoveze e Taranto (2012), gera impactos negativos no desenvolvimento do processo.

A utilização do PDI e do Plano de Ação como ferramentas de planejamento, de longo e curto prazo, respectivamente, dificulta o envolvimento de relações de poder no planejamento orçamentário, considerando que, de acordo com o PDI 2014-2018 e a IN 01/2016, essas ferramentas de controle devem ser planejadas com a participação da comunidade. Fernandes

(2014) corrobora essa evidência em seu estudo realizado no Instituto Federal do Rio Grande do Norte, no qual constatou que tais ferramentas são resultados de um processo de construção coletiva.

No caso da diferença evidenciada entre os campi mais antigos e os campi em implantação, a facilidade de buscar-se um consenso com a coletividade se deve ao fato de que os campi com menor tempo de implantação tendem a apresentar menor resistência do que os mais antigos. Isso se justifica em razão de o ser humano possuir um determinado grau de resistência após ter suas atribuições executadas por meio de uma rotina (BURNS; SCAPENS, 2000). Como os campi em implantação podem não possuir rotinas totalmente estabelecidas, são menos afetados pela resistência.

Em relação à utilização do orçamento e de outros instrumentos como forma de poder, as falas dos entrevistados A2 e A3 apontam que, em outras gestões, servidores que tomaram posicionamento contrário durante o período eleitoral foram perseguidos e funções gratificadas foram utilizadas como ferramenta de barganha. Essa evidência também foi constatada em outra instituição de ensino, nos estudos de Marra e Melo (2005), que apontaram a utilização de cargos de confiança para obtenção do poder. Na pesquisa, as autoras identificaram a existência de favorecimento político, de forma que a individualidade foi predominante sobre a coletividade.

A fala dos entrevistados também evidenciou falta de clareza sobre os procedimentos e critérios utilizados para a redistribuição de recursos no final do ano. Isso mostra que a assimetria da informação pode ser um determinante para permitir que os gestores utilizem instrumentos de gestão como ferramenta para implementar o poder. A falta de transparência pode ter o objetivo de influenciar e controlar a ação dos demais, conforme o conceito de poder de Huxham e Beech (2008). O aumento da transparência pode ser um elemento inibidor das relações de poder, considerando que reduz a probabilidade de o gestor agir em seu favor ou de terceiros (CRUZ, 2015).

A transparência é um aspecto exigido pela Lei de Responsabilidade Fiscal, a qual possui um capítulo sobre o assunto, intitulado “Transparência, Controle e Fiscalização”. Conforme Cruz *et al.* (2001), a transparência na gestão fiscal é tratada na Lei como um princípio de gestão, que tem por finalidade, entre outros aspectos, franquear ao público acesso a informações relativas às atividades financeiras do Estado e deflagrar, de forma clara e previamente estabelecida, os procedimentos necessários à divulgação dessas informações.

O relato do servidor E2 retificou a falta de transparência no processo de redistribuição de recursos e, ainda, a informalidade desse processo, uma vez que não foi constatado nenhum documento e/ou normativa interna que o formalize. Essa informalidade, por vezes, acabou por

gerar conflitos entre os dirigentes, evidenciando a existência de favorecimentos em determinados casos.

Ainda se pode constatar que o bom relacionamento entre colegas também é determinante nas relações de poder. Essa evidência está pautada na conversa informal com um servidor, que revelou a necessidade de manter relações próximas com níveis hierárquicos superiores, em determinadas situações, para possível obtenção de vantagem. Isso induz a crer que, eventualmente, relações socioinstitucionais e não puramente técnicas direcionam a gestão da organização. Entretanto, essa evidência não foi corroborada em nenhum documento institucional.

Caliman (2014) também relatou que a impessoalidade não é considerada para o trato de problemas relacionados ao processo orçamentário. Na instituição de ensino pesquisada por ele, os gestores não negaram o relacionamento político para a obtenção de vantagens. Ele constatou, ainda, que a famosa conversa com o “processo embaixo do braço” permite a solução de alguns problemas relacionados à alocação de recursos orçamentários – uma cultura extramente enraizada naquela instituição de ensino. Esses dados corroboram a visão de Mintzberg *et al.* (2006) ao apontar que as organizações podem ser compostas por grupos de interesse que interagem na busca pelo poder e influência, visto que se agrupam para a formulação de políticas, gerenciamento de recursos, articulações e definição de prioridades.

Outra evidência, diagnosticada na fala de uma servidora, aponta que inicialmente não existiam regras para a redistribuição dos recursos e, portanto, elas foram deliberadas ao acaso, conforme determinadas pessoas consideravam ser a melhor maneira. Isso mostra que, inicialmente, alguém tinha poder para deliberar quem receberia os recursos provenientes da redistribuição.

Em situações como essa, a falta de regras sobre os procedimentos abre precedente para que grupos possam utilizar essa redistribuição em causa própria. A possibilidade de regulamentação interna de procedimentos é um elemento que pode mitigar atitudes que expressem poder, bem como beneficiar interesses de pessoas ou grupos da organização em detrimento do interesse da coletividade. Essa falta de regulamentação pode ter o objetivo de influenciar e controlar a ação dos demais, conforme o conceito de poder apresentado por Huxham e Beech (2008).

Os resultados do estudo de Caliman (2014) corroboram essa situação, evidenciando que o poder fica formalmente concentrado na Reitoria, a qual impõe submissão a regras, procedimentos, formalidades e a metodologias de trabalho. Da mesma forma, essa influência política prejudica o processo orçamentário da instituição de ensino, pois a Reitoria pode fazer

concessões orçamentárias a seus aliados políticos, impondo seus interesses e estabelecendo suas regras.

Em relação à necessidade apontada pelos gestores em desenvolver estratégias políticas a fim de solucionar as dificuldades orçamentárias evidentes no período em que a pesquisa foi desenvolvida, considerando a particularidade do momento político e econômico em que esse estudo foi realizado, até o ano anterior o investimento de recursos na educação pública federal era visto como uma prioridade de governo. Entretanto, as mudanças econômicas e políticas resultaram em uma redução dos recursos disponíveis, não sendo possível realizar todas as atividades que vinham sendo planejadas anteriormente.

Sendo assim, os entrevistados perceberam a necessidade atípica de buscar recursos extraorçamentários para garantir o funcionamento de seus campi por meio do apoio de deputados, considerando que a bancada política possui maior influência para obtenção desse tipo de recurso. Nos exercícios anteriores, o orçamento anual contemplava ao menos as necessidades básicas dos campi, promovendo qualidade do ensino público, sendo necessária a busca de recursos extraorçamentários apenas para investimentos de maior vulto, não previstos no orçamento anual da Instituição.

Bezerra (2010) explica que foi a Constituição de 1988 que recuperou a prerrogativa dos parlamentares intervirem na elaboração do orçamento, a qual havia sido excluída durante os governos militares. Segundo o autor, a apresentação de emendas ao orçamento da União constitui, para os parlamentares, o caminho institucional por meio do qual ele pode buscar atender aos pedidos de investimentos e verbas. Esse é um momento estratégico para as relações dos parlamentares, uma vez que suas decisões repercutem diretamente em sua rede de relações políticas e nos interesses econômicos (BEZERRA, 2010).

Por fim, quando os entrevistados apontam que em época de campanha eleitoral a disponibilidade de recursos orçamentários tende a aumentar, a ideia do poder de influência política é reforçada, podendo, muitas vezes, ser utilizada em busca de angariar votos, mais uma vez, tendo por objetivo a influência e o controle das ações dos demais, conforme o conceito de Huxham e Beech (2008).

#### **4.5.2 Relações de interesses institucionais**

Nesta seção, serão descritas as evidências coletadas por meio de entrevistas, análise documental e de observação, relacionadas à subcategoria interesses institucionais. Descrevem-

se fatos que indicam a existência de relações de interesse institucional na distribuição orçamentária da instituição federal de ensino pública em que este estudo foi desenvolvido.

Quanto às relações de interesses institucionais, todos os entrevistados explicaram que eles são definidos com base em consultas prévias realizadas à comunidade. Muitos lembraram o slogan da criação dos Institutos Federais, que é oferecer “Ensino público, gratuito e de qualidade” e explicaram que os interesses da Instituição devem ir ao encontro desse objetivo, sempre priorizando a qualidade do ensino público. Para os gestores, o interesse deve sempre manter o aluno em primeiro lugar, “buscando sempre o foco na qualidade, pois a gente não é só discurso quando se fala educação pública, gratuita e de qualidade” (E1). Ainda, em busca de garantir que os interesses institucionais sejam atendidos, o entrevistado B1 explica:

A partir do mês que vem vamos começar a mandar para todos os servidores os gastos mensais do *campus*, já temos a agenda da direção explícita para todo o campus e não tem mágica, não tem o que fazer, nos momentos mais difíceis é mostrar tudo que tu tem, como que tu gasta e pedir apoio das pessoas para que se gaste o pouco que tem da melhor maneira possível, essa é a nossa maneira de agir (B1).

Quando questionados sobre como são definidas as prioridades de investimento de recursos, os gestores explicaram que a prioridade é atingir os interesses da unidade, buscando a qualidade do ensino oferecido aos alunos. Conforme o servidor C1, um dos motivos é que “o crescimento da Instituição está diretamente ligado ao crescimento do número de alunos, então, conseqüentemente, teremos um orçamento maior”. Como já explicado anteriormente, o número de alunos impacta diretamente no valor do orçamento anual do *campus*. Sendo assim, uma das prioridades é garantir o número de alunos para manter o funcionamento da Instituição. Ainda a respeito do estabelecimento de prioridades, os entrevistados explicaram que após o levantamento para o período e o conhecimento dos recursos disponíveis, se definem quais as prioridades serão atendidas.

Em busca de melhor compreender quais são os interesses institucionais e as relações de interesses existentes na Instituição, buscou-se identificar a missão, a visão e o objetivo da instituição analisada. Analisando o PDI (2014-2018), identificaram-se os seguintes:

Missão: Promover a educação profissional, científica e tecnológica, gratuita e de excelência, em todos os níveis e modalidades, através da articulação entre ensino, pesquisa e extensão, em consonância com as demandas dos arranjos produtivos locais, formando cidadãos capazes de impulsionar o desenvolvimento sustentável.

Visão Institucional: Ser uma instituição de excelência em educação, ciência e tecnologia.

Um dos objetivos dos institutos federais é definir políticas que atentem para as necessidades e demandas regionais. Nesse sentido, a instituição apresenta uma das características mais significativas que enriquecem a sua ação e o seu planejamento: a diversidade. Os *campi*, como instituições de ensino profissional, atuam em áreas geográficas e realidades socioeconômicas distintas, tais como: a agropecuária, o setor de serviços, a área industrial, a vitivinicultura e o turismo.

A primeira evidência de que os interesses institucionais seguem o que está previsto na missão e nos objetivos da Instituição, emerge do relato dos entrevistados, que explicam que desde a escolha dos cursos que serão oferecidos em cada *campus*, é realizada, previamente, uma consulta à comunidade local. Esse fato vai ao encontro do que está previsto do PDI (2014-2018), o qual explica que a Instituição tem o compromisso social de atender às demandas locais e regionais nas quais estão inseridos seus *campi*, oferecendo à comunidade cursos de Educação Profissional Técnica. Atendendo às demandas regionais, a Instituição garante o oferecimento de mão de obra qualificada capaz de cobrir a necessidade das organizações locais.

Em consulta ao site institucional, foi possível identificar matérias que registram a escolha dos cursos. A reportagem intitulada “Campus ‘D’ consulta a comunidade para a abertura de novos cursos” apresenta o seguinte texto:

O *Campus* “D” do Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia realizou, no dia 9 de julho, uma audiência pública a fim de consultar a população da região sobre os novos cursos a serem ofertados pela instituição. Após a abertura da reunião, feita pelo diretor-geral, o diretor de Ensino apresentou os eixos tecnológicos do Campus. Além disso, ele falou sobre a lei de criação dos institutos federais, as finalidades e características dos mesmos. Num segundo momento, apresentou os dados das duas pesquisas de demandas realizadas nos anos de 2012 e 2013, tendo sido consultados professores, alunos das séries finais do ensino fundamental, do ensino médio, pais de alunos, empresários, trabalhadores e trabalhadores rurais da região. Como resultado da primeira pesquisa, destacam-se os cursos [...] A segunda pesquisa, que teve como objetivo identificar as áreas de interesse para licenciaturas e de especializações, obteve os seguintes resultados [...] Para um possível mestrado, os cursos mais citados foram na linha de Ensino e Gestão Escolar. Após a explanação e consulta aos presentes, considerando-se as demandas regionais, ofertas similares em outras instituições de ensino, a infraestrutura, o dimensionamento de docentes no Campus e as áreas de atuação do mesmo, definiu-se que para 2014-2016 serão ofertados os seguintes cursos [...].

No *Campus* E, o relato do servidor E1 corrobora essa ideia:

A própria legislação estabelece os objetivos e finalidades das instituições da rede federal da educação profissional, que nossas ações devem estar sempre voltadas para os arranjos produtivos, não só produtivos, mas também sociais, culturais, econômicos, da região. Isso é o nosso norte, os interesses institucionais devem sempre atender as comunidades onde nós estamos inseridos. Por isso, toda vez que pensamos em uma nova ação, principalmente novo curso, é feita uma pesquisa na comunidade. Como regra do instituto, a gente elabora um relatório de desenvolvimento institucional em que se faz um estudo dos interesses de qualificação das pessoas, quais as áreas que elas estão demandando. O que a economia, o desenvolvimento socioeconômico local

encaminha como demanda, como carência de mão de obra qualificada, e a gente procura pensar, planejar e implementar os cursos para atender essas demandas (E1).

Além de atender as demandas locais, possibilitando que a comunidade decida quais serão os eixos tecnológicos atendidos em cada *campus*, outra característica dos Institutos Federais é a verticalização dos cursos. Conforme o PDI (2014-2018), é tarefa dos Institutos Federais concretizar a verticalização do ensino por meio da oferta de cursos de graduação e pós-graduação, como opções de continuidade aos estudos, dentro dos espaços geográficos ocupados pelos seus *campus*. Dessa forma, a Instituição atua em diferentes níveis e modalidades de ensino promovendo a sua verticalização dentro do âmbito da Educação Profissional e garantindo que o interesse da comunidade regional seja atendido, facilitando que esta possa dar continuidade aos estudos. A participação da comunidade nas decisões da Instituição vai ao encontro do estudo de GEMERASCA (2004). O planejamento participativo traz maior transparência e credibilidade ao processo.

Outra evidência de que as relações de interesse institucional, vistas como de interesse público, são consideradas para o planejamento da Instituição, é a participação de toda a comunidade acadêmica para a construção do PDI e dos Planos de Ação. Em trecho extraído do PDI (2014-2018), fica clara a necessidade de o planejamento ser construído de maneira coletiva:

O primeiro elemento é o Plano de Desenvolvimento Institucional (PDI), que é construído com a participação da comunidade acadêmica, tendo como instrumentos norteadores, para sua elaboração: a nova institucionalidade decorrente da legislação de criação dos Institutos Federais; a função social e o Projeto Político Pedagógico (PPP) da Instituição; os parâmetros das metas acordadas com o Ministério da Educação; a análise da cultura organizacional; e a avaliação dos cenários interno e externo. O PDI representa o esforço institucional em pensar seu desenvolvimento, em curto e médio prazo, de uma forma planejada coletivamente.

Como já mencionado, são disponibilizadas ferramentas com a finalidade de coletar a opinião e as necessidades de toda a comunidade acadêmica. Um exemplo é o *Campus C*, que ofereceu a oportunidade para que toda a comunidade decidisse as prioridades a serem atendidas para o próximo ano, a partir de um questionário eletrônico. Foi publicada uma reportagem no site institucional, intitulada “Convite para preencher o formulário Plano de Ação 2017 – Pensando no Futuro”:

A construção do Plano de Ação 2017 do Campus “C” (P.A. 2017), iniciada em junho do presente ano, vem sendo realizada em diferentes etapas a partir de um processo participativo que envolve a comunidade escolar e os setores que compõem a gestão da instituição. Entre suas etapas, destaca-se o momento de sensibilização e articulação da comunidade escolar (alunos, professores e técnicos). Neste momento, gostaríamos

da sua opinião para nos ajudar a decidir as prioridades em nossos investimentos. Para isso, responda aos questionários a seguir levando em consideração a relevância dos mesmos. VOTE CONSCIENTE.

No ano de 2016 os *campi* receberam a informação de que deveriam realizar cortes emergenciais em seus planejamentos orçamentários. Os gestores explicaram que, devido ao pouco tempo hábil, não foi possível realizar outra consulta à comunidade acadêmica. Porém, deixaram claro que o valor previsto somente seria capaz de cobrir as necessidades básicas da Instituição e que, por isso, optaram por priorizar a garantia dos recursos de custeio, em busca de garantir o funcionamento da Instituição. Ou seja, procuraram garantir o interesse institucional básico, que é continuar oferecendo uma estrutura mínima para a realização das aulas. A seguir, apresentam-se trechos extraídos das entrevistas em relação a esse assunto:

Pretendíamos fazer uma reunião após a definição do orçamento, para que pudessemos realmente definir as prioridades com a comunidade, infelizmente o valor do orçamento foi enviado no final de semana para nós mandarmos na segunda-feira até às 16 horas. Então, nós não tivemos condições de fazer de uma maneira mais democrática e participativa. Na verdade, tivemos que fazer cortes em todos os lados, de uma forma muito ruim. Nós nos sentimos sem nem tempo de refletir, de consultar os... com essa questão do contingenciamento, nós tivemos a orientação de não deixar recursos para investimento, então basicamente não tinha o que consultar, pois o orçamento mal vai dar para cumprir as despesas obrigatórias de custeio (C1).

Sobre os cortes, foi uma decisão meio que colegiada da gestão do IF, na reunião de CD (colégio de dirigentes, composto por todos os diretores de campus). Nós definimos que por conta do risco de termos o contingenciamento dos recursos em investimento, pois é o que vem acontecendo nos últimos anos. Esses contingenciamentos ou a redução de limite de empenho têm acontecido nas rubricas de investimento, então nós decidimos que iríamos tirar toda nossa demanda de investimento, para tentar receber a maior quantidade possível de recurso de custeio, para manter a instituição funcionando (E1).

No *Campus A*, houve, em 2016, um momento muito importante para toda a comunidade acadêmica, quando foi possibilitada sua participação para decidir qual seria o interesse da Instituição em dar continuidade a uma obra iniciada pela gestão anterior. Trata-se da “Unidade Urbana”, que se constitui na construção de um bloco no centro da cidade, que seria responsável por abrigar cursos do Programa Nacional de Acesso ao Ensino Técnico e Emprego (Pronatec). Este programa foi criado pelo Governo Federal, em 2011, por meio da Lei 12.513/2011, com o objetivo de expandir, interiorizar e democratizar a oferta de cursos de educação profissional e tecnológica no país. Porém, devido à atual situação econômica do país, cursos deste programa não estão mais sendo oferecidos pelo instituto federal.

Em consulta a matérias da época em que foi iniciada, localizou-se uma que registra a assinatura do contrato com a empresa responsável pela obra. A previsão de início dos trabalhos

era dezembro de 2012 e o bloco seria construído em um terreno cedido pelo município; o projeto era de 1.495,80 m<sup>2</sup>. O diretor da época afirma na reportagem que o objetivo da unidade é tornar o *campus* mais próximo da comunidade, facilitando o acesso à Instituição. “Nós também temos um compromisso com o desenvolvimento do município e o desenvolvimento passa antes de tudo pela questão educacional”, disse ele.

Atualmente a obra está parada, com aproximadamente 50% do projeto executado. No início de 2016, logo após tomar posse, a atual gestão precisou decidir o que fazer em relação a ela. A seguir, trechos dos relatos dos gestores do Campus A:

Para dar início a unidade urbana, não foi consultada a comunidade. “Ah, vamos fazer”, por algum motivo ou outro foi feita. No início foi recebido o valor total da obra, mas para um projeto que não caberia naquela área que foi cedida pela prefeitura. Então esse recurso voltou todo, foi feito um novo projeto. Para esse novo projeto o campus recebeu extraorçamentariamente algo em torno de 30% do valor e depois o campus assumiu com seu orçamento. Hoje a obra está parada e para funcionar, além de terminar, contratar pessoal, terceirizado, mobiliário, vai uns R\$ 5.000.000,00. Isso não é viável, pois temos muitas demandas na estrutura já existente (A1).

Acontece que esta obra foi uma decisão que poucas pessoas tomaram, tipo um grupo de três, quatro. Na época tinha Pronatec, Mulheres Mil, cursos FIC, estavam oferecendo um monte de curso. O orçamento era em torno de 15.000.000,00, hoje não chega a R\$ 7.000.000,00. Hoje, pagando os contratos, cumprindo com os percentuais mínimos não sobra quase nada (A2).

