

FACULDADES ALVES FARIA  
MESTRADO PROFISSIONAL EM ADMINISTRAÇÃO

MARGARIDA SILVA DE ARAÚJO

**DESAFIOS DA IMPLEMENTAÇÃO DO BALANCED SCORECARD NA  
GESTÃO ORÇAMENTÁRIA: ESTUDO DE CASO NO INSTITUTO  
FEDERAL DE EDUCAÇÃO CIÊNCIA E TECNOLOGIA DE GOIÁS  
(2013-2014)**

GOIÂNIA-GO  
2014

**MARGARIDA SILVA DE ARAÚJO**

**DESAFIOS DA IMPLEMENTAÇÃO DO BALANCED SCORECARD NA  
GESTÃO ORÇAMENTÁRIA: ESTUDO DE CASO NO INSTITUTO  
FEDERAL DE EDUCAÇÃO CIÊNCIA E TECNOLOGIA DE GOIÁS  
(2013-2014)**

Dissertação apresentada à banca de Defesa do Mestrado Profissional das Faculdades Alves Faria (ALFA), para obtenção do título de Mestre em Administração, sob a orientação do Professor Doutor Paulo Cesar Bontempo.

Linha de Pesquisa: Gestão Integrada de Mercados.

GOIÂNIA-GO  
2014

MARGARIDA SILVA DE ARAÚJO

**DESAFIOS DA IMPLEMENTAÇÃO DO BALANCED SCORECARD NA  
GESTÃO ORÇAMENTÁRIA: ESTUDO DE CASO NO INSTITUTO  
FEDERAL DE EDUCAÇÃO CIÊNCIA E TECNOLOGIA DE GOIÁS  
(2013-2014)**

**AVALIADORES:**

---

Professor Dr. Paulo Cesar Bontempo  
Programa de Mestrado Profissional em Administração – Faculdade Alves Faria  
Orientador

---

Professor Dr. Bento Alves da Costa Filho  
Programa de Mestrado Profissional em Administração – Faculdade Alves Faria  
Membro da Instituição

---

Professor Dr. Estela Najberg - Universidade Federal de Goiás

GOIÂNIA-GO  
2014

## **DEDICATÓRIA**

*Dedico este trabalho:*

*Ao meu amado, companheiro e amigo esposo, Rodrigo Damasio Lima, e à minha filha, Alícia E. de Araújo Damasio, que me apoiaram e compreenderam a minha ausência ao longo do período de elaboração deste trabalho.*

*Ao meu querido e eterno exemplo de vida, meu herói, meu pai: sem ele não conseguiria chegar ao fim desta realização pessoal e profissional.*

*Às fadas, guerreiras e iluminadas, as mulheres da minha vida: minha mãe, Maria Aparecida, minha tia, Cristina Bragança, minha sogra, Laurentina Lopes, minha sempre pequenina irmã, Syomara Bragança.*

*Aos meus heróis do Olimpo – meus irmãos.*

*A todas as pessoas que amo e que estiveram comigo, direta ou indiretamente, na realização de mais um passo de minha vida.*

## **AGRADECIMENTOS**

Ao meu orientador, pela preocupação e dedicação na condução desta pesquisa, possibilitando o amadurecimento e a finalização desta.

À equipe de Contabilidade do Instituto Federal de Goiás e aos gestores da instituição, pelo apoio, pela dedicação, pela participação nas pesquisas, pela apresentação dos documentos e por me proporcionarem a oportunidade de apresentar a força do *Balanced Scorecard* como uma poderosa ferramenta de gestão.

Aos especialistas consultados, pelos ensinamentos e experiências proporcionados no desenvolvimento da pesquisa.

A todos os professores do Programa de Mestrado Profissional em Administração das Faculdades Alves Faria e aos nossos colegas de turma, pela excepcional experiência vivenciada na busca pelo conhecimento.

A todos os nossos familiares e amigos, que proporcionaram o apoio necessário para a finalização deste trabalho.