Hoje se repensa muito o que vamos fazer com aquilo. É necessário um gasto de 1 ou 2 milhões para finalizar a obra. Porém, precisamos do recurso para garantir o funcionamento aqui na unidade rural. Além do mais, o que nós vamos fazer com aquilo? Tem mais a necessidade de aquisição de móveis e tudo que precisa para colocar em funcionamento, além de servidor, aumento dos gastos com terceirização de serviços. Para nós, hoje aqui é um problema bastante grande (A3).

Conforme a atual gestão, foi nomeada uma comissão de voluntários, com a responsabilidade de avaliar quais seriam as possibilidades de continuidade da obra. A Portaria 239, de março de 2016, mostra que a comissão se constituía de professores, técnicos-administrativos e discentes representantes do *campus*.

Segundo a portaria, a comissão nomeada como Comissão de Estudos sobre a Obra da Unidade Urbana teve como atribuição as seguintes atividades: apuração das motivações que desencadearam a execução da obra; exame da documentação referente ao projeto e aos contratos relativos à obra; levantamento das condições atuais da obra, incluindo os serviços realizados até o momento; elaboração de relatório final que inclua os itens anteriores, além de levantamento fotográfico, parecer sobre a viabilidade da continuidade da obra e sugestões para destinação futura da obra e apresentação do resultado final à comunidade do *campus*.

Uma matéria publicada no site do *campus* com o título “Comissão de Estudos sobre a Unidade Urbana do *Campus A*” apresenta o relatório final dos trabalhos, em reunião geral com a presença de servidores e estudantes. Conforme o estudo realizado pela comissão, a matéria explica que as motivações para a realização do projeto da Unidade Urbana foram a possibilidade de utilização de recursos extraorçamentários do MEC e a expansão de unidades rurais para urbanas. A decisão também foi influenciada pela falta de transporte diário dos alunos do município ao *Campus* na época e pela falta de espaço físico após a expansão da Instituição com a criação de novos cursos e vagas.

Entre as dificuldades enfrentadas, a matéria cita a falência da construtora que iniciou a obra e a escassez de recursos orçamentários. Por fim, após apresentarem uma série de sugestões para a Unidade Urbana, foi deliberado pela maioria dos participantes da reunião que, devido às dificuldades orçamentárias, não seria investido nenhum valor na obra em 2016 e que em 2017 ela não deve ser prioridade. Havendo disponibilidade financeira, haverá outra reunião para deliberar sobre a obra. Além da consulta ao site, foi analisada a ata desta reunião de apresentação do relatório final, na qual se confirmam as informações da matéria e ainda consta que um professor alertou sobre a necessidade de responsabilização em função do uso inadequado de dinheiro público, porém o diretor-geral ressaltou que a reunião não tinha por objetivo julgar se a obra foi ou não uma decisão acertada, pois o cenário econômico da época era favorável. A ata encontra-se assinada por todos os presentes.

Com o objetivo de evitar que novos problemas dessa natureza ocorram, um servidor do *Campus A* explicou: “Nosso plano é elencar não para 4 anos, mas para 8 ou 12, para que, independentemente de quem sejam os próximos diretores, tenham que seguir” (A1). Conforme seu relato, em cada troca do grupo de gestão, que é eleito pela comunidade acadêmica, existe um novo direcionamento de ações. Para ele, esses novos direcionamentos podem afetar negativamente a Instituição, devido à falta de continuidade nos trabalhos. Porém, isso vai totalmente contra o que eles fizeram com a obra da unidade urbana do *campus*.

Em busca de melhor compreender as relações de interesses existentes na instituição objeto de análise, verificaram-se os critérios utilizados para atender uma ação em detrimento de outra, uma vez que neste processo podem existir relações de interesse. Os gestores explicaram que, em momentos de impasse, sempre buscam estudar qual das ações trará maior retorno para a Instituição, ou qual das ações atenderá o maior número de alunos.

Isso pode ser evidenciado nas liberações de despesas com diárias, bem como nos gastos com capacitação. Os gestores explicaram que, antes de autorizar o gasto com capacitação de um servidor, é analisado se ela está prevista no Levantamento das Necessidades de Capacitação

(LNC). Este planejamento é realizado no ano anterior, e nele estão previstas todas as necessidades de capacitação de cada setor. Caso algum servidor solicite participação em uma capacitação que não está prevista no plano, deverá justificar os motivos de sua necessidade. E, ainda, caso dois servidores solicitem participação em um evento onde exista recurso disponível apenas para a liberação de um deles, os gestores explicaram que seria liberado o responsável pelo setor e, que este, posteriormente, faria o papel de disseminador do conhecimento adquirido na capacitação. Em relação à possível necessidade de capacitação de dois responsáveis por setores distintos nada foi relatado. Sobre o interesse institucional na capacitação dos servidores, a entrevistada R3 explicou que “a capacitação está passando pela junta dos pró-reitores para ser analisada a viabilidade de ofertar essa capacitação para o servidor e verificar o interesse institucional em realizá-la”. A seguir, o trecho extraído da entrevista com um servidor do *Campus B* evidencia os critérios utilizados para a tomada de decisão de gastos com capacitação:

Qual é a repercussão dessa capacitação que eu to fazendo? Eu vou fazer ela para ser um multiplicador ou vou fazer ela simplesmente para ter aquele conhecimento específico do servidor? Então, se for pra atender a vários, como um docente, que sei lá, vai trabalhar com três ou quatro cursos, alguma coisa assim, vai se priorizar esse em detrimento do outro. Então sempre buscando esses princípios, do mais amplo pro menos específico (B2).

Para garantir que os interesses da Instituição sejam atingidos, os gestores relataram que buscam recursos junto à prefeitura, a deputados, senadores e até ex-diretores que atualmente possuem influência em Brasília. Um exemplo foi a solicitação de recursos extraordinários para a construção de um ginásio de esporte. Conforme o relato dos gestores, havia a necessidade de possibilitar mais atrativos para os alunos após o horário de aula, tendo em vista que eles possuem um internato, onde residem muitos alunos na estrutura do *campus* e que, no período da noite, muitos não tinham atividades letivas. Preocupados com a questão da drogadição, eles procuram oferecer atividades, como cinema, aulas de dança, música e agora mais um espaço para a prática de esportes.

O recurso para a construção deste ginásio foi disponibilizado por meio de emenda parlamentar de um senador. Com a finalidade de verificar como é feito esse contato, analisou-se o ofício 66/2016, destinado ao senador e assinado em conjunto pela direção do *campus* e a prefeitura municipal. O ofício traz um breve relato da situação atual da Instituição, em relação a número de alunos, orçamento disponível e estrutura do *campus*. Na sequência, entre outras justificativas, aparece o que o entrevistado relatou, sobre a questão do possível envolvimento dos alunos com entorpecentes:

Na oportunidade em que nos dirigimos a Vossa Excelência para cumprimentá-lo pelo seu histórico trabalho na defesa das demandas da Educação, e por extensão das principais questões sociais do nosso País junto ao Senado Federal, vimos por meio deste encaminhar a demanda de extrema importância para o cumprimento de nossa missão como Instituição Federal de ensino na oferta de educação pública de qualidade. [...] Como Instituição de ensino que possui cursos em tempo integral e alunos residentes embora distantes de um centro maior, enfrentamos problemas relacionados a possibilidade do envolvimento destes com entorpecentes, álcool e outras situações que possam prejudicar o pleno desenvolvimento da sua formação ou até mesmo colocando-os em situação de risco. Neste interim, a Instituição esforça-se em ações preventivas que envolvam os alunos em atividades saudáveis que ocupem o tempo extraclasse, principalmente relacionadas ao esporte; [...] Na certeza de Vossa costumeira compreensão e certos de vosso tradicional empenho no atendimento de demandas que envolvem o desenvolvimento da educação, desde já agradecemos reiterando protestos de elevada estima e consideração colocando-nos a disposição, para estabelecimento de uma parceria duradoura e que possa gerar excelentes frutos.

Como é possível observar, realmente a solicitação orçamentária busca atender aos interesses da Instituição como um todo, uma vez que tem por objetivo atender demanda de um grande número de alunos. Por outro lado, surge um questionamento sobre qual é o nível de interesse institucional desta e de outras solicitações de recursos extraorçamentários. Buscou-se, então, compreender se a Instituição era considerada a união de todos os *campi* ou se cada *campus* se considerava uma instituição. Essa dúvida foi sanada a partir do relato extraído da entrevista do servidor A1:

O problema é que ainda não existe uma cultura de interesse institucional estabelecida, isso é um trabalho que deve ser feito, existe muito a cultura do “meu departamento”, o “meu laboratório”, tanto isso é verdade que dizem: “o laboratório do professor tal”. Mas a verdade é que ele é da instituição. Ainda temos muito chão para andar para chegar nessa cultura institucional e me incluo nessa. A forma com que nossa instituição foi organizada levou a isso, nós somos hoje uma federação de *campi*, não um instituto. Existe uma rachadura muito grande, inclusive no nosso colégio de dirigentes. [...] Quando você reúne os diretores é uma disputa, cada um pelo seu *campus*, não é a instituição. Isso tem que ser cultura da instituição, isso nós estamos batendo muito nessa tecla, dizendo: pessoal, vamos pensar na instituição, amanhã não vamos mais estar aqui mas a instituição sim (A1).

Para ele, devido ao pouco tempo de criação da rede (8 anos), muitos ainda não têm uma visão de interesse institucional. Dentro dos *campi*, ainda há pessoas que possuem interesses pessoais e um exemplo disso são professores se considerarem donos dos equipamentos e/ou laboratórios, não lembrando que essas aquisições provêm de recursos públicos, devendo ser utilizadas por todos em prol da educação. Os relatos a seguir representam essa ideia:

É uma briga muito antiga aqui no *campus*, por que um professor briga “ah, eu gostaria de ter o meu próprio orçamento para gastar como eu quiser dentro do *campus*. Se eu

quiser viajar, comprar equipamentos... por que o outro curso pode viajar e a gente não pode? Então, é uma coisa muito complicada (B3).

Isso é algo pelo qual eu brigo muito. Não tem dono de sala, nem de laboratório, nem de equipamento, é da instituição. Eu mesma elaborei vários projetos de laboratório e não me julgo dona de nenhum deles, ao contrário, quanto mais pessoas utilizarem a gente vai tá otimizando o recurso público (C1).

Os entrevistados citaram ainda como uma forma de garantir que os interesses da Instituição sejam alcançados a busca por outras possibilidades de recursos extraorçamentários. Os gestores pretendem incentivar isso por meio de projetos de pesquisas financiados por órgãos de fomento, tanto por instituições públicas, quanto buscando o apoio de outras entidades. Segundo eles, quando determinado projeto é aprovado pelas entidades responsáveis por fomentar o recurso, já vem carimbado para aquela determinada ação.

Por fim, é possível afirmar que existe um empenho por parte dos gestores em viabilizar a Instituição, para que ela continue a cumprir seu papel frente às comunidades em que atua. Ao mesmo tempo, existe uma minoria que busca limitar a utilização da estrutura da Instituição, argumentando que determinadas conquistas estão atreladas ao empenho de poucas pessoas, o que dificulta o uso de recursos por toda a comunidade acadêmica.

#### *4.5.2.1 Análise da subcategoria relações de interesses institucionais*

Como definido no Capítulo 3, a subcategoria interesse institucional será estudada a partir do conceito de Bueno (2008). Para o autor, o interesse institucional é um interesse jurídico especialmente qualificado, porque transcende o interesse individual das partes. Ele entende que o interesse institucional também pode ser compreendido como o interesse público. A seguir, as evidências coletadas em relação a essa subcategoria serão confrontadas com a literatura sobre o tema.

Durante a análise dessa subcategoria, a transparência revelou-se como um fator-chave para garantir as finalidades da instituição. A participação ativa da comunidade acadêmica em todo o processo orçamentário potencializa a probabilidade de que os interesses institucionais sejam preservados. Conforme Cruz e Ferreira (2008) e Cruz (2015), a transparência deve ser conceito de presença assídua em tudo que se relaciona ao setor público. Cruz (2015) explica que a transparência aumenta a democracia, divulgando como as decisões são tomadas e as preferências alocativas definidas. Conforme a autora, isso possibilita a intervenção da coletividade na eliminação da soberania de interesses particulares em detrimento do interesse público.

Ainda em relação à importância da transparência no processo orçamentário, Carvalho (2016) explica que a Lei Complementar 101/2000 reforça que “a responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas [ . . .]” (BRASIL, 2000).

Outro fato em destaque na análise das entrevistas foi o relato do servidor A1, que afirma: “a cada troca do grupo de gestão existe um novo direcionamento de ações”. Recordando o que está previsto no PDI 2014-2018, as ações a serem planejadas anualmente devem seguir as definições nele estabelecidas, em busca de atingir os objetivos e metas definidos. Sendo o PDI um plano que norteia as ações que devem ser seguidas pela instituição em um período de cinco anos, surge o questionamento de como é possível a cada troca de gestão no *campus* (que ocorre a cada quatro anos) surgir um novo direcionamento de ações. Essa questão é respondida por Francisco *et al.* (2012), pois os autores explicam que o PDI é um documento dinâmico e flexível, mas que determina um posicionamento concreto da instituição de educação a partir de pressupostos vinculados à competitividade. Sendo assim, devido a essa flexibilidade citada pelo autor, a nova gestão tem a possibilidade de, na medida do possível, moldar suas ações conforme seus interesses.

Quando questionados sobre os critérios utilizados para atender uma ação em detrimento de outra, os entrevistados evidenciaram que buscam, na maioria das vezes, priorizar as ações que trarão maior retorno para a instituição, para os alunos e para a sociedade. O maior retorno que a instituição pode fornecer à sociedade é formar cidadãos capazes de impulsionar o desenvolvimento sustentável (PDI 2014-2018).

Ainda como evidência de que a Instituição busca atender aos interesses institucionais, conforme o conceito apresentado por Bueno (2008), é apresentada a fala do servidor B2, o qual explica que, durante as decisões de alocação de recursos, busca-se sempre atender ao maior número de envolvidos, sempre partindo do mais amplo para o mais específico.

As evidências relacionadas a essa categoria apontaram que os interesses pessoais pouco predominam em detrimento dos interesses da organização. Embora prevaleça uma preocupação para que a Instituição realmente atinja os objetivos a que se propôs, foi possível observar que existem alguns grupos que limitam a utilização da estrutura, o que pode potencializar o atendimento de interesses individuais. Possivelmente, o interesse institucional impera devido ao fato de existir uma ampla normatização interna sobre o uso dos recursos, a qual ainda pode ser aprimorada. Outro ponto positivo é o fato da tomada de decisão ser colegiada, como consta nos relatos dos entrevistados. A transparência nas ações, na medida do possível, minimiza a

existência de poder, bem como o predomínio de outros interesses que não sejam os da instituição.

#### 4.6 ISOMORFISMO NO PROCESSO ORÇAMENTÁRIO

Ainda utilizando os fundamentos teóricos da perspectiva interpretativista, por meio da perspectiva sociológica e da teoria institucional, buscou-se caracterizar a presença de isomorfismo no processo de planejamento e elaboração da distribuição interna de recursos dos *campi* analisados. A categoria isomorfismo foi conceituada a partir da ideia apresentada por Hawley (1968). O autor afirma que isomorfismo é o conceito utilizado para descrever o processo de homogeneização, pois ele representa um processo que força uma parte da população a outra devido a pertencerem ao mesmo grupo de condições ambientais.

A categoria isomorfismo será analisada por meio da perspectiva da nova sociologia institucional, que questiona os motivos que levam as organizações a parecerem similares, bem como quais são os processos e as pressões que aperfeiçoam as organizações (SCAPENS, 2006). Nessa categoria foram caracterizadas três subcategorias: coercivo, mimético e normativo.

##### 4.6.1 Isomorfismo coercivo

Nesta seção, serão descritas as evidências relacionadas à subcategoria isomorfismo coercivo. Descrevem-se fatos que indicam a existência desse tipo de isomorfismo no planejamento da distribuição orçamentária da instituição federal de ensino pública em que este estudo foi desenvolvido.

A Instrução Normativa 01/2016 – IF, é a primeira evidência da existência de isomorfismo coercivo. Ela apresenta os princípios que devem ser seguidos para a construção do Plano de Ação, buscando a homogeneização da forma como este planejamento deverá ser construído, apresentando inclusive os passos e responsáveis de cada fase do Plano de Ação.

Outra evidência da existência de isomorfismo coercivo são resoluções utilizadas para a distribuição de recursos entre as ações de capacitação, ensino, pesquisa e extensão. Essas resoluções buscam a homogeneização da distribuição de recursos para tais ações entre os *campi* que compõem a rede. Todos os entrevistados citaram a necessidade de observá-las durante a distribuição interna de recursos. A Resolução 114/14 trata do percentual mínimo (5%) que deve ser destinado para a capacitação dos servidores; a Resolução 18/15 trata do percentual mínimo (1,5%) que deve ser destinado ao Programa Institucional de Bolsas de Extensão (PIBEX); a

Resolução 22/15 prevê a destinação de 1,5% para o Programa Institucional de Bolsas de Ensino (PIBEN) e, por fim, a Resolução 32/15 prevê a destinação de 1,5% para Auxílio Institucional de Incentivo a Produção Científica e/ou Tecnológica (AIPCT).

O isomorfismo coercivo também é evidenciado quando a servidora R2 cita a necessidade de todos os *campi* seguirem o que está previsto no PDI:

Nós temos o PDI que é o planejamento de médio prazo. [...] O PDI é lei, tem o dispositivo legal para as instituições federais de ensino. O PDI para os IFs é discutido no fórum dos pró-reitores de desenvolvimento institucional e o ponto positivo é que ele começou a ser planejado junto com a criação dos IFs, então sempre tem a mesma validade que uma gestão do reitor (R2).

A comprovação desta exigência foi observada no PDI 2014-2018, como se constata no seguinte trecho:

As ações a serem planejadas e executadas anualmente devem seguir as definições estabelecidas no PDI. Em especial, as ações devem ser planejadas para que se consiga, no longo prazo, atingir os objetivos e metas definidos neste plano. As ações, de forma mais detalhada, serão planejadas, no curto prazo, através dos planos de ações anuais, que devem utilizar este documento como base. O processo de acompanhamento do plano será realizado anualmente, com base na verificação dos objetivos e das metas que foram atingidas no período de avaliação.

Ainda, com o objetivo de confirmar a imposição legal do PDI, realizou-se uma pesquisa no site da instituição, por meio da qual se constatou que ele é uma exigência do Decreto 5.773/2006:

A elaboração do PDI das instituições de ensino superior é uma exigência, conforme o Decreto nº 5.773, de maio de 2006. Ele estabelece o PDI como um dos requisitos para o credenciamento das instituições junto ao MEC. O Artigo 16 do Decreto 5.773/06 apresenta os elementos mínimos que devem estar contidos no PDI: missão, objetivos e metas, histórico de implantação e desenvolvimento, PPI, cronogramas, organização didático-pedagógica, perfil de pessoal, dentre outros itens. Dentre as Diretrizes para a Elaboração do PDI apresentadas no documento do Fórum de Desenvolvimento Institucional, podem ser citados os documentos: Plano Nacional de Educação, naquilo que diz respeito às atividades fins dos Institutos Federais de Educação, Ciência e Tecnologia; Plano Plurianual; Lei de Diretrizes e Bases da Educação; Lei de criação dos IF; Diretrizes e Concepções dos IF; Relatórios de avaliação institucional (CPA) e Plano de Desenvolvimento Institucional – 2009-2013.

Outra evidência relacionada ao isomorfismo coercivo é a necessidade de todos os *campi* precisarem aguardar a aprovação da matriz Conif, bem como a LOA, para, finalmente, terem o conhecimento de quais serão os valores orçamentários disponíveis para o orçamento. Além disso, frente aos contingenciamentos que vêm ocorrendo de maneira coerciva nos últimos anos,

todos os *campi* necessitam realizar ajustes em busca de adequarem suas necessidades aos recursos disponíveis. Por fim, a necessidade de consulta à comunidade para a construção do orçamento anual também é uma exigência legal, prevista do PDI 2014-2018.

#### 4.6.2 Isomorfismo mimético

Nesta seção, serão descritas as evidências relacionadas à subcategoria isomorfismo mimético. Descrevem-se fatos que indicam a existência desse tipo de isomorfismo no planejamento da distribuição orçamentária da instituição federal de ensino pública em que este estudo foi desenvolvido.

Frente ao momento de incerteza que toda a rede federal de educação enfrenta, observou-se que os *campi* objetos de estudo desta análise buscam maneiras semelhantes para solucionar seus problemas orçamentários. Conforme relatos dos entrevistados, assim como ocorreu em outros momentos de escassez de recursos, os gestores de cada *campus* então indo em busca de orçamento por meio de emendas parlamentares, com o auxílio de políticos influentes. Além dos projetos submetidos em separado pelos *campi*, um dos entrevistados apontou a necessidade da união de toda a rede em busca de recursos que sejam capazes de suprir suas necessidades. Outro meio utilizado para conseguir recursos extraorçamentários é a solicitação por meio de TED. Os entrevistados explicaram que, em momentos em que existem necessidades orçamentárias urgentes, vêm realizando solicitação de recursos por meio desses termos.

Ainda em meio à incerteza, servidores que estão atuando em cargos de gestão e que ainda não possuem experiências de como deve ocorrer o planejamento orçamentário explicaram que buscam conhecer os meios pelos quais outros *campi* realizam seu planejamento, desde ferramentas utilizadas para coletar necessidades da comunidade acadêmica, até necessidades orçamentárias que cada área pode apresentar. Isto se conforma a partir de relatos como “sim, foi utilizada a maneira com que o *Campus* “X” planejava” (B3); “lá eles já têm critérios bem consolidados, eu trabalhava lá anteriormente” (D2); “Troquei uma ideia com um colega de outro *campus*, conheci ele em uma viagem e conversamos” (E1); e “a gente trocou uma ideia lá, pois tínhamos metas em comum” (E3).

Essa troca de informações influencia também na forma como o orçamento é inicialmente planejado. Praticamente todos os gestores informaram que utilizam como base para o planejamento do próximo exercício o orçamento do ano anterior, aplicando-lhe um percentual de reajuste. Apenas um dos entrevistados afirmou que realiza o planejamento base-zero, sem considerar valores anteriores.

Outro indício da existência de isomorfismo mimético é observado no momento em que os gestores tomaram conhecimento do percentual que seria contingenciado para o próximo exercício. Gestores que já haviam atuado no planejamento orçamentário em anos anteriores tinham a experiência de que, na maioria das vezes, os recursos de investimento são os que sofrem maiores cortes. Sendo assim, mesmo sendo o recurso mais necessário para colocar em funcionamento os *campi* em implantação, foi decidido que todos iriam prever recursos apenas de custeio, em busca de garantir o recebimento do maior volume possível do orçamento de 2017. No entendimento dos servidores que atuam nos *campi* em implantação, é melhor priorizar a manutenção das ações básicas da Instituição do que prever recursos que podem, posteriormente, não serem liberados.

#### **4.6.3 Isomorfismo normativo**

Nesta seção, serão descritas as evidências coletadas por meio de entrevistas, análise documental e de observação, relacionadas à subcategoria isomorfismo normativo. Descrevem-se fatos que indicam a existência desse tipo de isomorfismo no planejamento da distribuição orçamentária da instituição federal de ensino pública em que este estudo foi desenvolvido.

A única evidência relacionada ao isomorfismo normativo foi apresentada pelo servidor E1, o qual explicou que, em experiência anterior como diretor de um *campus* pertencente a outra rede, existia uma associação dos dirigentes dos institutos federais do RS. Conforme E1, as emendas parlamentares eram solicitadas de maneira coletiva, não beneficiando apenas uma unidade, mas distribuindo o recurso entre todas as unidades participantes.

#### **4.6.4 Análise das subcategorias isomorfismo coercivo, mimético e normativo**

Como definido no Capítulo 3, as subcategorias isomorfismo coercivo, mimético e normativo serão estudadas a partir dos conceitos de DiMaggio e Powel (1983). Em relação ao isomorfismo coercivo, os autores afirmam que está diretamente relacionado à influência política e a legitimidade. Explicam que é resultado de pressões formais e informais. Nesse caso, as mudanças podem ocorrer por força de lei.

As evidências coletadas em relação à existência de isomorfismo coercivo na instituição pesquisada estão relacionadas, inicialmente, à existência de instruções normativas e resoluções internas. Esses elementos internos de normatização buscam a homogeneização do planejamento

do Plano de Ação e, também, a equidade na distribuição de recursos para atenderem as ações de capacitação, ensino, pesquisa e extensão.

A moldagem do orçamento pela força do isomorfismo coercivo também foi evidenciada por meio da exigência de todos os *campi* seguirem o Decreto 5.773/2006, que dispõe sobre o exercício das funções de regulação, supervisão e avaliação de instituições de educação superior e cursos superiores de graduação e sequenciais no sistema federal de ensino. Conforme o Decreto, o Plano de Desenvolvimento Institucional é um requisito básico para o credenciamento de uma instituição de ensino junto ao MEC. Coser e Machado-Da-Silva (2004) dizem que o governo pode ser citado como um exemplo de isomorfismo coercivo, pois é responsável pela determinação de leis. Em relação às instituições de ensino, Diniz *et al.* (2015) afirmam que a regulamentação hegemônica das instituições, que devem submeter-se à legislação exigida pelo MEC, classificando essa homogeneidade como isomorfismo coercivo.

Baêta, Brito e Moreira (2014) explicam que o setor público está sempre sujeito às influências políticas e pressões constantes para atender um ou outro padrão institucionalizado. Para eles, a Constituição Federal de 1988 é o ordenamento jurídico seminal para que práticas gerenciais chegassem à realidade da administração pública brasileira e, conseqüentemente, as instituições federais de ensino brasileiras seguidas por tantas outras legislações que disciplinassem sua implementação. Eles afirmam ainda que a homogeneização é imposta, dentre outros motivos, pelas regulamentações de órgãos fiscalizadores governamentais.

Outra evidência da existência de isomorfismo coercivo é a necessidade de todos os *campi* aguardarem a aprovação da matriz Conif para, finalmente, terem o conhecimento do real valor orçamentário que será disponibilizado no exercício seguinte. Vicente e Portugal (2014) também desenvolveram um estudo sobre o isomorfismo coercivo, embasado na teoria institucional, porém tiveram por objetivo analisar o fenômeno das aquisições, estratégias pelas quais as corporações multinacionais procuram quando decidem crescer, aumentar a competitividade, em novos mercados.

Teixeira *et al.* (2016) constataram a presença do isomorfismo coercivo em sua pesquisa, que tinha como objeto de estudo uma operadora de planos de saúde. Já Betaressi e Parisi (2016) identificaram evidências do isomorfismo coercivo em seu estudo relacionado às práticas de planejamento estratégico e custos nas empresas do segmento de concessionárias privadas de serviços públicos de água e esgoto. Assim como nesta pesquisa, Silva e Teixeira (2016) apontam a existência do isomorfismo coercivo em um instituto federal. Citam como exemplo as exigências do MEC em cumprir a missão de compreender a região no qual está inserido.

Em relação ao isomorfismo mimético, DiMaggio e Powel (1983) entendem que ocorre devido às organizações apresentarem uma tendência de se modelarem como outras organizações quando o ambiente cria uma incerteza ou quando os objetivos são ambíguos, ou até mesmo frente a tecnologias não tão bem compreendidas.

Durante o relato dos entrevistados, ficou evidente que os diferentes *campi* buscam assemelhar-se para enfrentarem o momento de incerteza que toda a rede federal de educação vem enfrentando. Dentre os elementos que viabilizam a moldagem do orçamento pelo mimetismo, é possível citar: a busca por recursos extraorçamentários por meio de emendas parlamentares; a utilização de Termos de Execução Descentralizada; a troca de ideias em relação ao planejamento orçamentário entre servidores inexperientes e servidores mais antigos; o uso de dados relacionados ao ano anterior para serem tomados como base para o planejamento do próximo exercício; bem como a decisão de priorizar os recursos de custeio em detrimento do investimento frente ao contingenciamento anunciado pelo governo.

Corroborando esses achados, Silva e Teixeira (2016) também citam a internalização e o uso do planejamento nas instituições de ensino como um processo de isomorfismo mimético. Já Betaressi e Parisi (2016), em seu estudo relacionado às práticas de planejamento estratégico e custos nas empresas do segmento de concessionárias privadas de serviços públicos de água e esgoto, identificaram evidências do isomorfismo mimético, ocasionado pela similaridade de metas contratuais e rotatividade de colaboradores. Confirmando os achados desta pesquisa, Machado-da-Silva e Vizeu (2007) observaram em seu estudo que o isomorfismo mimético se processa na adoção, por parte de determinada organização ou grupo, de procedimentos e arranjos estruturais implementados por outras organizações ou grupos, com a finalidade de reduzir a incerteza ocasionada por problemas tecnológicos, objetivos conflitantes e exigências institucionais.

Por fim, em relação ao isomorfismo normativo, DiMaggio e Powel (1983) afirmam que se refere à ligação das organizações com a profissionalização. As organizações que atuam no mercado enfrentam pressões constantes pelo aumento da eficiência competitiva e, por isso, o isomorfismo normativo encoraja a homogeneização das organizações, com o objetivo de assegurar o fornecimento dos mesmos benefícios e serviços para todos os competidores.

A evidência relacionada ao isomorfismo normativo foi apresentada pelo servidor E1, o qual explicou que em experiência anterior como diretor de um *campus* pertencente a outra rede, existia uma associação dos dirigentes dos institutos federais do RS. Conforme ele, as emendas parlamentares eram solicitadas de maneira coletiva, não beneficiando apenas uma unidade, mas distribuindo o recurso entre todas as unidades participantes.

Silva e Teixeira (2016) também evidenciaram a existência do isomorfismo normativo ligado à formação dos docentes, que inserem elementos da sua formação de origem nos cursos. Nesta pesquisa, foi observado que os cursos de Meio Ambiente e Gestão Ambiental apresentam um enfoque mais relacionado à área de Biologia, porque foram formatados por biólogos.

Segundo Souza, Claro e Tinoco (2012), o isomorfismo normativo está associado com profissionalização, ou seja, com a luta coletiva dos membros de uma ocupação para definir as condições e os métodos do seu trabalho, para controlar a produção e para estabelecer uma base cognitiva e legítima para sua autonomia ocupacional. Para eles, as universidades são consideradas centros de desenvolvimento de normas organizacionais, da mesma maneira que as associações profissionais são um veículo para definição e promulgação de regras sobre organizações e comportamento profissional.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O orçamento público busca a satisfação da necessidade coletiva e, portanto, a forma como é planejado afeta diretamente as mais diversas esferas e instituições do Brasil. Esta pesquisa considerou o orçamento como um instrumento socioinstitucional, ou seja, mais do que um instrumento técnico. Foi desenvolvida a partir de fundamentos teóricos da perspectiva interpretativista, que percebem o orçamento como um fenômeno socialmente construído. Nessa perspectiva, o controle gerencial não apresenta uma função técnica racional direcionada e servida por operações internas da organização.

Nesta seção apresentam-se os principais resultados e contribuições da pesquisa, assim como as limitações do estudo e as sugestões para pesquisas futuras. Sendo assim, primeiramente reporta-se aos objetivos específicos, ao objetivo geral e aos pressupostos da pesquisa.

A partir da descrição do processo de elaboração do orçamento público, pôde-se identificar o caminho percorrido até a aprovação final da LOA. Inicialmente, a proposta anual identificada de cada *campus* e Reitoria é planejada por uma comissão nomeada no FORPLAN. Em seguida, essa proposta precisa ser aprovada e homologada pelo CONIF e, ainda, encaminhada para a SETEC, para aprovação final. Por fim, a proposta orçamentária aprovada é repassada aos *campi* para que iniciem o planejamento do ano seguinte. Porém, até a aprovação da LOA os recursos previstos ainda podem sofrer contingenciamentos por parte do governo federal.

A análise da Lei 11.892/08 possibilitou conhecer a estrutura organizacional do Instituto Federal, onde foi evidenciada a necessidade de uma proposta anual identificada para cada *campus* e Reitoria. Constatou-se a autonomia administrativa das unidades gestoras, que são as responsáveis pela decisão de como será realizado o detalhamento das despesas. O estudo do Manual da Matriz Orçamentária 2016 permitiu identificar quais metodologias, cálculos e parâmetros foram utilizados para chegar-se ao valor da matriz orçamentária anual de cada *campus*.

Constatou-se que a matriz orçamentária é dividida por blocos: Pré-expansão, Expansão, Reitoria, Ensino a Distância, Assistência Estudantil, Pesquisa Aplicada e Extensão Tecnológica. Cada um dos níveis de ensino é dividido em três grupos com base no custo: cursos com baixo custo, custo médio e custo alto. Para identificar o número de alunos matriculados em cada curso, são extraídos dados do SISTEC e, conforme o custo do curso, cada aluno recebe um peso (custo baixo – peso 1; custo médio – peso 1,75 e custo alto – peso 2,5). Portanto, calcula-se o

orçamento anual com base na categoria dos *campi*, tipos e pesos dos cursos e número de alunos matriculados. Também serão considerados os índices do IPCA e IDH.

A descrição do processo de distribuição interna do orçamento permitiu compreender como os recursos são alocados após a aprovação da Matriz Conif. Neste momento, cada unidade gestora inicia seu planejamento para o próximo exercício. Por meio dos relatos dos entrevistados e da análise dos documentos ficou evidenciado que todos os *campi* analisados observam o PDI. Essa ferramenta é construída de maneira conjunta com toda a comunidade acadêmica e busca detalhar as ações que serão realizadas nos próximos cinco anos.

O PDI cita a necessidade de todas as unidades orçamentárias realizarem seus planejamentos anuais por meio do Plano de Ação (PA). A IN 01/2016 trata sobre a forma como o PA deve ser elaborado, recomendando que sugestões devem ser colhidas por meio do envolvimento dos três segmentos que compõem a comunidade acadêmica. O cumprimento de todas essas exigências foi evidenciado na construção do PA 2016. A análise de um plano revelou que a previsão de recursos é classificada como recurso da matriz orçamentária ou recurso extraorçamentário.

Para a formulação do PA, inicialmente é realizada a nomeação de uma comissão responsável. Por meio das atas das reuniões destas comissões, foi possível verificar que elas trabalham de maneira ativa em busca de otimizar o planejamento do exercício seguinte. Segundo a IN 01/2016, são disponibilizadas ferramentas para coleta das necessidades de todos os membros da comunidade acadêmica. Após sua construção, o PA é submetido ao CONCAMP e, posteriormente, ao CONSUP, para aprovação final.

Revelou-se como um ponto com necessidade de melhoria no PA, o exagero nos valores previstos como extraorçamentários. Uma vez que somente as ações previstas no PA poderão ser executadas no decorrer do ano seguinte, os envolvidos procuram prever todas as necessidades que poderão ser apresentadas, porém elas não seriam capazes de ser realizadas em apenas um ano. Outro ponto de melhoria é o fato de não enumerar uma ordem de prioridades que serão atendidas por meio da liberação de recursos extraorçamentários, ficando de maneira subjetiva a forma como essas ações serão selecionadas.

Para a organização das prioridades que serão atendidas, os gestores explicaram que buscam, inicialmente, atender as necessidades básicas para o funcionamento da Instituição. Em seguida, procuram atender aos percentuais mínimos que devem ser distribuídos para o ensino, pesquisa, extensão e capacitação de servidores. O restante é alocado conforme as demandas e interesses de cada *campus*. Em relação aos recursos extraorçamentários, os gestores esclarecem que podem ser obtidos por meio de emendas parlamentares ou TEDs. Por fim, ficou evidenciada

a preocupação com os contingenciamentos que vêm ocorrendo durante a liberação de recursos orçamentários. Nesse sentido, em uma nota publicada no site da Instituição, o dirigente explica que a redução do orçamento poderá comprometer as atividades da Instituição.

Este estudo ainda teve como objetivo verificar o papel do orçamento como um instrumento que envolve relações de poder e interesses institucionais. Apurou-se que o poder está, na maioria das vezes, na coletividade, uma vez que toda a comunidade acadêmica está envolvida no processo de planejamento orçamentário. Um dos entrevistados mencionou que funções gratificadas já foram utilizadas como ferramentas de poder, porém, em gestões passadas. Na maioria dos casos, os interesses institucionais prevalecem sobre os interesses pessoais, ficando apenas algumas situações pouco esclarecidas, como a redistribuição de recursos no final do ano. Salienta-se que existe um empenho por parte da equipe gestora para que a Instituição continue a cumprir seu papel frente às comunidades em que atua, ficando a cargo de uma minoria a busca por limitar a utilização da estrutura institucional.

Revelou-se com um dos fatores-chave para a garantia dos interesses institucionais serem priorizados, o fato da construção do orçamento ser configurada de maneira participativa, sendo oportunizada uma ferramenta online para que toda a comunidade acadêmica pudesse expor suas necessidades. Durante esse processo de construção do orçamento, após a análise dos dados dos casos extremos, foi observado que nos campi menores existe maior flexibilidade em relação a tomada de decisões, pois os entrevistados explicaram que com um número menor de pessoas envolvidas, torna-se mais fácil chegar-se a um consenso. Os dados relacionados ao campi mais antigos, evidenciaram que devido ao fato de os responsáveis pelo planejamento orçamentário serem, na maioria das vezes, servidores com maior tempo de serviço na instituição, estes apresentam um determinado grau de resistência, o que acaba dificultando o processo.

O último objetivo específico era compreender como o processo de isomorfismo molda o orçamento. A existência de isomorfismo coercivo foi evidenciada pelo fato de todos os *campi* destinarem os mesmos percentuais para pesquisa, ensino, extensão e capacitação de servidores, seguindo instruções normativas internas da Instituição. Outra evidência encontrada foi que todos os *campi* devem utilizar as mesmas ferramentas de planejamento, PDI e PA. Também por força de lei, para a construção desses instrumentos, todas as unidades devem realizar consulta à comunidade acadêmica.

Em relação ao isomorfismo mimético, frente à incerteza que toda a rede federal de educação vem enfrentando, foi evidenciado que os *campi* objeto de análise deste estudo assemelham-se em busca de solução para os problemas orçamentários. Essa indefinição tem

feito com que todos os diretores sigam em busca de orçamento, com apoio da influência da bancada federal.

Existe também a troca de conhecimento entre servidores sobre como devem realizar a construção do PA. O maior indício da existência de isomorfismo mimético é a decisão de todos os *campi* priorizarem a necessidade de recursos de custeio para o próximo período, mesmo que alguns possuíssem maior necessidade de recursos de investimento. Essa decisão foi tomada com base no conhecimento prévio de gestores mais antigos, que, em anos anteriores, observaram que os recursos de investimento são os que mais sofrem cortes. Essa troca de informações ocorre principalmente entre *campi* mais antigos e *campi* em implantação, uma vez que estes possuem servidores que estão participando pela primeira vez do processo orçamentário. Portanto, mesmo sendo o recurso de investimento o mais necessário para a implantação dos novos *campi*, estes compreenderam que com base em fatos ocorridos nos períodos anteriores, a melhor opção seria priorizar a previsão de recursos de custeio.

Por fim, a existência do isomorfismo normativo foi evidenciada quando um servidor citou que existia uma associação dos dirigentes dos institutos federais do RS, a qual era responsável por solicitar emendas parlamentares de maneira coletiva, beneficiando todas as unidades participantes.

Em referência aos pressupostos desta pesquisa, o primeiro afirmava que o processo orçamentário de uma instituição pública de ensino envolve relações de poder e interesses institucionais em sua formulação, analisando o fenômeno sob a ótica da nova economia institucional. Foi possível confirmar parcialmente que o processo orçamentário da instituição objeto de análise envolve relações de poder e interesse institucional, porém os interesses institucionais predominam, na maioria das vezes, sobre os particulares.

Um importante aspecto revelado pela pesquisa foi o fato de a transparência potencializar a eficiência no uso dos recursos públicos. Mesmo tendo sido evidenciado no relato de um dos entrevistados que relações de amizade com a Reitoria poderiam influenciar na distribuição dos recursos orçamentários, observou-se que em um processo onde a transparência é predominante, esse tipo de comportamento é minimizado. Sendo assim, a transparência e a regulamentação emergem como sugestão para a melhoria da gestão das organizações.

O segundo pressuposto supunha que o processo orçamentário de uma instituição pública de ensino é moldado pelos três tipos de isomorfismo, segundo DiMaggio e Powell (1983), em conformidade com a nova sociologia institucional. Isso foi possível confirmar, pois se observou que os três tipos de isomorfismo atuam simultaneamente, norteados o processo orçamentário. Portanto, os *campi* pesquisados assemelham-se entre si, o que confirma o segundo pressuposto.

Há influência dos três tipos de isomorfismo, com destaque para o isomorfismo coercivo. O isomorfismo normativo é o que menos prevalece.

As contribuições gerenciais desta pesquisa lançam luzes a um novo olhar sobre orçamento público. Acredita-se que fornece subsídios importantes a partir das reflexões aqui propostas para as instituições públicas, no tocante das relações de poder e interesses institucionais que podem envolver o planejamento e execução orçamentária.

Como limitação desta pesquisa, pode-se citar o fato de a autora ser servidora de carreira da instituição analisada. Isso permite um maior acesso à informação, mas pode ser um fator inibidor nas respostas dos entrevistados. Uma pesquisa por meio 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.

Como possibilidade de estudos futuros, sugere-se analisar as semelhanças e diferenças existentes no planejamento orçamentário das três redes de Institutos Federais pertencentes ao Rio Grande do Sul, ou até mesmo, em outras redes do Brasil. Também se pode comparar os resultados encontrados em instituições públicas, sejam elas institutos ou universidades federais, com universidades comunitárias ou até com ações negociadas na bolsa, objetivando averiguar se existem relações de interesse e poder, assim como verificar se essas relações são maiores ou menores dependendo do tipo de instituição. A replicação desta pesquisa em outras organizações auxiliará a aumentar a validade dos resultados aqui descritos. Os resultados encontrados em pesquisas similares podem contribuir com a generalização teórica e complementar o desenvolvimento teórico do tema.

Outra sugestão é identificar os critérios utilizados pela SETEC para a liberação de recursos via TEDs, realizando consultas diretamente com a secretaria, uma vez que esses dados devem ser transparentes. De posse dessas informações, pode-se propor uma discussão que aponte critérios alternativos para essa distribuição, uma vez que envolve recursos públicos. Por fim, sugere-se, ainda, a aplicação de técnicas de pesquisa quantitativa a fim de comparar os valores previstos nos PAs em relação aos valores efetivamente realizados no período.

## REFERÊNCIAS

- ABDEL-KADER, M.; LUTHER, R. IFAC's conception of the evolution of management accounting. *In: M.J. EPSTEIN; J.Y. LEE (eds.). Advances in management accounting*. Greenwich, Elsevier, v. 15, p. 229-247. 2006.
- ALMEIDA, E. H. **A aplicabilidade do orçamento impositivo**. 2015. 79 f. Monografia (Graduação em Direito) - Faculdade de Ciências Sociais e Jurídicas, Centro Universitário de Brasília, Brasília, 2015.
- 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**, Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, v. 20, n. 3, p. 65 – 99, 2009.
- ALVES, C. G. **A atuação dos IFs frente ao sistema nacional de pós-graduação: uma reflexão a partir da Lei 11.892/2008**. 2016. Tese (Doutorado em Educação) – Universidade Federal do Rio Grande do Sul – UFRS, Porto Alegre, 2016.
- ANSARI, S.L.; EUSKE K.J. Rational, rationalizing and reifying uses of accounting data in organizations. **Aganizations and Society**, n. 12, p. 549-570, 1987.
- ANTHONY, R. N.; GOVINDARAJAN, V. **Sistemas de controle gerencial**. São Paulo: Atlas, 2002.
- ANTHONY, R. N.; REECE, J. S. **Management accounting: text and cases**. 5 ed. Illinois: Richard D. Irwin, 1975.
- ARAÚJO, A. **Formação pedagógica docente: movimentos e iniciativas de instituições de ensino**. Dissertação (Mestrado em Educação) – Universidade Estadual de Londrina, Londrina, 2014.
- AQUINO, A. C.; AZEVEDO, R. R. Distante da transparência: Estudo investiga irrealismo em orçamentos públicos no País. **Jornal da USP**, São Paulo, 12 out. 2015.
- BAÊTA, O. V; SOUSA, J. S. ; ANTONIALLI, L. M.; CAPPELLE, M. C. A. . Plano de Gestão nas Universidades Federais Brasileiras: sob a ótica do Institucionalismo Sociológico. **Business Management Review (BMR)**, v. 4 (apr), p. 245-256, 2014.
- BANDEIRA DE MELLO, C. A. **Curso de Direito Administrativo**. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.
- BARCELOS, C. L. K.; CALMON, P. C. . A reforma gerencial do orçamento brasileiro: em busca de múltiplos significados. **Revista de Administração Pública (Impresso)**, v. 48, p. 159-181, 2014.

BARDIN, L. **Análise de conteúdo**. Lisboa: Edições 70, 2009.

BARROS, R. P.; HENRIQUES, R.; MENDONÇA, R. S. Pelo fim das décadas perdidas: educação e desenvolvimento sustentado no Brasil. In: HENRIQUES, Ricardo. (Org.). **Desigualdade e Pobreza no Brasil**. Rio de Janeiro: IPEA, 2012, v. , p. 271-298.

BERCOVICI, G. **Constituição Econômica e Desenvolvimento**: uma leitura a partir da Constituição de 1988. São Paulo: Malheiros, 2005.

BERGUE, S. T.. **Modelos de Gestão em Organizações Públicas**. Caxias do Sul: EDUCS, 2011.

BERRY, A. J.; BROADBENT, J.; OTLEY, D. **Management control**: theories, issues and performance. 2 ed. New York: Palgrave Macmillan, 2005.

BETARESSI, V.; PARISI, C. Evidências do isomorfismo nas práticas de planejamento estratégico e custos na controladoria de concessionárias privadas de serviços públicos de água e esgoto. **Congresso Brasileiro de Custos**. 2016.

BEZERRA, M. O. Políticos, representação política e recursos públicos. **Horizontes Antropológicos (UFRGS. Impreso)**, v. 15, p. 181-207, Porto Alegre, 2010.

BORGES, I. S. O controle social e a transparência pública na democracia brasileira. **Revista CGU**, Edição Especial, Presidência da República, Controladoria-Geral da União, ano VI, jul. 2011. Brasília: CGU, 2011

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.

BRASIL. Constituição Federal (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado 1988.

BRASIL. Decreto nº 7.313, de 22 de setembro de 2010. Dispõe sobre procedimentos orçamentários e financeiros relacionados à autonomia dos institutos federais de educação, ciência e tecnologia. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 23.set. .2010.

BRASIL. Lei 101, de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 05 mai. 2000.

BRASIL. Lei 4320, de 17 de março de 1964. Estatui normas quais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 18 mar. 1964.

BRASIL. Lei nº 11.892, de 29 de dezembro de 2008. Institui a Rede Federal de Educação Profissional, Científica e Tecnológica, cria os Institutos Federais de Educação, Ciência e Tecnologia, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 29 dez. 2008.

BRASIL. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. Secretaria de Orçamento Federal. **Manual técnico de orçamento MTO**. Edição 2016. Brasília, 2015.

BRISOL, F. M.; SANTOS, G. D. . Perspectivas sobre gestão participativa em uma Universidade Pública. In: II Congresso Nacional de Pesquisa em Ciências Sociais Aplicadas - **II CONAPE, 2013**, Francisco Beltrão. II Congresso Nacional de Pesquisa em Ciências Sociais Aplicadas. Francisco Beltrão: Unioeste, 2013.

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

BUENO, C. S. **Amicus curiae no processo civil brasileiro: um terceiro enigmático**. 2. ed. rv. at. e amp. São Paulo: Saraiva, 2008.

BURCHELL, S.; CLUBB, C.; HOPWOOD, A.; HUGHES, J. The roles of accounting in organizations and society. **Accounting, Organizations and Society**, p. 5–27, 1980.

BURKHEAD, J. **Orçamento Público**. Tradução de Margaret Hanson Costa. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1971.

BURNS, J.; SCAPENS, R. W. Conceptualizing management accounting change: an institutional framework. **Management Accounting Research**, v. 11, p. 3-25, 2000.

BURRELL, G.; MORGAN, G. **Sociological Paradigms and Organizational Analysis**. London: Heinemann, 2003.

CALADO, S. S.; FERREIRA, S.C.R. **Análise de Documentos: Método de Recolha e Análise de dados**. Didática das Ciências. 2005. Dissertação (Mestrado em Educação) - Universidade de Lisboa. Lisboa, 2005.

CALIMAN, D. R.. **Fatores que inibem a institucionalização do orçamento como ferramenta de controle gerencial em uma IFES**. 2014. Dissertação (Mestrado em Administração) – Universidade Federal do Espírito Santo, Vitória, 2014.

CARDOSO JR, J.C.. **A Reinvenção do Planejamento Governamental no Brasil**. Brasília: Ipea, 2011.

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

CARVALHO; I. C. S.; BARBOSA, C. R. ; ALVES, A. V. S. . Instrumentos de planejamento e controle na Administração Pública: Elementos, Características e Evolução. **REBAP. Revista Brasileira de Administração Política**, v. 8, p. 111-126, 2016.

CARVALHO, R. F. Limites, possibilidades e desafios no processo de gestão e participação das IFES/UFT. **Avaliação (UNICAMP)**, v. 18, p. 351-372, 2013.

CERQUEIRA SILVA, D. Centralização ou democracia? Uma reflexão sobre a gestão educacional nos Institutos Federais de Educação, face às perspectivas democratizantes da

educação. **Vértices**. Campos dos Goytacazes –RJ: Instituto Federal Fluminense – IFF. v.15, n. 3, p. 45-60, set-dez. 2013.

CERVO, A.L.; BERVIAN, P.A. **Metodologia científica**. São Paulo: Prentice Hall, 2002.

CHAEBO, G.; GUIMARAES, T. A.. Zona de transição dos paradigmas funcionalista e interpretativista. **Desafio Online**, v. 2, p. 662-673, 2014.

CHANDLER, I; FETTER, R; NEWBOLD, R. Cost accounting and budgeting. *In:* FREEMAN, R. (Ed.), **DRGs**. Ann Arbor: Health Administration Press, 1991.

CHANDRA, G. The behavioral aspects of budgeting. *In:* RACHLIN: R.; ALLEN, H. W. (Eds.). **Handbook of budgeting**. 3 ed., p. 29.1-29.20, New York: John Wiley & Sons, 1993.

CIAVATTA, M.; RAMOS, M. A. Era das Diretrizes: a disputa pelo projeto de educação dos mais pobres. **Revista Brasileira de Educação**, v.17, n.49, 2012.

CLEGG, S. R. Radical revisions: power, discipline and organizations. **Organization Studies**, p. 97-115, 1989.

CLEMEN, R. T., REILLY, T. **Making hard decisions with decision tools**. 2 ed. Pacific Grove: Duxbury, 2001.

COASE, R. H. The nature of the firm. **Economica**, n. 4, p. 386-405, 1937.

COLLINS, J., HUSSEY, R. **Pesquisa em administração**. 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.

COLLINS, R. **The credential society**. New York: Academic Press, 1979.

COOPER, D., HAYES, D. WOLF, F., Accounting in Organized Anarchies, **Accounting Organizations and Society**, p. 175-191, 1981.

COOPER, D.; HOPPER, T. Critical theorising in management accounting research. *In:* CHAPMAN, C.; HOPWOOD, A.; SHIELDS, M. (Ed.). **Handbook of management accounting research**. London: Elsevier Ltd., 2007.

CORE, F. O Processo Orçamentário Brasileiro. **Revista ABOP**, v. 13, n. 5, mai./set, 1992.

COSER, C.; MACHA-DO-DASILVA, C. . Organização Focal e Relações de Poder em um Campo Organizacional. *In:* **XXVIII ENANPAD - ENCONTRO NACIONAL DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA EM ADMINISTRAÇÃO**, 2004, Curitiba - PR, 2004.

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**, v.15, n. 1, p. 3-49, July/September 2003.

COVALESKI, M. A.; DIRSMITH, M. W. Budgeting as a means of control and loose coupling. **Accounting, Organizations and Society**, v. 8, n. 4, p. 323-340, 1983.

COVALESKI, M. A.; DIRSMITH, M. W. SAJAY, S. Managerial accounting research: the contributions of organizational and sociological theories. **Journal of Management Accounting Research**. v. 8, 1996.

COVALESKI, M. A.; DIRSMITH, M.. The budgetary process of power and politics. **Accounting, Organizations and Society**, v.11, n.3, p. 193-214, July/September 1986.

COVALESKI, M., DIRSMITH, M., WEISS, J. The social construction, challenge and transformation of a budgetary regime: The endogenization of welfare regulation by institutional entrepreneurs. **Accounting, Organizations and Society**, v. 38, n. 5, p. 333–364, 2013.

CRUZ, C. F.; FERREIRA, A. C. S. Transparência na Elaboração, Execução e Prestação de Contas do Orçamento Municipal: Um Estudo em um Município Brasileiro. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis (UERJ)**, v. 13, p. 1-14, 2008.

CRUZ, C. F. **Responsabilidade na Gestão Fiscal**: um estudo em grandes municípios com base nos pilares da Lei de Responsabilidade Fiscal no período de 2010-2013. São Paulo, 2015.

CRUZ, F. **Comentários à Lei 4.320**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2001.

CUNHA, A. S.; SOARES, T. C. ; LIMA, C. R. M. . Orçamento Base Zero: Um Estudo nas Universidades Catarinenses. **Revista pensamento contemporâneo em administração (UFF)**, v. 4, p. 48-59, 2010.

CYERT, R.; MARCH, J. **A Behavioral Theory of the Firm**. Englewood ClifB, NJ: Prentice Hall, 1963.

DAFT, R. L. **Teoria e projeto das organizações**. 6. ed. Rio de Janeiro: LTC, 1999.

DALLA LANA, R.; PAINES, P.A. ; BONALDO, S.A. ; MÜLLER, F. M. As organizações como fonte de conflitos de poder. **Revista de Administração da UFSM**, v. 9, p. 506-519, 2016.

DANTAS, F. C., ALBUQUERQUE, L. S., REGO, T. F. e CARVALHO, J. R. M. O orçamento público como ferramenta efetiva para a gestão e controle financeiro da administração pública: uma análise da percepção dos gestores municipais da microrregião de Sousa/PB. In: 9º Congresso USP de Iniciação Científica em Contabilidade. **Anais...**, São Paulo, 2014.

DAVILA, A.; WOUTERS, M. Managing budget emphasis through the explicit design of conditional budgetary slack. **Accounting, Organizations and Society**, v. 30, n.7-8 , p. 587-608, October/November 2005 .

DIMAGGIO, P. J.; POWELL, W. The Iron Cage Revisited: Institutional Isomorphism and collective rationality in organizational fields. *In*: POWELL, W. W.; DIMAGGIO, P. J. (Eds.). **The New Institutionalism in Organizational Analysis**. University of Chicago Press: Chicago, 1991.

- DIMAGGIO, P. J.; POWELL, W. W. The iron cage revisited: institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. **American Sociological Review**, v. 48, n. 2, p. 147-160, apr. 1983.
- DINIZ, J. M. A.; MESQUITA, N. ; TASSIGNY, Mônica ; ASSIS, F. . Encontros de Iniciação Científica em Administração e o processo de Institucionalização de uma Instituição de Ensino Superior. **Revista UNIABEU**, v. 8, p. 109-124, 2015.
- DRURY, C. **Management and cost accounting**. 6 ed. London: Thomson Learning, 2004.
- EISENHARDT, K. M. Building theories from case study research. **The Academy of Management Review**, v. 14, n. 4, p. 532-550, 1989.
- FERNANDES, F. das C. de M. Gestão dos institutos federais: o desafio do centenário da rede federal de educação profissional e tecnológica. **Holos**. Natal-RN: Instituto Federal do Rio Grande do Norte – IFRN. v. 2, 2014.
- FERREIRA, A.; OTLEY, D. Design and use of management control systems: An analysis of the relation between design misfit and intensity of use. **Management Control Association**, 2012.
- FIGUEIRA, S.R.; BELIK, W. Transformações no elo industrial da cadeia produtiva do leite. **Cadernos de Debate**, São Paulo, v.7, p.31-44, 1999.
- FLICK, U. **Desenho da pesquisa qualitativa**. Porto Alegre: Bookman Artmed, 2009.
- FONSECA, V. S.; MACHADO-DA-SILVA, C. L. Conversações entre abordagens da estratégia em organizações: escolha estratégica, cognição e instituição. **Organizações & Sociedade**, v.9, n.25, p. 93-109, 2002.
- FONSECA, V. S. A. abordagem institucional nos estudos organizacionais: bases conceituais e desenvolvimentos contemporâneos. In: VIEIRA, Marcelo M. F.; CARVALHO, Cristina A. (Org.). **Organizações, instituições e poder no Brasil**. Rio de Janeiro: Editora FGV, p. 47-66. 2003.
- FOUCAULT, M. **Vigiar e Punir**. Petrópolis: Vozes, 2007.
- FRANCISCO, J.G.; FARIA, M. L. V. A Gestão Universitária na Perspectiva do Planejamento. (**Apresentação de Trabalho/Simpósio**), 2008.
- FRANCISCO, T. H. A.; NAKAYAMA, M. K.; RAMOS, A. M.; OLIVEIRA, P. C. A contribuição do PDI nas atividades de planejamento e gestão das instituições de educação superior. **Revista Gestão Universitária na América Latina**, Florianópolis, v.5, n.3, p.81-107, dez. 2012.
- FREIRE, A. M.. **Orçamento Impositivo e a possibilidade de aprimoramento da gestão do orçamento público**. Dissertação (Mestrado em Políticas Públicas) - UnB –Universidade de Brasília, 2016.

FREITAS, C.A.S. **Aprendizagem, isomorfismo e institucionalização: o caso da atividade de auditoria operacional no Tribunal de Contas da União**. 2005. Dissertação (Mestrado em Administração) - Programa de Pós-Graduação em Administração da UnB, 2005.

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.

FREZATTI, F. **Orçamento empresarial, planejamento e controle gerencial**. São Paulo: Atlas, 2007.

FREZATTI, F.; BECK, F.; SILVA, J. O. Percepções sobre a criação de reservas orçamentárias em processo orçamentário participativo. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**, v. 7, p. 335-354, 2013.

GARRISON, R. H.; NOREEN, E. W. **Contabilidade Gerencial**. Rio de Janeiro: LTC, 2001.

GAVENTA, J.; MCGEE, R. The impact of transparency and accountability initiatives. **Development Policy Review**, v. 31, n. 1, , 2013.

GEMERASCA, M. P.; GANDIN, D.. **Planejamento participativo na escola: o que é e como se faz**. 3.ed. São Paulo: Loyola, 2004.

GIACOMONI, James. **Orçamento público**. 13. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

GIBBS, G. **Análise de dados qualitativos**. Porto Alegre: Artmed, 2009.

GIDDENS, A. **Novas regras do método sociológico**. Rio de Janeiro: Zahar, 1978.

GIL, A.C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. São Paulo: Atlas, 2002.

GOLAFSHANI, Nahid. Understanding reliability and validity in qualitative research. **The Qualitative Report**, v. 8, n. 4, p. 597-607, dec. 2003.

GOMES FILHO. O desafio de implementar uma gestão pública transparente. In: **Congresso Internacional Del Clad sobre la reforma del estado y de la administración pública**, Chile: Santiago, 2005.

GORDON, L. A., & NARAYANAN, V. K. Management accounting systems, perceived environmental uncertainty and organization structure: an empirical investigation. **Accounting, Organizations and Society**, v. 9, n. 1, p. 33-47, 1984.

GOVIDARAJAN, V. A. A contingency approach to strategy implementation at the business-unit level: integrating administrative mechanisms with strategy. **Academy of Management Journal**, v. 31, n. 4, p. 828-853, 1988.

GREENWOOD, R.; HININGS, C. R. Understanding radical organizational change: bringing together the old and new institutionalism. **Academy of Management Review**, v. 21, n. 4, 1996.

GUERREIRO, Reinaldo; FREZATTI, Fábio; LOPES, Alexsandro Broedel; PEREIRA, Carlos Alberto. O entendimento da contabilidade gerencial sob a ótica da teoria institucional. **Organizações & Sociedade**. v.12, n. 35, p. 91-106, out./dez. 2005.

GUERREIRO, Reinaldo; PEREIRA, C.A.; FREZATTI, F. Evaluating management accounting change according to the institutional theory approach: a case study of a Brazilian bank, **Journal of Accounting & Organizational Change**, v. 2, n. 3, 2006.

HACKMAN, J. D., Power and Centrality in the Allocation of Resources. *In: Colleges and Universities, Administrative Science Quarterly*, p. 61-77, 1985.

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

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**, v. 15, n.1, p. 95-116, 2003.

HARADA, K.. Abertura de créditos extraordinários. **Revista Jurídica Consulex**, v. 1, p. 31-33, 2008.

HAWLEY, A. Human ecology. *In: KILLS, D. L. International Encyclopedia of the Social Sciences*. New York: Macmillan, 1968.

HENDRIKSEN, E. S.; VAN BREDA, M. F. **Teoria da Contabilidade**. São Paulo, Atlas: 2008.

HERATH, S. K.; INDRANI, M.W. Budgeting as a competitive advantage: evidence from Sri Lanka. **Journal of American Academy of Business**, Cambridge, v.11, n.1, p. 79-91, march 2007.

HOPWOOD, A.G., An empirical study of the role of accounting data in performance evaluation. **Journal of Accounting Research**, v.10, n.1, p. 156-182, 1972.

HOPWOOD, A.G., On Trying to Study Accounting in the Contexts. *In: Which it Operates, Accounting Organizations and Society*, p. 287-305, 1983.

HORNGREN, C. T. **Cost Accounting: a managerial emphasis**. Englewood Cliffs, NJ: Prentice Hall, 1977.

HUXHAM, C.; BEECH, N.. **Poder Interorganizacional**. Porto Alegre: Bookman, 2008.

IJIRI, Y. **Management goals and accounting for control**. New York: North Holland, 1965.

JESUS, M. C. P.; PEIXOTO, M. R. B.; CUNHA, M. H. F. O paradigma hermenêutico como fundamentação das pesquisas etnográficas e fenomenológicas. **Rev. Latino-am.** v.6, n. 2, p. 29-35, 1998

KAUFMANN, D.; BELLVER, A. Transparenting transparency: Initial empirics and policy applications. **Preliminary draft discussion paper presented at the IMF conference on transparency and integrity**, 2005.

KHAGRAM, S.; ALI, S. Chapter -Transnational Transformations: From GovernmentCentric Interstate Regimes to Cross-Sectoral Multi-Level Networks of Global Governance? In: LARK, J.; CONCA, K., *et al* (Ed.). **Globalization and Environmental Governance: Toward a New Political Economy of Sustainability**. London: Routledge, 2013.

LANGEVIN, P., MENDOZA, C. How can management control system fairness reduce managers' unethical behaviours? **European Management Journal**, v.31, n. 3, p. 209-222, 2013.

LARSON, M. S. **The rise of professionalism: a sociological analysis**. Berkeley: University of California Press, 1977.

LEITE, R. M.; CHEROBIM, A. P. M. S.; SILVA, H. F. N.; BUFREM, L. S. Orçamento empresarial: levantamento da produção científica no período de 1995 e 2006. **Revista Contabilidade e Finanças**, v. 19, 2008.

LIBBY, T.; LINDSAY, R. M. Beyond Budgeting or Budgeting Reconsidered? A Survey of North-American Budgeting Practice. **Management Accounting Review**, v. 2, n. 1, p. 56-75, 2010.

LIMA, D. V. **Contabilidade pública**. São Paulo: Atlas, 2000.

LINDBLOM, C. E. The Science of "Muddling Through". **Public Administration Review**, Spring, p. 79-88, 1959.

LING, C.; ROBERTS, D. K. **Evidence of development impact from institutional change: a review of the evidence on open budgeting**. WB. Washington, DC, p.32. 2014

LÜDKE, M.; ANDRÉ, M. **Pesquisa em educação: abordagens qualitativas**. São Paulo: EPU, 1986.

LUFT, J.; SHIELDS, M. D. Mapping management accounting: graphics and guidelines for theory-consistent empirical research. **Accounting, Organization and Society**. v. 28, n. 2-3, 2003.

LUNKES, R. J.; SCHNORRENBARGER, D.; ROSA, F. S. Funções da Controladoria: uma análise no cenário brasileiro. **Revista Brasileira de Gestão de Negócios**, v. 15, n. 47, p. 283-299, 2013.

MACHADO JUNIOR, J. T.; REIS, H. C. **A lei 4320 comentada: com o texto em vigor das portarias, anexos e adendos da SEPLAN e da SOF**. 26. Rio de Janeiro: IBAM, 1995.

MACHADO, N. **Sistema de informação de custos diretrizes para integração ao orçamento público e à contabilidade governamental**. Brasília: ENAP, 2005.

MACHADO-DA-SILVA, C. L.; FONSECA, V. S. . Estruturação da Estrutura Organizacional: O Caso de Uma Empresa Familiar. **O&S. Organizações & Sociedade**, Salvador, v. 1, n.1, p. 42-71, 1993.

MACHADO-DA-SILVA, C. L.; GONÇALVES, S. A. A teoria institucional. (Nota Técnica). In S. Clegg, C. Hardy, & W. Nord (Eds.). **Handbook de estudos organizacionais** (pp. 200-226). São Paulo: Atlas, 2007.

MACHADO-DA-SILVA, C. L.; VIZEU, F.. Análise Institucional de Práticas Formais de Estratégia. **RAE – Revista de Administração de Empresas**. v. 47, n. 4. p. 89-100, out./dez., 2007.

MACHADO-DA-SILVA, C.; BARBOSA, S. de L. Estratégia, fatores de competitividade e contexto de referência das organizações: uma análise arquetípica. **Revista de Administração Contemporânea**, v. 6, n. 3, p. 7-32, 2002.

MAIA, W. **História do Orçamento Público no Brasil**. São Paulo. 2010. Disponível em:<<http://agesp.org.br/wp-content/uploads/2013/05/Artigo-HistOrçamento.pdf>>. Acesso em: 29 ago. 2016.

MARCH, J. G.; SIMON, H. A. **Organizations**. New York: Wiley, 1958.

MARCONI, M. D. A.; LAKATOS, E. M. **Técnicas de pesquisa: planejamento e execução de pesquisas, amostragens e técnicas de pesquisas, elaboração, análise e interpretação de dados**. 3.ed. São Paulo: Atlas, 1996.

MARRA, A. V.; MELO, M. C. O. L. A.. prática social de gerentes universitários em uma Instituição Pública. **RAC. Revista de Administração Contemporânea**, v. 9, p. 09-31, 2005.

MARTINS JUNIOR. **Transparência Administrativa: publicidade, motivação e participação popular**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

MARTINS, G. A.; THEÓPHILO, C. R. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas**. São Paulo: Atlas, 2007.

MAWAD, A. P. **Sistema de Informação e Cidadania: Um Desafio na Gestão de Recursos Públicos**. Brasília: ESAF, 2001. 59 p. (Monografia premiada em 3o lugar no VI Prêmio Tesouro Nacional – 2001). Orçamentos e Sistemas de Informação sobre a Administração Financeira Pública. 2001.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**, 21a edição. São Paulo: Malheiros, 1996.

MELO, Sérgio Gaudêncio Portela. **A distribuição de recursos financeiros intraorganização: Um estudo de modelos no cenário da criação dos Institutos Federais de Educação, Ciência e Tecnologia**. Dissertação (Mestrado em Educação). Universidade de Brasília, Faculdade de Educação, 2009.

- MENEZES, M. F.; ALMEIDA, N. H., SOUZA, S. F.; SARTORI, I.; EMBIRUÇU M. Matriz da distribuição do orçamento para a rede federal de educação profissional, científica e tecnológica: análise crítica e proposição de um novo modelo. XVI Congresso Latino-Iberoamericano de Gestão da Tecnologia, **Anais...** Porto Alegre, 2015.
- MERRIAM, S. B.. **Qualitative research**: A guide to design and interpretation. San Francisco: Jos-sey-Bass, 2009.
- MEYER, J. W.; ROWAN, B. Institutionalized organizations: formal structure as myth and ceremony. **The American Journal of Sociology**, v. 83, n. 2, p. 340-363, Sep. 1977.
- MINAYO, M. C. S. **Pesquisa Social**: teoria, método e criatividade. Petrópolis, RJ: Vozes, 1994.
- MINTZBERG, H.; LAMPEL, J.; QUINN, J. B.; GHOSHAL, S. **O processo da estratégia**. 4 ed. Porto Alegre: Bookman, 2006.
- MOLON DA SILVA, F.; MELLO, S. P. T. A implantação da Gestão por Competências: práticas e resistências no setor público. **Revista Eletrônica de Administração e Turismo – ReAT**, v. 2, n. 1, Pelotas: Universidade Federal de Pelotas – UFPEL, 2013.
- MOREIRA, S. V. Análise documental como método e como técnica. *In*: DUARTE, Jorge; BARROS, Antonio. (Org.). **Métodos e Técnicas de Pesquisa em Comunicação**. 1 ed. São Paulo: Atlas, 2005.
- MORGAN, G. **Imagens da organização**. São Paulo: Atlas, 1996.
- MORGAN, G. Paradigms, metaphors, and puzzle solving in organizations theory. **Administrative Science Quarterly**, v. 25, n. 4, p. 605-622, 1980.
- MORIN, Edgar. **Os sete saberes necessários à educação do futuro**. São Paulo: Cortez, 2000.
- MOTTA, F. C. P. ALCADIPANI, R. Jeitinho brasileiro, controle social e competição. **Revista de Administração de Empresas**, v. 39, n. 1, p. 6-12, 1999.
- MOZZATO, A. R.; GRZYBOVSKI, D. Análise de conteúdo como técnica de análise de dados qualitativos no campo da administração: potencial e desafios. **RAC. Revista de Administração Contemporânea** (Online), v. 15, p. 731-747, 2011.
- MURPHY, K. Performance standards in incentive contracts. **Journal of Accounting and Economics**, v. 30, n. 3, p.245-278, december 2000.
- MURTUZA, A. Budgeting and the managerial process. *In*: RACHLIN, R; ALLEN. H. W. (Eds.). **Handbook of budgeting**, 3 ed, p. 1.1-1.14. New York: John Wiley & Sons, 1993.
- NASCIMENTO, M. L. B . **Análise Documental e Análise Diplomática**: perspectivas de interlocução de procedimentos. 2009. 199f. Tese (Doutorado em Ciência da Informação) - Faculdade de Filosofia e Ciências da Universidade Estadual Paulista Júlio de Mesquita Filho - UNESP, Marília, 2009.

NELSON, M.. **Sistema de Informação de Custo: Diretrizes para Integração ao Orçamento Público e à Contabilidade Governamental.** Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) - Universidade de São Paulo, São Paulo, 2002.

NORTH, D. C. Institutions and economic theory. **The American Economist**, v. 36, n.1, 1992.

NOURI, H., PARKER, R. J. The effect of organizational commitment on the relation between budgetary participation and budgetary slack. **Behavioral Research in Accounting**, v. 8, p. 74-90, 1996.

OLIVEIRA, M. L. D. A. **Orçamento-Cidadão: Fundamento Teórico e Exercício Prático.** Brasília. 2010.

OLIVER, C. Strategic responses to institutional process. **Academy of Management Review**, v. 16, n. 1, p. 145-179, 1991.

OSTERGREN, K.; STENSAKER, I. Management control without budgets: A field study of “Beyond Budgeting” in practice. **European Accounting Review**, v. 20, n. 1, p. 149-181, 2011.

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**, v. 2, n. 2, p. 55-70, 2008.

PACHECO, F. L. O Isomorfismo Institucional nos Teatros da Região Metropolitana de Recife. In: II Encontro Nacional de Estudos Organizacionais, 2002, Recife. **II ENEO.** Recife: Observatório/PROPAD/ANPAD, 2002.

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

PAVLATOS, O.; PAGGIOS, I. Management accounting practices in the Greek hospitality industry. **Managerial Auditing Journal**, v. 24, n. 1, p. 81-98, 2009.

PEDERIVA, João Henrique. Accountability, Constituição e Contabilidade. **Revista de Informação Legislativa**, Brasília, v. 35, n. 140, p. 17-39, out./dez. 1998.

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: Encontro da ANPAD, 2005. Rio de Janeiro. **Anais...** Rio de Janeiro: ENANPAD, 2005.

PEREIRA, José Matias. **Finanças Públicas.** São Paulo, Atlas, 1999.

PFEFFER, J., **Power in Organizations.** Marshfield, MA: Pitman, 1981.

PIRES, J.; ROSA, P. M.; SILVA, A. T.. Um modelo de alocação de recursos orçamentárias baseados em desempenho acadêmico para universidades públicas. **Advances in Scientific and Applied Accounting**, v. 3, p. 239-270, 2010.

POGREBINSCHI, T. Foucault. Para Além do Poder Disciplinar e do Biopoder. Lua Nova. **Revista de Cultura e Política**, São Paulo, n. 63, p. 179-201, 2004.

POISTER, T. H., PITTS, D. W.; EDWARDS, L. H. Strategic management research in the public sector: a review, synthesis, and future directions. **The American Review of Public Administration**, v. 40, n. 5, 522-545. 2013.

PONDY, L., Toward a Theory of Internal Resource-Allocation. In: ZAID, M. (cd.) **Power in Organizations**. Nashville: Vanderbilt University, 1970.

QUEIROZ, T. L. A.; CAVALCANTE, P. As contribuições do software Atlas Ti para análise qualitativa de relatos de experiência escritos. In: X Congresso Nacional de Educação e Seminário Internacional de representações sociais, subjetividade e educação, Curitiba, 2011. **Anais...** Curitiba, 2011.

QUIRINO, S. R. Orçamento público como fonte de estudos educacionais. **Revista de Financiamento da Educação – Fineduca**. Porto Alegre: Universidade Federal do Rio Grande do Sul – UFRGS. v.1, n.9, p.1-18, 2011.

REZENDE, A. J.; GUERREIRO, R. Uma análise do isomorfismo reverso das práticas contábeis de correção monetária. In: ANPCONT, 4., 2010, Natal. **Anais...** Natal: ANPCONT, 2010.

RIBEIRO, J. A.; SCAPENS, R. W. Institutional theories in management accounting change: contributions, issues and paths for development. **Qualitative Research in Accounting & Management**, v. 3, n. 2, p. 94-111, 2006.

RICHARDSON, R.J. *et al.* **Pesquisa social: métodos e técnicas**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2007.

ROBERTS, P; GREENWOOD, R. Integrating transaction cost and institutional theories: toward a constrained-efficiency framework for understanding organizational design adoption. **Academy of Management Review**, v. 22, n. 2, p. 346-373, 1997.

RYAN, B.; SCAPENS, R. W.; THEOBALD, M. **Research method methodology in finance e accounting**. London: Cengage Learning, 2002.

SAMPIERI, R. H.; COLLADO, C. F.; LUCIO, P. B. **Metodología de la investigación**. México: McGraw-Hill, 1991.

SANCHES, Osvaldo Maldonado. **Dicionário de orçamento, planejamento e áreas afins**. Brasília: OMS, 2004.

SANTOS, R. S. As contribuições dos economistas ao estudo da administração política: o institucionalismo, o gerencialismo e o regulacionismo. **Organizações e Sociedade**, v. 10, n. 28, p. 99-116, 2003.

SAVIANI, D. História, educação e transformação: tendências e perspectivas para a educação pública no Brasil. In: LOMBARDI, J. C. e SAVIANI, D. (orgs.). **História, educação e transformação**. Campinas, 2015.

SCAPENS, R. W. Never mind the gap: towards an institutional perspective on management accounting practice. **Management Accounting Research**, v. 5, n. 3/4, 1994.

SCAPENS, R. W. Researching management accounting practice: the role of case study methods. **British Accounting Review**, n. 22, p. 259-281, 1990.

SCAPENS, R. W.. Understanding management accounting practices: a personal journey. **The British Accounting Review**, 38, pp. 1-30, 2006.

SCAPENS, R. W.; ROBERTS, J. Accounting and control: a case study of resistance to accounting change. **Management Accounting Research**, v. 4, p. 1-32, 1993.

SCOTT, W. R.. **Institutions and Organizations**. London: Sage, 1995.

SILVA, H. S.; TEIXEIRA, M. G.. A influência dos atores na institucionalização do meio ambiente e do desenvolvimento regional em uma instituição federal de educação profissional e tecnológica. **Revista Brasileira de Gestão e Desenvolvimento Regional**, v. 12, n. 3, 2016.

SILVA, L. M. da. **Contabilidade Governamental: um enfoque administrativo**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

SILVA, Lino Martins. Contribuição ao estudo para implantação de um sistema de custeamento na administração pública. **Tese de Livre Docência**. Rio de Janeiro: Universidade Gama Filho, 1996.

SIMIONOVSKI, C. S. *et al.* Disposição dos recursos nos institutos federais de ensino: um estudo de caso nas instituições do rio grande do sul. **XIII Colóquio Internacional sobre Gestão Universitária nas Américas**: Universidade Federal de Santa Catarina – UFSC. Buenos Ayres – Argentina, nov. 2013.

SIVABALAN, P., BOOTH, P., MALMI, T; BROWN, D.A. An exploratory study of operational reasons to budget. **Accounting and Finance**, v. 49, n. 4, p. 849-871, 2009.

SOUZA, W.; CLARO, J. A. C.; TINOCO, J. E.. Processo de Institucionalização: o Caso da Universidade Federal do Tocantins. **Revista de Administração e Negócios da Amazônia**, v. 4, n. 2, p. 78-88, 2012.

STAKE, R. E. **Pesquisa qualitativa: Estudando como as coisas funcionam**. Porto Alegre: Penso, 2011.

STEINER, G.A. **Strategic planning: what every manager must know**. N.Y.: Free Press, 1979.

TEIXEIRA, I. T., ROMANO, A. L., NETO, M. S., ALVES FILHO, A. G. Um estudo de caso do isomorfismo nas operadoras de plano de saúde. **Espacios**, v. 37, n. 08, 2016.

TRIVIÑOS, Augusto Nivaldo Silva, 1928. **Introdução à Pesquisa em Ciências Sociais: a pesquisa qualitativa em educação**. São Paulo: Atlas, 1987.

- UNESCO. **Relatório de Monitoramento Global de EPT 2013/14: ensinar e aprender; alcançar a qualidade para todos**, relatório conciso. Brasília, 2014. Disponível em: <<http://unesdoc.unesco.org/images/0022/002256/225654por.pdf>>.
- UYAR, A; BILGIN, N. Budgeting practices in the Turkish hospitality industry: an exploratory survey in the Antalya region. **International Journal of Hospitality Management**, v. 30, n. 2, p. 398-408, 2011.
- VAN MAANEN, J. Reclaiming qualitative methods for organizational research: A preface. **Administrative Science Quarterly**, v. 24, n. 4, p. 520-526, 1979.
- VECCHIA, E. D. **Orçamento municipal: o caso dos municípios do Planalto Médio do Estado do Rio Grande do Sul - 1989 a 1997**. 1999. Dissertação (mestrado em administração) - Curso de Pós-Graduação em Administração, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 1999.
- VERGARA, S. C. **Métodos de pesquisa em administração**. São Paulo: Atlas, 2005.
- VERGARA, S. C.; CALDAS, M. P. Paradigma interpretacionista: a busca da superação do objetivismo funcionalista nos anos 1980 e 1990. **RAE**, v. 45, n. 4, p. 66-72, 2005.
- VIANA, M. de F. R. Os encargos da universidade. In: **Administração das universidades**. Ceará: Universidade Federal do Ceará, p. 58-63, 1981.
- VICENTE, S. C.; PORTUGAL, M. Isomorfismo coercitivo: as implicações das pressões institucionais no processo de aquisições de empresas brasileiras. In: **Simpósio Internacional de Gestão de Projetos**, 3., 2014, São Paulo. **Anais...** São Paulo: SINGEP, 2014.
- WEBER, M. **Ensaio de Sociologia**. Rio de Janeiro: Zahar Editores, 1974.
- WILDAVSKY, A. **Budgeting: A Comparative Theory of Budgetary Processes**. Boston, MA: Little, Brown, 1975.
- WILDAVSKY, A. **Speaking Truth to Power. The Art and Craft of Policy Analysis**, Boston, MA: Little, Brown, 1979.
- WILDAVSKY, A. **The Politics of the Budgetary Process**. Boston, MA: Little Brown, 1964.
- WILLIAMSON, O. Markets, hierarchies, and the modern corporation: an unfolding perspective. **Journal of Economic Behavior and Organization**, n. 17, p. 335-352, 1992.
- XEREZ, Sebastião. A evolução do orçamento público e seus instrumentos de planejamento. **Revista Científica Semana Acadêmica**. Fortaleza - CE, v.1, n.43, nov. 2013.
- YIN, R. K. **Estudo de caso: planejamento e métodos**. Porto Alegre: Bookman, 2010.
- YIN, R.K. **Pesquisa qualitativa do início ao fim**. Trad. Daniel Bueno. Porto Alegre: Penso, 2016.

YUEN, D. C. Y. Goal characteristics, communication and reward systems, and managerial propensity to create budgetary slack. **Managerial Auditing Journal**, v. 19, n. 4, 517-532, 2004.

ZALD, M. Political Economy: A Framework for Comparative Analysis, *In*: ZALD, M. (ed.) **Power in Organizations**. Nashville, TN: Vanderbilt University Press, 1970.

ZUCKER, L. The role of institutionalization in cultural persistence. **American Sociological Review**, v.41, n.5, p.726-43, 1977.

**ANEXO A – LEI 4.320/64****CÂMARA DOS DEPUTADOS**  
Centro de Documentação e Informação**LEI Nº 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.

Faço saber que o Congresso Nacional decreta e eu sanciono a seguinte Lei:

**DISPOSIÇÃO PRELIMINAR**

Art. 1º Esta lei 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 no art. 5º, inciso XV, letra b, da Constituição Federal.

**TÍTULO I****DA LEI DE ORÇAMENTO****CAPÍTULO I**  
**DISPOSIÇÕES GERAIS**

Art. 2º A Lei do Orçamento conterà a discriminação da receita e despesa de forma a evidenciar a política econômica financeira e o programa de trabalho do Governo, obedecidos os princípios de unidade, universalidade e anualidade.

§ 1º Integrarão a Lei de Orçamento:

I - Sumário geral da receita por fontes e da despesa por funções do Governo;  
II - Quadro demonstrativo da Receita e Despesa segundo as Categorias Econômicas, na forma do Anexo nº 1;

III - Quadro discriminativo da receita por fontes e respectiva legislação;

IV - Quadro das dotações por órgãos do Governo e da administração.

§ 2º Acompanharão a Lei de Orçamento:

I - Quadros demonstrativos da receita e planos de aplicação dos fundos especiais;  
II - Quadros demonstrativos da despesa, na forma dos Anexos ns. 6 a 9;  
III - Quadro demonstrativo do programa anual de trabalho do Governo, em termos de realização de obras e de prestação de serviços.

Art. 3º A Lei de Orçamento compreenderá todas as receitas, inclusive as de operações de crédito autorizadas em lei.

Parágrafo único . Não se consideram para os fins deste artigo as operações de crédito por antecipação da receita, as emissões de papel-moeda e outras entradas compensatórias no ativo e passivo financeiros. (*Parágrafo único vetado pelo Presidente da República e mantido pelo Congresso Nacional, em 4/5/1964*).

Art. 4º A Lei de Orçamento compreenderá todas as despesas próprias dos órgãos do Governo e da administração centralizada, ou que, por intermédio deles se devam realizar, observado o disposto no artigo 2º.

Art. 5º A Lei de Orçamento não consignará dotações globais destinadas a atender indiferentemente a despesas de pessoal, material, serviços de terceiros, transferências ou quaisquer outras, ressalvado o disposto no artigo 20 e seu parágrafo único.

Art. 6º Todas as receitas e despesas constarão da Lei de Orçamento pelos seus totais, vedadas quaisquer deduções.

§ 1º As cotas de receitas que uma entidade pública deva transferir a outra incluir-se-ão, como despesa, no orçamento da entidade obrigada à transferência e, como receita, no orçamento da que as deva receber.

§ 2º Para cumprimento do disposto no parágrafo anterior, o cálculo das cotas terá por base os dados apurados no balanço do exercício anterior àquele em que se elabora a proposta orçamentária do Governo obrigada à transferência (*Parágrafo vetado pelo Presidente da República e mantido pelo Congresso Nacional, em 4/5/1964*).

Art. 7º A Lei de Orçamento poderá conter autorização ao Executivo para:

I - Abrir créditos suplementares até determinada importância obedecidas as disposições do artigo 43; (*Expressões “obedecidas as disposições do artigo 43”, vetadas pelo Presidente da República e mantidas pelo Congresso Nacional, em 4/5/1964*).

II - Realizar em qualquer mês do exercício financeiro, operações de crédito por antecipação da receita, para atender a insuficiências de caixa.

§ 1º Em casos de déficit, a Lei de Orçamento indicará as fontes de recursos que o Poder Executivo fica autorizado a utilizar para atender à sua cobertura.

§ 2º O produto estimado de operações de crédito e de alienação de bens imóveis somente se incluirá na receita quando umas e outras forem especificamente autorizadas pelo Poder Legislativo em forma que juridicamente possibilite ao Poder Executivo realizá-las no exercício.

§ 3º A autorização legislativa a que se refere o parágrafo anterior, no tocante a operações de crédito, poderá constar da própria Lei de Orçamento.

Art. 8º A discriminação da receita geral e da despesa de cada órgão do Governo ou unidade administrativa, a que se refere o artigo 2º, § 1º, incisos III e IV obedecerá à forma do Anexo nº 2.

§ 1º Os itens da discriminação da receita e da despesa, mencionados nos artigos 11, § 4º, e 13, serão identificados por números de código decimal, na forma dos Anexos ns. 3 e 4.

§ 2º Completarão os números do código decimal referido no parágrafo anterior os algarismos caracterizadores da classificação funcional da despesa, conforme estabelece o Anexo n. 5.

§ 3º O código geral estabelecido nesta lei não prejudicará a adoção de códigos locais.

## CAPÍTULO II

## DA RECEITA

Art. 9º Tributo é a receita derivada instituída pelas entidades de direito público, compreendendo os impostos, as taxas e contribuições nos termos da Constituição e das leis vigentes em matéria financeira destinando-se o seu produto ao custeio de atividades gerais ou específicas exercidas por essa entidades. *(Artigo vetado pelo Presidente da República e mantido pelo Congresso Nacional, em 4/5/1964).*

Art. 10. (VETADO).

Art. 11. A receita classificar-se-á nas seguintes categorias econômicas: Receitas Correntes e Receitas de Capital.

§ 1º São Receitas Correntes as receitas tributária, de contribuições, patrimonial, agropecuária, industrial, de serviços e outras e, ainda, as provenientes de recursos financeiros recebidos de outras pessoas de direito público ou privado, quando destinadas a atender despesas classificáveis em Despesas Correntes.

§ 2º São Receitas de Capital as provenientes da realização de recursos financeiros oriundos de constituição de dívidas; da conversão, em espécie, de bens e direitos; os recursos recebidos de outras pessoas de direito público ou privado, destinados a atender despesas classificáveis em Despesas de Capital e, ainda, o superavit do Orçamento Corrente.

§ 3º O superavit do Orçamento Corrente resultante do balanceamento dos totais das receitas e despesas correntes, apurado na demonstração a que se refere o Anexo nº 1, não constituirá item de receita orçamentária.

§ 4º A classificação da receita obedecerá ao seguinte esquema:

## RECEITAS CORRENTES

## RECEITA TRIBUTÁRIA

Impostos

Taxas

Contribuições de Melhoria

RECEITA DE CONTRIBUIÇÕES

RECEITA PATRIMONIAL

RECEITA AGROPECUÁRIA

RECEITA INDUSTRIAL

RECEITA DE SERVIÇOS

TRANSFERÊNCIAS CORRENTES

OUTRAS RECEITAS CORRENTES

RECEITAS DE CAPITAL

OPERAÇÕES DE CRÉDITO

ALIENAÇÃO DE BENS

AMORTIZAÇÃO DE EMPRÉSTIMOS

TRANSFERÊNCIAS DE CAPITAL

OUTRAS RECEITAS DE CAPITAL *(Artigo com redação dada pelo Decreto-Lei nº 1.939, de 20/05/1982, em vigor a partir de 1/1/1983)*

**CAPÍTULO III****DA DESPESA**

Art. 12. A despesa será classificada nas seguintes categorias econômicas:

**DESPESAS CORRENTES**

Despesas de Custeio  
Transferências Correntes.

**DESPESAS DE CAPITAL**

Investimentos  
Inversões Financeiras  
Transferências de Capital.

§ 1º Classificam-se como Despesas de Custeio as dotações para manutenção de serviços anteriormente criados, inclusive as destinadas a atender a obras de conservação e adaptação de bens imóveis.

§ 2º Classificam-se como Transferências Correntes as dotações para despesas às quais não corresponda contraprestação direta em bens ou serviços, inclusive para contribuições e subvenções destinadas a atender à manutenção de outras entidades de direito público ou privado.

§ 3º Consideram-se subvenções, para os efeitos desta lei, as transferências destinadas a cobrir despesas de custeio das entidades beneficiadas, distinguindo-se como:

I - subvenções sociais, as que se destinem a instituições públicas ou privadas de caráter assistencial ou cultural, sem finalidade lucrativa;

II - subvenções econômicas, as que se destinem a empresas públicas ou privadas de caráter industrial, comercial, agrícola ou pastoril.

§ 4º Classificam-se como Investimentos as dotações para o planejamento e a execução de obras, inclusive as destinadas à aquisição de imóveis considerados necessários à realização destas últimas, bem como para os programas especiais de trabalho, aquisição de instalações, equipamentos e material permanente e constituição ou aumento do capital de empresas que não sejam de caráter comercial ou financeiro.

§ 5º Classificam-se como Inversões Financeiras as dotações destinadas a:

I - aquisição de imóveis, ou de bens de capital já em utilização;

II - aquisição de títulos representativos do capital de empresas ou entidades de qualquer espécie, já constituídas, quando a operação não importe aumento do capital;

III - constituição ou aumento do capital de entidades ou empresas que visem a objetivos comerciais ou financeiros, inclusive operações bancárias ou de seguros.

§ 6º São Transferências de Capital as dotações para investimentos ou inversões financeiras que outras pessoas de direito público ou privado devam realizar, independentemente de contraprestação direta em bens ou serviços, constituindo essas transferências auxílios ou contribuições, segundo derivem diretamente da Lei de Orçamento ou de lei especial anterior, bem como as dotações para amortização da dívida pública.

Art. 13. Observadas as categorias econômicas do art. 12, a discriminação ou especificação da despesa por elementos, em cada unidade administrativa ou órgão de governo, obedecerá ao seguinte esquema:

DESPESAS CORRENTES  
Despesas de Custeio

Pessoal Civil  
Pessoal Militar  
Material de Consumo  
Serviços de Terceiros  
Encargos Diversos

**TRANSFERÊNCIAS CORRENTES**

Subvenções Sociais  
Subvenções Econômicas  
Inativos  
Pensionistas  
Salário Família e Abono Familiar  
Juros da Dívida Pública  
Contribuições de Previdência Social  
Diversas Transferências Correntes

DESPESAS DE CAPITAL

**INVESTIMENTOS**

Obras Públicas  
Serviços em Regime de Programação Especial  
Equipamentos e Instalações  
Material Permanente  
Participação em Constituição ou Aumento de Capital de Empresas ou Entidades Industriais ou Agrícolas

**INVERSÕES FINANCEIRAS**

Aquisição de Imóveis  
Participação em Constituição ou Aumento de Capital de Empresas ou Entidades Comerciais ou Financeiras  
Aquisição de Títulos Representativos de Capital de Empresa em Funcionamento  
Constituição de Fundos Rotativos  
Concessão de Empréstimos  
Diversas Inversões Financeiras

**TRANSFERÊNCIAS DE CAPITAL**

Amortização da Dívida Pública  
Auxílios para Obras Públicas  
Auxílios para Equipamentos e Instalações  
Auxílios para Inversões Financeiras  
Outras Contribuições

Art. 14. Constitui unidade orçamentária o agrupamento de serviços subordinados ao mesmo órgão ou repartição a que serão consignadas dotações próprias. (*Expressões*

*“subordinados ao mesmo órgão ou repartição” vetadas pelo Presidente da República e mantidas pelo Congresso Nacional, em 4/5/1964).*

Parágrafo único. Em casos excepcionais, serão consignadas dotações a unidades administrativas subordinadas ao mesmo órgão.

Art. 15. Na Lei de Orçamento a discriminação da despesa far-se-á no mínimo por elementos. *(Expressões “no mínimo” vetadas pelo Presidente da República e mantidas pelo Congresso Nacional, em 4/5/1964).*

§ 1º Entende-se por elementos o desdobramento da despesa com pessoal, material, serviços, obras e outros meios de que se refere a administração pública para consecução dos seus fins. *(Parágrafo vetado pelo Presidente da República e mantido pelo Congresso Nacional, em 4/5/1964).*

§ 2º Para efeito de classificação da despesa, considera-se material permanente o de duração superior a dois anos.

## **Seção I Das Despesas Correntes**

Subseção Única

### **Das Transferências Correntes**

I) Das Subvenções Sociais

Art. 16. Fundamentalmente e nos limites das possibilidades financeiras, a concessão de subvenções sociais visará a prestação de serviços essenciais de assistência social, médica e educacional, sempre que a suplementação de recursos de origem privada aplicados a esses objetivos, revelar-se mais econômica.

Parágrafo único. O valor das subvenções, sempre que possível, será calculado com base em unidades de serviços efetivamente prestados ou postos à disposição dos interessados obedecendo os padrões mínimos de eficiência previamente fixados.

Art. 17. Somente à instituição cujas condições de funcionamento forem julgadas satisfatórias pelos órgãos oficiais de fiscalização serão concedidas subvenções.

II) Das Subvenções Econômicas

Art. 18. A cobertura dos deficits de manutenção das empresas públicas, de natureza autárquica ou não, far-se-á mediante subvenções econômicas expressamente incluídas nas despesas correntes do orçamento da União, do Estado, do Município ou do Distrito Federal.

Parágrafo único. Consideram-se, igualmente, como subvenções econômicas:

a) as dotações destinadas a cobrir a diferença entre os preços de mercado e os preços de revenda, pelo Governo, de gêneros alimentícios ou outros materiais;

b) as dotações destinadas ao pagamento de bonificações a produtores de determinados gêneros ou materiais.

Art. 19. A Lei de Orçamento não consignará ajuda financeira, a qualquer título, a empresa de fins lucrativos, salvo quando se tratar de subvenções cuja concessão tenha sido expressamente autorizada em lei especial.

## SEÇÃO II

### Das Despesas de Capital

#### Subseção I Dos Investimentos

Art. 20. Os investimentos serão discriminados na Lei de Orçamento segundo os projetos de obras e de outras aplicações.

Parágrafo único. Os programas especiais de trabalho que, por sua natureza, não possam cumprir-se subordinadamente às normas gerais de execução da despesa poderão ser custeadas por dotações globais, classificadas entre as Despesas de Capital.

#### Subseção II

### Das Transferências de Capital

Art. 21. A Lei de Orçamento não consignará auxílio para investimentos que se devam incorporar ao patrimônio das empresas privadas de fins lucrativos.

Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se às transferências de capital à conta de fundos especiais ou dotações sob regime excepcional de aplicação.

## TÍTULO II

### DA PROPOSTA ORÇAMENTÁRIA

#### CAPÍTULO I

### CONTEÚDO E FORMA DA PROPOSTA ORÇAMENTÁRIA

Art. 22. A proposta orçamentária, que o Poder Executivo encaminhará ao Poder Legislativo nos prazos estabelecidos nas Constituições e nas Leis Orgânicas dos Municípios, compor-se-á de :

I - Mensagem, que conterà: exposição circunstanciada da situação econômico-financeira, documentada com demonstração da dívida fundada e flutuante, saldos de créditos especiais, restos a pagar e outros compromissos financeiros exigíveis; exposição e justificação da política econômico-financeira do Governo; justificação da receita e despesa, particularmente no tocante ao orçamento de capital;

II - Projeto de Lei de Orçamento;

III - Tabelas explicativas, das quais, além das estimativas de receita e despesa, constarão, em colunas distintas e para fins de comparação:

a) A receita arrecadada nos três últimos exercícios anteriores àquele em que se elaborou a proposta;

b) A receita prevista para o exercício em que se elabora a proposta;

c) A receita prevista para o exercício a que se refere a proposta;

d) A despesa realizada no exercício imediatamente anterior;

e) A despesa fixada para o exercício em que se elabora a proposta; e

f) A despesa prevista para o exercício a que se refere a proposta.

IV - Especificação dos programas especiais de trabalho custeados por dotações globais, em termos de metas visadas, decompostas em estimativa do custo das obras a realizar e dos serviços a prestar, acompanhadas de justificação econômica, financeira, social e administrativa.

Parágrafo único. Constará da proposta orçamentária, para cada unidade administrativa, descrição sucinta de suas principais finalidades, com indicação da respectiva legislação.

## CAPÍTULO II

### DA ELABORAÇÃO DA PROPOSTA ORÇAMENTÁRIA

#### Seção I

##### Das Previsões Plurienais

Art. 23. As receitas e despesas de capital serão objeto de um Quadro de Recursos e de Aplicação de Capital, aprovado por decreto do Poder Executivo, abrangendo, no mínimo um triênio.

Parágrafo único. O Quadro de Recursos e de Aplicação de Capital será anualmente reajustado acrescentando-se-lhe as previsões de mais um ano, de modo a assegurar a projeção contínua dos períodos.

Art. 24. O Quadro de Recursos e de Aplicação de Capital abrangerá:

I - as despesas e, como couber, também as receitas previstas em planos especiais aprovados em lei e destinados a atender a regiões ou a setores da administração ou da economia;

II - as despesas à conta de fundos especiais e, como couber, as receitas que os constituam;

III - em anexos, as despesas de capital das entidades referidas no Título X desta lei, com indicação das respectivas receitas, para as quais forem previstas transferências de capital.

Art. 25. Os programas constantes do Quadro de Recursos e de Aplicação de Capital sempre que possível serão correlacionados a metas objetivas em termos de realização de obras e de prestação de serviços.

Parágrafo único. Consideram-se metas os resultados que se pretendem obter com a realização de cada programa.

Art. 26. A proposta orçamentária conterá o programa anual atualizado dos investimentos inversões financeiras e transferências previstos no Quadro de Recursos e de Aplicação de Capital.

#### Seção II

##### Das Previsões Anuais

Art. 27. As propostas parciais de orçamento guardarão estrita conformidade com a política econômico-financeira, o programa anual de trabalho do Governo e, quando fixado, o limite global máximo para o orçamento de cada unidade administrativa.

Art. 28. As propostas parciais das unidades administrativas, organizadas em formulário próprio, serão acompanhadas de:

I - tabelas explicativas da despesa, sob a forma estabelecida no artigo 22, inciso III, letras *d*, *e*, e *f*;

II - justificação pormenorizada de cada dotação solicitada, com a indicação dos atos de aprovação de projetos e orçamentos de obras públicas, para cujo início ou prosseguimento ela se destina.

Art. 29. Caberá aos órgãos de contabilidade ou de arrecadação organizar demonstrações mensais da receita arrecadada, segundo as rubricas, para servirem de base a estimativa da receita, na proposta orçamentária.

Parágrafo único. Quando houver órgão central de orçamento, essas demonstrações ser-lhe-ão remetidas mensalmente.

Art. 30. A estimativa da receita terá por base as demonstrações a que se refere o artigo anterior à arrecadação dos três últimos exercícios, pelo menos, bem como as circunstâncias de ordem conjuntural e outras, que possam afetar a produtividade de cada fonte de receita.

Art. 31. As propostas orçamentárias parciais serão revistas e coordenadas na proposta geral, considerando-se a receita estimada e as novas circunstâncias.

### TÍTULO III DA ELABORAÇÃO DA LEI DE ORÇAMENTO

Art. 32. Se não receber a proposta orçamentária no prazo fixado nas Constituições ou nas Leis Orgânicas dos Municípios, o Poder Legislativo considerará como proposta a Lei de Orçamento vigente.

Art. 33. Não se admitirão emendas ao projeto de Lei de Orçamento que visem a:

- a) alterar a dotação solicitada para despesa de custeio, salvo quando provada, nesse ponto a inexatidão da proposta;
- b) conceder dotação para o início de obra cujo projeto não esteja aprovado pelos órgãos competentes;
- c) conceder dotação para instalação ou funcionamento de serviço que não esteja anteriormente criado;
- d) conceder dotação superior aos quantitativos previamente fixados em resolução do Poder Legislativo para concessão de auxílios e subvenções.

### TÍTULO IV DO EXERCÍCIO FINANCEIRO

Art. 34. O exercício financeiro coincidirá com o ano civil.

Art. 35. Pertencem ao exercício financeiro:

- I - as receitas nele arrecadadas;
- II - as despesas nele legalmente empenhadas.

Art. 36. Consideram-se Restos a Pagar as despesas empenhadas mas não pagas até o dia 31 de dezembro distinguindo-se as processadas das não processadas.

Parágrafo único. Os empenhos que correm à conta de créditos com vigência plurienal, que não tenham sido liquidados, só serão computados como Restos a Pagar no último ano de vigência do crédito.

Art. 37. As despesas de exercícios encerrados, para as quais o orçamento respectivo consignava crédito próprio, com saldo suficiente para atendê-las, que não se tenham processado na época própria, bem como os Restos a Pagar com prescrição interrompida e os compromissos reconhecidos após o encerramento do exercício correspondente poderão ser pagos à conta de dotação específica consignada no orçamento, discriminada por elementos, obedecida, sempre que possível, a ordem cronológica.

Art. 38. Reverte à dotação a importância de despesa anulada no exercício; quando a anulação ocorrer após o encerramento deste considerar-se-á receita do ano em que se efetivar.

Art. 39. Os créditos da Fazenda Pública, de natureza tributária ou não tributária, serão escriturados como receita do exercício em que forem arrecadados, nas respectivas rubricas orçamentárias.

§ 1º Os créditos de que trata este artigo, exigíveis pelo transcurso do prazo para pagamento, serão inscritos, na forma da legislação própria, como Dívida Ativa, em registro próprio, após apurada a sua liquidez e certeza, e a respectiva receita será escriturada a esse título.

§ 2º Dívida Ativa Tributária é o crédito da Fazenda Pública dessa natureza, proveniente de obrigação legal relativa a tributos e respectivos adicionais e multas, e Dívida Ativa não Tributária são os demais créditos da Fazenda Pública, tais como os provenientes de empréstimos compulsórios, contribuições estabelecidas em lei, multa de qualquer origem ou natureza, exceto as tributárias, foros, laudêmios, alugueis ou taxas de ocupação, custas processuais, preços de serviços prestados por estabelecimentos públicos, indenizações, reposições, restituições, alcances dos responsáveis definitivamente julgados, bem assim os créditos decorrentes de obrigações em moeda estrangeira, de subrogação de hipoteca, fiança, aval ou outra garantia, de contratos em geral ou de outras obrigações legais.

§ 3º O valor do crédito da Fazenda Nacional em moeda estrangeira será convertido ao correspondente valor na moeda nacional à taxa cambial oficial, para compra, na data da notificação ou intimação do devedor, pela autoridade administrativa, ou, à sua falta, na data da inscrição da Dívida Ativa, incidindo, a partir da conversão, a atualização monetária e os juros de mora, de acordo com preceitos legais pertinentes aos débitos tributários.

§ 4º A receita da Dívida Ativa abrange os créditos mencionados nos parágrafos anteriores, bem como os valores correspondentes à respectiva atualização monetária, à multa e juros de mora e ao encargo de que tratam o art. 1º do Decreto-lei nº 1.025, de 21 de outubro de 1969, e o art. 3º do Decreto-lei nº 1.645, de 11 de dezembro de 1978.

§ 5º A Dívida Ativa da União será apurada e inscrita na Procuradoria da Fazenda Nacional. *(Artigo com redação dada pelo Decreto-Lei nº 1.735, de 20/12/1979, em vigor a partir de 1/1/1980)*

## TÍTULO V DOS CRÉDITOS ADICIONAIS

Art. 40. São créditos adicionais as autorizações de despesas não computadas ou insuficientemente dotadas na Lei de Orçamento.

Art. 41. Os créditos adicionais classificam-se em:

I - suplementares, os destinados a reforço de dotação orçamentária;

II - especiais, os destinados a despesas para as quais não haja dotação orçamentária específica;

III - extraordinários, os destinados a despesas urgentes e imprevistas, em caso de guerra, comoção intestina ou calamidade pública.

Art. 42. Os créditos suplementares e especiais serão autorizados por lei e abertos por decreto executivo.

Art. 43. A abertura dos créditos suplementares e especiais depende da existência de recursos disponíveis para ocorrer à despesa e será precedida de exposição justificativa.

§ 1º Consideram-se recursos para o fim deste artigo, deste que não comprometidos;

I - o superavit financeiro apurado em balanço patrimonial do exercício anterior;

II - os provenientes de excesso de arrecadação;

III - os resultantes de anulação parcial ou total de dotações orçamentárias ou de créditos adicionais, autorizados em lei;

IV - o produto de operações de crédito autorizadas, em forma que juridicamente possibilite ao Poder Executivo realizá-las.

§ 2º Entende-se por superavit financeiro a diferença positiva entre o ativo financeiro e o passivo financeiro conjugando-se ainda, os saldos dos créditos adicionais transferidos e as operações de crédito a eles vinculadas.

§ 3º Entende-se por excesso de arrecadação, para os fins deste artigo, o saldo positivo das diferenças acumuladas mês a mês, entre a arrecadação prevista e a realizada, considerando-se ainda, a tendência do exercício.

§ 4º Para o fim de apurar os recursos utilizáveis, provenientes de excesso de arrecadação deduzir-se-á a importância dos créditos extraordinários abertos no exercício. *(Artigo vetado pelo Presidente da República e mantido pelo Congresso Nacional, em 4/5/1964).*

Art. 44. Os créditos extraordinários serão abertos por decreto do Poder Executivo, que deles dará imediato conhecimento ao Poder Legislativo.

Art. 45. Os créditos adicionais terão vigência adstrita ao exercício financeiro em que forem abertos, salvo expressa disposição legal em contrário, quanto aos especiais e extraordinários.

Art. 46. O ato que abrir crédito adicional indicará a importância, a espécie do mesmo e a classificação da despesa, até onde for possível.

## TÍTULO VI

### DA EXECUÇÃO DO ORÇAMENTO

#### CAPÍTULO I

##### DA PROGRAMAÇÃO DA DESPESA

Art. 47. Imediatamente após a promulgação da Lei de Orçamento e com base nos limites nela fixados, o Poder Executivo aprovará um quadro de cotas trimestrais da despesa que cada unidade orçamentária fica autorizada a utilizar.

Art. 48. A fixação das cotas a que se refere o artigo anterior atenderá aos seguintes objetivos:

a) assegurar às unidades orçamentárias, em tempo útil a soma de recursos necessários e suficientes a melhor execução do seu programa anual de trabalho;

b) manter, durante o exercício, na medida do possível o equilíbrio entre a receita arrecadada e a despesa realizada, de modo a reduzir ao mínimo eventuais insuficiências de tesouraria.

Art. 49. A programação da despesa orçamentária, para efeito do disposto no artigo anterior, levará em conta os créditos adicionais e as operações extra-orçamentárias.

Art. 50. As cotas trimestrais poderão ser alteradas durante o exercício, observados o limite da dotação e o comportamento da execução orçamentária.

## CAPÍTULO II

### DA RECEITA

Art. 51. Nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça, nenhum será cobrado em cada exercício sem prévia autorização orçamentária, ressalvados a tarifa aduaneira e o imposto lançado por motivo de guerra.

Art. 52. São objeto de lançamento os impostos diretos e quaisquer outras rendas com vencimento determinado em lei, regulamento ou contrato.

Art. 53. O lançamento da receita é ato da repartição competente, que verifica a procedência do crédito fiscal e a pessoa que lhe é devedora e inscreve o débito desta.

Art. 54. Não será admitida a compensação da obrigação de recolher rendas ou receitas com direito creditório contra a Fazenda Pública.

Art. 55. Os agentes da arrecadação devem fornecer recibos das importâncias que arrecadarem.

§ 1º Os recibos devem conter o nome da pessoa que paga a soma arrecadada, proveniência, e classificação, bem como a data e assinatura do agente arrecadador (*Parágrafo vetado pelo Presidente da República e mantido pelo Congresso Nacional, em 4/5/1964*).

§ 2º Os recibos serão fornecidos em uma única via.

Art. 56. O recolhimento de todas as receitas far-se-á em estrita observância ao princípio de unidade de tesouraria, vedada qualquer fragmentação para criação de caixas especiais.

Art. 57. Ressalvado o disposto no parágrafo único do artigo 3º desta lei serão classificadas como receita orçamentária, sob as rubricas próprias, todas as receitas arrecadadas, inclusive as provenientes de operações de crédito, ainda que não previstas no Orçamento. (*Expressões “Ressalvado o disposto no parágrafo único do artigo 3º desta lei” vetadas pelo Presidente da República e mantidas pelo Congresso Nacional, em 4/5/1964*).

## CAPÍTULO III

## DA DESPESA

Art. 58. O empenho de despesa é o ato emanado de autoridade competente que cria para o Estado obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição. *(Expressões "ou não" vetadas pelo Presidente da República e mantidas pelo Congresso Nacional, em 4/5/1964).*

Art. 59. O empenho da despesa não poderá exceder o limite dos créditos concedidos.

§ 1º Ressalvado o disposto no Art. 67 da Constituição Federal, é vedado aos Municípios empenhar, no último mês do mandato do Prefeito, mais do que o duodécimo da despesa prevista no orçamento vigente.

§ 2º Fica, também, vedado aos Municípios, no mesmo período, assumir, por qualquer forma, compromissos financeiros para execução depois do término do mandato do Prefeito.

§ 3º As disposições dos parágrafos anteriores não se aplicam nos casos comprovados de calamidade pública.

§ 4º Reputam-se nulos e de nenhum efeito os empenhos e atos praticados em desacordo com o disposto nos parágrafos 1º e 2º deste artigo, sem prejuízo da responsabilidade do Prefeito nos termos do Art. 1º, inciso V, do Decreto-lei n.º 201, de 27 de fevereiro de 1967. *(Artigo com redação dada pela Lei n.º 6.397, de 10/12/1976)*

Art. 60. É vedada a realização de despesa sem prévio empenho.

§ 1º Em casos especiais previstos na legislação específica será dispensada a emissão da nota de empenho.

§ 2º Será feito por estimativa o empenho da despesa cujo montante não se possa determinar.

§ 3º É permitido o empenho global de despesas contratuais e outras, sujeitas a parcelamento.

Art. 61. Para cada empenho será extraído um documento denominado "nota de empenho" que indicará o nome do credor, a especificação e a importância da despesa, bem como a dedução desta do saldo da dotação própria.

Art. 62. O pagamento da despesa só será efetuado quando ordenado após sua regular liquidação.

Art. 63. A liquidação da despesa consiste na verificação do direito adquirido pelo credor tendo por base os títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito.

§ 1º Essa verificação tem por fim apurar:

I - a origem e o objeto do que se deve pagar;

II - a importância exata a pagar;

III - a quem se deve pagar a importância, para extinguir a obrigação.

§ 2º A liquidação da despesa por fornecimentos feitos ou serviços prestados terá por

base:

I - o contrato, ajuste ou acordo respectivo;

II - a nota de empenho;

III - os comprovantes da entrega do material ou da prestação efetiva do serviço.

Art. 64. A ordem de pagamento é o despacho exarado por autoridade competente, determinando que a despesa seja paga.

Parágrafo único. A ordem de pagamento só poderá ser exarada em documentos processados pelos serviços de contabilidade. *(Parágrafo único vetado pelo Presidente da República e mantido pelo Congresso Nacional, em 4/5/1964).*

Art. 65. O pagamento da despesa será efetuado por tesouraria ou pagadoria regularmente constituídas por estabelecimentos bancários credenciados e, em casos excepcionais, por meio de adiantamento.

Art. 66. As dotações atribuídas às diversas unidades orçamentárias poderão, quando expressamente determinado na Lei de Orçamento, ser movimentadas por órgãos centrais de administração geral.

Parágrafo único. É permitida a redistribuição de parcelas das dotações de pessoal, de uma para outra unidade orçamentária, quando considerada indispensável à movimentação de pessoal dentro das tabelas ou quadros comuns às unidades interessadas, e que se realize em obediência à legislação específica.

Art. 67. Os pagamentos devidos pela Fazenda Pública, em virtude de sentença judiciária, far-se-ão na ordem de apresentação dos precatórios e à conta dos créditos respectivos, sendo proibida a designação de casos ou de pessoas nas dotações orçamentárias e nos créditos adicionais abertos para esse fim.

Art. 68. O regime de adiantamento é aplicável aos casos de despesas expressamente definidos em lei e consiste na entrega de numerário a servidor, sempre precedida de empenho na dotação própria para o fim de realizar despesas, que não possam subordinar-se ao processo normal de aplicação.

Art. 69. Não se fará adiantamento a servidor em alcance nem a responsável por dois adiantamentos. *(Expressões “nem a responsável por dois adiantamentos” vetadas pelo Presidente da República e mantidas pelo Congresso Nacional, em 4/5/1964).*

Art. 70. A aquisição de material, o fornecimento e a adjudicação de obras e serviços serão regulados em lei, respeitado o princípio da concorrência.

## TÍTULO VII DOS FUNDOS ESPECIAIS

Art. 71. Constitui fundo especial o produto de receitas especificadas que, por lei, se vinculam à realização de determinados objetivos ou serviços, facultada a adoção de normas peculiares de aplicação.

Art. 72. A aplicação das receitas orçamentárias vinculadas a fundos especiais far-se-á através de dotação consignada na Lei de Orçamento ou em créditos adicionais.

Art. 73. Salvo determinação em contrário da lei que o instituiu, o saldo positivo do fundo especial apurado em balanço será transferido para o exercício seguinte, a crédito do mesmo fundo.

Art. 74. A lei que instituir fundo especial poderá determinar normas peculiares de controle, prestação e tomada de contas, sem, de qualquer modo, elidir a competência específica do Tribunal de Contas ou órgão equivalente.

## TÍTULO VIII DO CONTROLE DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA

### CAPÍTULO I DISPOSIÇÕES GERAIS

Art. 75. O controle da execução orçamentária compreenderá:

I - a legalidade dos atos de que resultem a arrecadação da receita ou a realização da despesa, o nascimento ou a extinção de direitos e obrigações;

II - a fidelidade funcional dos agentes da administração, responsáveis por bens e valores públicos;

III - o cumprimento do programa de trabalho expresso em termos monetários e em termos de realização de obras e prestação de serviços.

### CAPÍTULO II DO CONTROLE INTERNO

Art. 76. O Poder Executivo exercerá os três tipos de controle a que se refere o artigo 75, sem prejuízo das atribuições do Tribunal de Contas ou órgão equivalente.

Art. 77. A verificação da legalidade dos atos de execução orçamentária será prévia, concomitante e subsequente.

Art. 78. Além da prestação ou tomada de contas anual, quando instituída em lei, ou por fim de gestão, poderá haver, a qualquer tempo, levantamento, prestação ou tomada de contas de todos os responsáveis por bens ou valores públicos.

Art. 79. Ao órgão incumbido da elaboração da proposta orçamentária ou a outro indicado na legislação, caberá o controle estabelecido no inciso III do artigo 75.

Parágrafo único. Esse controle far-se-á, quando for o caso, em termos de unidades de medida, previamente estabelecidas para cada atividade.

Art. 80. Compete aos serviços de contabilidade ou órgãos equivalentes verificar a exata observância dos limites das cotas trimestrais atribuídas a cada unidade orçamentária, dentro do sistema que for instituído para esse fim.

### CAPÍTULO III DO CONTROLE EXTERNO

Art. 81. O controle da execução orçamentária, pelo Poder Legislativo, terá por objetivo verificar a probidade da administração, a guarda e legal emprego dos dinheiros públicos e o cumprimento da Lei de Orçamento.

Art. 82. O Poder Executivo, anualmente, prestará contas ao Poder Legislativo, no prazo estabelecido nas Constituições ou nas Leis Orgânicas dos Municípios.

§ 1º As contas do Poder Executivo serão submetidas ao Poder Legislativo, com parecer prévio do Tribunal de Contas ou órgão equivalente.

§ 2º Quando, no Município, não houver Tribunal de Contas ou órgão equivalente, a Câmara de Vereadores poderá designar peritos contadores para verificarem as contas do prefeito e sôbre elas emitirem parecer.

## TÍTULO IX

### DA CONTABILIDADE

#### CAPÍTULO I DISPOSIÇÕES GERAIS

Art. 83. A contabilidade evidenciará perante a Fazenda Pública a situação de todos quantos, de qualquer modo, arrecadem receitas, efetuem despesas, administrem ou guardem bens a ela pertencentes ou confiados.

Art. 84. Ressalvada a competência do Tribunal de Contas ou órgão equivalente, a tomada de contas dos agentes responsáveis por bens ou dinheiros públicos será realizada ou superintendida pelos serviços de contabilidade.

Art. 85. Os serviços de contabilidade serão organizados de forma a permitirem o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, a determinação dos custos dos serviços industriais, o levantamento dos balanços gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros.

Art. 86. A escrituração sintética das operações financeiras e patrimoniais efetuar-se-á pelo método das partidas dobradas.

Art. 87. Haverá controle contábil dos direitos e obrigações oriundos de ajustes ou contratos em que a administração pública for parte.

Art. 88. Os débitos e créditos serão escriturados com individualização do devedor ou do credor e especificação da natureza, importância e data do vencimento, quando fixada.

Art. 89. A contabilidade evidenciará os fatos ligados à administração orçamentária, financeira patrimonial e industrial.

#### CAPÍTULO II

#### DA CONTABILIDADE ORÇAMENTÁRIA E FINANCEIRA

Art. 90. A contabilidade deverá evidenciar, em seus registros, o montante dos créditos orçamentários vigentes, a despesa empenhada e a despesa realizada, à conta dos mesmos créditos, e as dotações disponíveis.

Art. 91. O registro contábil da receita e da despesa far-se-á de acordo com as especificações constantes da Lei de Orçamento e dos créditos adicionais.

Art. 92. A dívida flutuante compreende:

- I - os restos a pagar, excluídos os serviços da dívida;
- II - os serviços da dívida a pagar;
- III - os depósitos;
- IV - os débitos de tesouraria.

Parágrafo único. O registro dos restos a pagar far-se-á por exercício e por credor distinguindo-se as despesas processadas das não processadas.

Art. 93. Todas as operações de que resultem débitos e créditos de natureza financeira, não compreendidas na execução orçamentária, serão também objeto de registro, individualização e controle contábil.

### CAPÍTULO III DA CONTABILIDADE PATRIMONIAL E INDUSTRIAL

Art. 94. Haverá registros analíticos de todos os bens de caráter permanente, com indicação dos elementos necessários para a perfeita caracterização de cada um deles e dos agentes responsáveis pela sua guarda e administração.

Art. 95. A contabilidade manterá registros sintéticos dos bens móveis e imóveis.

Art. 96. O levantamento geral dos bens móveis e imóveis terá por base o inventário analítico de cada unidade administrativa e os elementos da escrituração sintética na contabilidade.

Art. 97. Para fins orçamentários e determinação dos devedores, far-se-á o registro contábil das receitas patrimoniais, fiscalizando-se sua efetivação.

Art. 98. A dívida fundada compreende os compromissos de exigibilidade superior a doze meses, contraídos para atender a desequilíbrio orçamentário ou a financeiro de obras e serviços públicos.

Parágrafo único. A dívida fundada será escriturada com individualização e especificações que permitam verificar, a qualquer momento, a posição dos empréstimos, bem como os respectivos serviços de amortização e juros. *(Artigo vetado pelo Presidente da República e mantido pelo Congresso Nacional, em 4/5/1964).*

Art. 99. Os serviços públicos industriais, ainda que não organizados como empresa pública ou autárquica, manterão contabilidade especial para determinação dos custos, ingressos e resultados, sem prejuízo da escrituração patrimonial e financeira comum.

Art. 100. As alterações da situação líquida patrimonial, que abrangem os resultados da execução orçamentária, bem como as variações independentes dessa execução e as superveniências e insubsistências ativas e passivas, constituirão elementos da conta patrimonial.

### CAPÍTULO IV DOS BALANÇOS

Art. 101. Os resultados gerais do exercício serão demonstrados no Balanço Orçamentário, no Balanço Financeiro, no Balanço Patrimonial, na Demonstração das Variações

Patrimoniais, segundo os Anexos números 12, 13, 14 e 15 e os quadros demonstrativos constantes dos Anexos números 1, 6, 7, 8, 9, 10, 11, 16 e 17.

Art. 102. O Balanço Orçamentário demonstrará as receitas e despesas previstas em confronto com as realizadas.

Art. 103. O Balanço Financeiro demonstrará a receita e a despesa orçamentárias bem como os recebimentos e os pagamentos de natureza extra-orçamentária, conjugados com os saldos em espécie provenientes do exercício anterior, e os que se transferem para o exercício seguinte.

Parágrafo único. Os Restos a Pagar do exercício serão computados na receita extra-orçamentária para compensar sua inclusão na despesa orçamentária.

Art. 104. A Demonstração das Variações Patrimoniais evidenciará as alterações verificadas no patrimônio, resultantes ou independentes da execução orçamentária, e indicará o resultado patrimonial do exercício.

Art. 105. O Balanço Patrimonial demonstrará:

I - o Ativo Financeiro;

II - o Ativo Permanente;

III - o Passivo Financeiro;

IV - o Passivo Permanente;

V - o Saldo Patrimonial;

VI - as Contas de Compensação.

§ 1º O Ativo Financeiro compreenderá os créditos e valores realizáveis independentemente de autorização orçamentária e os valores numerários.

§ 2º O Ativo Permanente compreenderá os bens, créditos e valores, cuja mobilização ou alienação dependa de autorização legislativa.

§ 3º O Passivo Financeiro compreenderá as dívidas fundadas e outras pagamento independa de autorização orçamentária.

§ 4º O Passivo Permanente compreenderá as dívidas fundadas e outras que dependam de autorização legislativa para amortização ou resgate.

§ 5º Nas contas de compensação serão registrados os bens, valores, obrigações e situações não compreendidas nos parágrafos anteriores e que, mediata ou indiretamente, possam vir a afetar o patrimônio.

Art. 106. A avaliação dos elementos patrimoniais obedecerá as normas seguintes:

I - Os débitos e créditos, bem como os títulos de renda, pelo seu valor nominal, feita a conversão, quando em moeda estrangeira, à taxa de câmbio vigente na data do balanço;

II - os bens móveis e imóveis, pelo valor de aquisição ou pelo custo de produção ou de construção;

III - os bens de almoxarifado, pelo preço médio ponderado das compras.

§ 1º Os valores em espécie, assim como os débitos e créditos, quando em moeda estrangeira, deverão figurar ao lado das correspondentes importâncias em moeda nacional.

§ 2º As variações resultantes da conversão dos débitos, créditos e valores em espécie serão levadas à conta patrimonial.

§ 3º Poderão ser feitas reavaliações dos bens móveis e imóveis.

## TÍTULO X DAS AUTARQUIAS E OUTRAS ENTIDADES

Art. 107. As entidades autárquicas ou paraestatais, inclusive de previdência social ou investidas de delegação para arrecadação de contribuições parafiscais da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal terão seus orçamentos aprovados por decreto do Poder Executivo, salvo se disposição legal expressa determinar que o sejam pelo Poder Legislativo.

Parágrafo único. Compreendem-se nesta disposição as empresas com autonomia financeira e administrativa cujo capital pertencer, integralmente, ao Poder Público.

Art. 108. Os orçamentos das entidades referidas no artigo anterior vincular-se-ão ao orçamento da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, pela inclusão:

I - como receita, salvo disposição legal em contrário, do saldo positivo previsto entre os totais das receitas e despesas;

II - como subvenção econômica, na receita do orçamento da beneficiária, salvo disposição legal em contrário, do saldo negativo previsto entre os totais das receitas e despesas.

§ 1º Os investimentos ou inversões financeiros da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, realizados por intermédio das entidades aludidas no artigo anterior, serão classificados como receita de capital destas e despesa de transferência de capital daqueles.

§ 2º As previsões para depreciação serão computadas para efeito de apuração do saldo líquido das mencionadas entidades.

Art. 109. Os orçamentos e balanços das entidades compreendidas no artigo 107 serão publicados como complemento dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal a que estejam vinculados.

Art. 110. Os orçamentos e balanços das entidades já referidas obedecerão aos padrões e normas instituídas por esta lei, ajustados às respectivas peculiaridades.

Parágrafo único. Dentro do prazo que a legislação fixar, os balanços serão remetidos ao órgão central de contabilidade da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, para fins de incorporação dos resultados, salvo disposição legal em contrário.

## TÍTULO XI DISPOSIÇÕES FINAIS

Art. 111. O Conselho Técnico de Economia e Finanças do Ministério da Fazenda, além de outras apurações, para fins estatísticos, de interesse nacional, organizará e publicará o balanço consolidado das contas da União, Estados, Municípios e Distrito Federal, suas autarquias e outras entidades, bem como um quadro estruturalmente idêntico, baseado em dados orçamentários.

§ 1º Os quadros referidos neste artigo terão a estrutura do Anexo número. 1.

§ 2º O quadro baseado nos orçamentos será publicado até o último dia do primeiro semestre do próprio exercício e o baseado nos balanços, até o último dia do segundo semestre do exercício imediato àquele a que se referirem.

Art. 112. Para cumprimento do disposto no artigo precedente, a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal remeterão ao mencionado órgão, até 30 de abril, os orçamentos do exercício, e até 30 de junho, os balanços do exercício anterior.

Parágrafo único. O pagamento, pela União, de auxílio ou contribuição a Estados, Municípios ou Distrito Federal, cuja concessão não decorra de imperativo constitucional, dependerá de prova do atendimento ao que se determina neste artigo.

Art. 113. Para fiel e uniforme aplicação das presentes normas, o Conselho Técnico de Economia e Finanças do Ministério da Fazenda atenderá a consultas, coligirá elementos, promoverá o intercâmbio de dados informativos, expedirá recomendações técnicas, quando solicitadas, e atualizará sempre que julgar conveniente, os anexos que integram a presente lei.

Parágrafo único. Para os fins previstos neste artigo, poderão ser promovidas, quando necessário, conferências ou reuniões técnicas, com a participação de representantes das entidades abrangidas por estas normas.

Art. 114. Os efeitos desta lei são contados a partir de 1º de janeiro de 1964 para o fim da elaboração dos orçamentos e a partir de 1º de janeiro de 1965, quanto às demais atividades estatuídas. *(Artigo com redação dada pela Lei n° 4.489, de 19/11/1964)*

Art. 115. Revogam-se as disposições em contrário.

Brasília, em 17 de março de 1964; 143º da Independência e 76º da República.

JOÃO GOULART

Abelardo Jurema

Sylvio Borges de Souza Motta

Jair Ribeiro

João Augusto de Araújo Castro

Waldyr Ramos Borges

Expedito Machado

Oswaldo Costa Lima Filho

Júlio Furquim Sambaquy

Amaury Silva

Anysio Botelho

Wilson Fadul

Antonio Oliveira Brito

Egydio Michaelsen

## APÊNDICE A – CARTA DE APRESENTAÇÃO

Passo Fundo/ RS, julho de 2016.

Prezado(a) Senhor(a),

O Programa de Pós-Graduação em Administração da Universidade de Passo Fundo está realizando uma pesquisa que objetiva compreender a dinâmica do processo orçamentário de uma instituição pública de ensino, sob a perspectiva socioinstitucional, no que se refere a suas relações de poder e interesses institucionais. Esse trabalho será base para a dissertação de mestrado da aluna Lidiane Zambenedetti. Considerando que seu campi será objeto de estudo desta pesquisa, contamos com sua colaboração em receber a aluna Lidiane Zambenedetti para a realização de algumas entrevistas com o responsável pela execução financeira, o contador, o diretor administrativo, o coordenador de desenvolvimento institucional e o diretor-geral. Em todo o processo de pesquisa serão entrevistados 6 campi e a reitoria de sua instituição. Na reitoria as entrevistas serão realizadas com o contador, o diretor administrativo, o pró-reitor de administração e o reitor. Para cada um dos campi colaboradores, será elaborado um relatório contendo os achados. Agradecemos antecipadamente sua acolhida e colaboração, certos de que ela nos permitirá levantar informações valiosas para o entendimento da dinâmica do processo orçamentário de uma instituição pública de ensino. Esse trabalho é sem qualquer fim lucrativo ou publicitário sendo de cunho exclusivamente científico e sem vinculação a qualquer instituição financiadora.

Cordialmente,

Prof. Rodrigo Angonese Dr.

Professor do Mestrado em Administração

Universidade de Passo Fundo – UPF

Fone/Fax: (54) 3316-8245

**E-mail:** rangonese@upf.br

## **APÊNDICE B – PROTOCOLO PARA O ESTUDO DE CASO**

### Protocolo para Estudo de Caso

Sistemas de controle gerencial: abordagem sob a perspectiva socioinstitucional do orçamento de uma instituição pública federal de ensino.

### A Pesquisa

Esta pesquisa é elaborada pela aluna Lidiane Zambenedetti, participante do curso de mestrado em Administração da Universidade de Passo Fundo.

Nesta pesquisa quer-se compreender a dinâmica do processo orçamentário de uma instituição pública de ensino, sob a perspectiva socioinstitucional, no que se refere a suas relações de poder e interesses institucionais.

Investigar a ferramenta do orçamento público como um instrumento de controle gerencial, a partir dimensão sociológica, amplia a maneira com que o fenômeno é observado.

A contribuição vai diretamente as organizações ligadas à área pública, pois compreender o orçamento público além de uma ferramenta de controle econômico, mas pela sua natureza socioinstitucional, considerando elementos como poder e interesses institucionais, permite com que o interesse social prevaleça.

Os resultados do presente trabalho contribuirão para o desenvolvimento científico da Administração, bem como propiciarão subsídios para compreender a dinâmica do processo orçamentário de uma instituição pública de ensino

### Colaboração da instituição e coleta de dados

Para atingir os objetivos da pesquisa necessitar-se-á de sua ajuda. A coleta de dados será através de entrevistas realizadas com o responsável pela execução financeira, o contador, o diretor administrativo, o diretor de ensino, o diretor-geral de cada campi objeto de estudo e, na reitoria, o contador, o diretor administrativo, o pró-reitor de administração e o reitor.

Cada entrevista tem uma duração aproximada de 30 a 45 minutos e será gravada. O texto da entrevista será, posteriormente, transcrito e submetido ao respondente para conferência. Esse procedimento é necessário para assegurar a interpretação confiável das respostas recebidas.

A instituição poderá suspender o processo de pesquisa a qualquer momento.

#### Nosso compromisso

Assegura-se a total confidencialidade dos dados coletados. Em nenhum momento a identificação da organização ou dos respondentes será revelada.

Ao final da pesquisa, será elaborado um relatório executivo contendo os achados da pesquisa e enviado para cada campus que participou do processo.

#### Cronograma

As entrevistas serão realizadas no melhor dia e hora definidos pelos gestores.

Poderão ser realizadas mais de uma entrevista por dia.

#### Roteiro de entrevista

<b>Questões</b>	<b>Entrevistado (s)</b>
1. Como são definidos os interesses institucionais?	Responsável pela execução orçamentária e financeira/contadores/diretores administrativos/diretores gerais/ Pró-reitor de Administração/ Reitor.
2. Quem participa do processo decisório de liberação interna do orçamento? Caso ocorra um impasse, como será tomada a decisão?	Responsável pela execução orçamentária e financeira/contadores/diretores administrativos/diretores gerais/ Pró-reitor de Administração/ Reitor.
3. Como ocorre a distribuição interna de recursos? Quais são os critérios levados em consideração no momento da distribuição do recurso?	Responsáveis pela execução orçamentária e financeira/contadores/diretores administrativos/Diretores gerais dos campi
4. De que forma é dada publicidade para o plano de ação? Quais os meios disponíveis para as pessoas poderem participar de sua construção?	Responsável pela execução orçamentária e financeira/contadores/diretores administrativos/diretores gerais/ Pró-reitor de Administração/ Reitor.
5. O conselho de campus tem como uma de suas atribuições apreciar e emitir parecer da proposta orçamentária. Como o conselho de campus participa do planejamento orçamentário do seu campus?	Responsável pela execução orçamentária e financeira/contadores/diretores administrativos dos campi.
6. Existe alguma diferença para distribuição interna de recursos entre orçamento de custeio e de investimento?	Responsável pela execução orçamentária e financeira/contadores/diretores administrativos dos campi.

Continua...

## Continuação

Questões	Entrevistado (s)
7. Além do cumprimento das ações básicas de investimento de recurso (como custeio de serviços terceirizados e disponibilidade mínima de recursos para atividades de pesquisa, extensão e ensino) como são estabelecidas as prioridades de distribuição de recursos?	Responsável pela execução orçamentária e financeira/contadores/diretores administrativos dos campi.
8. Quando uma execução orçamentária é aprovada, pode existir, dentro da instituição, uma pessoa ou um grupo de pessoas com poder suficiente para fazer com que a despesa não se realize?	Responsável pela execução orçamentária e financeira/contadores/diretores administrativos dos campi.
9. De que forma podem ocorrer liberações extraorçamentárias para os campus? Quando ocorre liberação extraorçamentária, seja por emenda parlamentar ou de outra maneira (que será relatada na questão anterior), como são estabelecidos os critérios para escolha da prioridade a ser atendida pela instituição?	Responsável pela execução orçamentária e financeira/contadores/diretores administrativos/diretores de ensino/diretores gerais dos campi; Contador/Diretor Administrativo e Pró-reitor de Administração da reitoria.
10. Como ocorre a redistribuição de recursos orçamentários e extraorçamentários pela reitoria para os campus?	Contadores/diretores administrativos/diretores gerais/ Pró-reitor de Administração/ Reitor.
11. Como se dá o processo decisório quando mais de um campus apresenta necessidades e condições de execução de recursos além do valor previsto na LOA?	Contador/Diretor Administrativo e Pró-reitor de Administração da reitoria.
12. Existe alguma legislação específica que normatize a distribuição interna de recursos no campus?	Responsável pela execução orçamentária e financeira/contadores/diretores administrativos/diretores de ensino/diretores gerais dos campi;
13. A maneira com que são distribuídos os recursos internos no seu campus tem como base critérios utilizados por algum outro campus ou instituição de ensino público?	Responsável pela execução orçamentária e financeira/contadores/diretores administrativos/diretores de ensino/diretores gerais dos campi;
14. Existe alguma legislação específica que normatize a distribuição interna de recursos nos campus? Em caso positivo, qual é a legislação?	Responsável pela execução orçamentária e financeira/contadores/diretores administrativos/diretores de ensino/diretores-gerais dos campi; Contador/Diretor Administrativo e Pró-reitor de Administração da reitoria.
15. Relate em detalhes como ocorre o processo de distribuição interna de recursos, desde o planejamento com base no valor previsto pela matriz conif, aprovação da LOA, até a distribuição dentro de cada setor, coordenadorias de cursos, setores de pesquisa, extensão, ensino e administração. Cite também como é realizado o replanejamento em momentos que ocorrem contingenciamentos?	Responsável pela execução orçamentária e financeira/contadores/diretores administrativos/diretores de ensino/diretores-gerais dos campi; Contador/Diretor Administrativo e Pró-reitor de Administração da reitoria.
16. Qual a sua formação acadêmica e seu cargo originário na instituição?	Responsável pela execução orçamentária e financeira/contadores/diretores administrativos/diretores gerais/ Pró-reitor de Administração/ Reitor.

Procedimento para análise de dados

Após a transcrição das entrevistas, as mesmas terão seu conteúdo analisado, relacionando-o com as categorias de análise definidas pela pesquisa.

Lidiane Zambenedetti

Aluna do Programa de Pós-Graduação em Administração da Universidade de Passo Fundo

Professora/Contadora do Instituto Federal do Rio Grande do Sul - Erechim

Fone: (54) 9633 6922

**E-mail:** [lidiane.zambenedetti@erechim.ifrs.edu.br](mailto:lidiane.zambenedetti@erechim.ifrs.edu.br)

**APÊNDICE C – TERMO DE CONSENTIMENTO DE LIVRE ESCLARECIMENTO  
(TCLE)**

TERMO DE CONSENTIMENTO DE LIVRE ESCLARECIMENTO (TCLE)

Você está sendo convidado(a) a participar da pesquisa intitulada Sistemas de Controle Gerencial: abordagem sob a perspectiva socioinstitucional do orçamento de uma instituição pública federal de ensino, de responsabilidade da pesquisadora Lidiane Zambenedetti.

Esta pesquisa justifica-se devido ao fato de não terem sido encontrados significativos estudos que abordem o processo orçamentário de uma instituição pública de ensino e ainda por ser uma oportunidade de oferecer novas perspectivas que auxiliem na compreensão do papel do orçamento como um instrumento em que são negociados poderes e interesses institucionais;

Objetivo Geral da pesquisa: Compreender a dinâmica do processo orçamentário de uma instituição pública de ensino, sob a perspectiva socioinstitucional, no que se refere a suas relações de poder e interesses institucionais.

Objetivos específicos da pesquisa:

- a) Descrever o processo de elaboração do orçamento público;
- b) Descrever o processo de distribuição interna de recursos;
- c) Verificar o papel do orçamento como um instrumento que envolve relações de poder e interesses institucionais;
- d) Compreender como o processo de isomorfismo molda o orçamento, conforme o modelo de DiMaggio e Powell (1983).

As entrevistas serão realizadas no melhor dia e hora definidos pelos entrevistados. Cada entrevista tem uma duração aproximada de 30 a 45 minutos e, atendendo a protocolo padrão de coleta de dados, a entrevista deverá ser gravada para garantir a confiabilidade dos dados. As gravações serão utilizadas exclusivamente para os fins desta pesquisa e, após a análise dos dados as gravações serão destruídas.

**POSSÍVEIS DESCONFORTOS E RISCOS:** Se for identificado algum sinal de desconforto psicológico da sua participação na pesquisa, a pesquisadora compromete-se em orientá-lo (a) e encaminhá-lo (a) para os profissionais especializados na área.

**BENEFÍCIOS:** Os benefícios desta pesquisa decorrem do conhecimento produzido. Eles permitem compreender acerca das pressões socioinstitucionais presentes no processo orçamentário. Entende-se que a existência de transparência influencia diretamente na eficiência da aplicação do dinheiro público. Para a gestão das organizações participantes, há a oportunidade direta de um diagnóstico acerca da temática, que proporciona autoconhecimento e permite possibilidade de gerar melhorias diretas na gestão.

**ESCLARECIMENTOS:** Você terá a garantia de receber esclarecimentos sobre qualquer dúvida relacionada a pesquisa e poderá ter acesso aos seus dados em qualquer etapa do estudo.

**LIBERDADE:** Sua participação nessa pesquisa não é obrigatória e você pode desistir a qualquer momento, retirando seu consentimento.

**SEM GASTOS E REMUNERAÇÃO:** Você não terá qualquer despesa para participar da presente pesquisa e não receberá pagamento pela sua participação no estudo.

**SIGILO E DA PRIVACIDADE:** Os dados relacionados à sua identificação, bem como à identificação da instituição não serão divulgados.

**DIVULGAÇÃO DOS RESULTADOS:** Os resultados da pesquisa serão divulgados na dissertação da pesquisadora e ainda em artigos que possam ser realizados a partir desta, mas você terá a garantia do sigilo e da confidencialidade dos dados. Você não será identificado (a) em nenhuma publicação que possa resultar deste estudo.

**DÚVIDAS:** Caso você tenha dúvidas sobre o comportamento dos pesquisadores ou sobre as mudanças ocorridas na pesquisa que não constam no TCLE, e caso se considera prejudicado (a) na sua dignidade e autonomia, você pode entrar em contato com a pesquisadora Lidiane Zambenedetti pelo telefone (54) 99633 6922 ou com o Programa de Pós-Graduação em Administração pelo telefone (54) 3316-8245, ou também pode consultar o Comitê de Ética em

Pesquisa da UPF, pelo telefone (54) 3316-8157, no horário das 08h às 12h e das 13h30min às 17h30min, de segunda a sexta-feira.

Dessa forma, se você concorda em participar da pesquisa como consta nas explicações e orientações acima, coloque seu nome no local indicado abaixo.

Desde já, agradecemos a sua colaboração e solicitamos a sua assinatura de autorização neste termo, que será também assinado pelo pesquisador responsável em duas vias, sendo que uma ficará com você e outra com a pesquisadora.

Passo Fundo, \_\_\_\_ de \_\_\_\_\_ de 2016.

Nome do (a) participante: \_\_\_\_\_

Assinatura: \_\_\_\_\_

Nome da pesquisadora: \_\_\_\_\_

Assinatura: \_\_\_\_\_

## APÊNDICE D – ROTEIRO DE ENTREVISTA

Questões	Entrevistado (s)
1. Como são definidos os interesses institucionais?	Responsável pela execução orçamentária e financeira/contadores/diretores administrativos/diretores gerais/ Pró-reitor de Administração/ Reitor.
2. Quem participa do processo decisório de liberação interna do orçamento? Caso ocorra um impasse, como será tomada a decisão?	Responsável pela execução orçamentária e financeira/contadores/diretores administrativos/diretores gerais/ Pró-reitor de Administração/ Reitor.
3. Como ocorre a distribuição interna de recursos? Quais são os critérios levados em consideração no momento da distribuição do recurso?	Responsáveis pela execução orçamentária e financeira/contadores/diretores administrativos/Diretores gerais dos campi
4. De que forma é dada publicidade para o plano de ação? Quais os meios disponíveis para as pessoas poderem participar de sua construção?	Responsável pela execução orçamentária e financeira/contadores/diretores administrativos/diretores gerais/ Pró-reitor de Administração/ Reitor.
5. O conselho de campus tem como uma de suas atribuições apreciar e emitir parecer da proposta orçamentária. Como o conselho de campus participa do planejamento orçamentário do seu campus?	Responsável pela execução orçamentária e financeira/contadores/diretores administrativos dos campi.
6. Existe alguma diferença para distribuição interna de recursos entre orçamento de custeio e de investimento?	Responsável pela execução orçamentária e financeira/contadores/diretores administrativos dos campi.
7. Além do cumprimento das ações básicas de investimento de recurso (como custeio de serviços terceirizados e disponibilidade mínima de recursos para atividades de pesquisa, extensão e ensino) como são estabelecidas as prioridades de distribuição de recursos?	Responsável pela execução orçamentária e financeira/contadores/diretores administrativos dos campi.
8. Quando uma execução orçamentária é aprovada, pode existir, dentro da instituição, uma pessoa ou um grupo de pessoas com poder suficiente para fazer com que a despesa não se realize?	Responsável pela execução orçamentária e financeira/contadores/diretores administrativos dos campi.
9. De que forma podem ocorrer liberações extraorçamentárias para os campi? Quando ocorre liberação extraorçamentária, seja por emenda parlamentar ou de outra maneira (que será relatada na questão anterior), como são estabelecidos os critérios para escolha da prioridade a ser atendida pela instituição?	Responsável pela execução orçamentária e financeira/contadores/diretores administrativos/diretores de ensino/diretores gerais dos campi; Contador/Diretor Administrativo e Pró-reitor de Administração da reitoria.
10. Como ocorre a redistribuição de recursos orçamentários e extraorçamentários pela reitoria para os campi?	Contadores/diretores administrativos/diretores gerais/ Pró-reitor de Administração/ Reitor.
11. Como se dá o processo decisório quando mais de um campus apresenta necessidades e condições de execução de recursos além do valor previsto na LOA?	Contador/Diretor Administrativo e Pró-reitor de Administração da reitoria.

Continua...

Continuação

Questões	Entrevistado (s)
12. Existe alguma legislação específica que normatize a distribuição interna de recursos no campus?	Responsável pela execução orçamentária e financeira/contadores/diretores administrativos/diretores de ensino/diretores gerais dos campi;
13. A maneira com que são distribuídos os recursos internos no seu campus tem como base critérios utilizados por algum outro campus ou instituição de ensino público?	Responsável pela execução orçamentária e financeira/contadores/diretores administrativos/diretores de ensino/diretores gerais dos campi;
14. Existe alguma legislação específica que normatize a distribuição interna de recursos nos campus? Em caso positivo, qual é a legislação?	Responsável pela execução orçamentária e financeira/contadores/diretores administrativos/diretores de ensino/diretores-gerias dos campi; Contador/Diretor Administrativo e Pró-reitor de Administração da reitoria.
15. Relate em detalhes como ocorre o processo de distribuição interna de recursos, desde o planejamento com base no valor previsto pela matriz conif, aprovação da LOA, até a distribuição dentro de cada setor, coordenadorias de cursos, setores de pesquisa, extensão, ensino e administração. Cite também como é realizado o replanejamento em momentos que ocorrem contingenciamentos?	Responsável pela execução orçamentária e financeira/contadores/diretores administrativos/diretores de ensino/diretores-gerias dos campi; Contador/Diretor Administrativo e Pró-reitor de Administração da reitoria.
16. Qual a sua formação acadêmica e seu cargo originário na instituição?	Responsável pela execução orçamentária e financeira/contadores/diretores administrativos/diretores gerais/ Pró-reitor de Administração/ Reitor.