**MUITO OBRIGADA!**

*“Nenhum homem é uma ilha isolada; cada homem é uma partícula do continente,  
uma parte da terra; [...], porque sou parte do gênero humano. E por isso não  
pergunte por quem os sinos dobram; eles dobram por ti”.*  
*John Donne.*

## LISTA DE FIGURAS

<b>Figura 1-</b>	Expansão da Rede Federal de Educação Profissional, Científica e Tecnológica no estado de Goiás .....	26
<b>Figura 2-</b>	O <i>Balanced Scorecard</i> fornece a estrutura necessária para a tradução da Estratégia em Termos Operacionais. ....	35
<b>Figura 3-</b>	Processo do <i>Balanced Scorecard</i> para a Southwest Airlines. ....	39
<b>Figura 4-</b>	Estratégia bem executada conduz a resultados estratégicos desejados. ....	40
<b>Figura 5-</b>	Processo Administrativo .....	54
<b>Figura 6-</b>	Processo Orçamentário e fase de planejamento .....	57
<b>Figura 7-</b>	Processo Integrado de Planejamento e Orçamento .....	56
<b>Figura 8-</b>	A solução: converter a estratégia em processo contínuo .....	66
<b>Figura 9-</b>	Procedimentos metodológicos .....	71
<b>Figura 10-</b>	Exemplo de Escala Likert .....	76
<b>Figura 11-</b>	Processo de execução orçamentária do IFG .....	86
<b>Figura 12-</b>	Processo de Execução Orçamentária IFG .....	90
<b>Figura 13-</b>	<i>Balanced Scorecard</i> com a Inclusão da Perspectiva Social .....	94
<b>Figura 14-</b>	Modelo Proposto <i>Balanced Scorecard</i> IFG .....	96
<b>Figura 15-</b>	Painel de Indicadores Financeiros .....	104

## LISTAS DE GRÁFICOS

<b>Gráfico 1:</b> Importância do uso do <i>Balanced Scorecard</i> como ferramenta de gestão orçamentária .....	113
<b>Gráfico 2:</b> Estrutura de implementação do BSC como ferramenta de gestão orçamentária .....	116
<b>Gráfico 3:</b> Por que o <i>Balanced Scorecard</i> pode contribuir na gestão orçamentária .....	119
<b>Gráfico 4:</b> Como o <i>Balanced Scorecard</i> contribui na gestão orçamentária .....	120



## LISTA DE QUADROS

<b>Quadro 1:</b>	Definições das categorias programáticas segundo o manual da ONU	.46
<b>Quadro 2:</b>	Processo de investigação empírica: um estudo de caso IFG	.....77
<b>Quadro 3:</b>	Processo de investigação empírica - roteiro de entrevista – 2ª Etapa	..79
<b>Quadro 4:</b>	Procedimentos de análise integrados aos objetivos da pesquisa	.....81
<b>Quadro 5:</b>	Teste Alfa de Cronbach da pesquisa quantitativa descritiva	.....82
<b>Quadro 6:</b>	Processo de investigação empírica: informações sobre o processo orçamentário	.....87
<b>Quadro 7:</b>	Processo de investigação empírica: informações sobre o processo orçamentário	.....88
<b>Quadro 8:</b>	Processo de investigação empírica: informações sobre o processo orçamentário	.....88
<b>Quadro 9:</b>	Processo de investigação empírica: informações sobre o processo orçamentário	.....89
<b>Quadro 10:</b>	Indicadores novos	.....98
<b>Quadro 11:</b>	Temas Estratégicos	.....99
<b>Quadro 12:</b>	Mapa Orçamentário Estratégico	.....100
<b>Quadro 13:</b>	Desdobramento dos Objetivos Perspectiva Financeira	.....103
<b>Quadro 14:</b>	Plano de Ação Indicadores Financeiros	.....104
<b>Quadro 15:</b>	Desdobramento dos objetivos perspectiva clientes	.....149
<b>Quadro 16:</b>	Desdobramento dos objetivos perspectivas processos internos	.....152
<b>Quadro 17:</b>	Desdobramento dos objetivos perspectiva Aprendizado e Crescimento	.....154

## LISTA DE TABELAS

<b>Tabela 01:</b> Perspectivas recorrentes do BSC em IES no Brasil .....	94
<b>Tabela 02:</b> Importância do uso do BSC no orçamento público para os gestores ..	113
<b>Tabela 03:</b> Estrutura da implementação do BSC .....	115
<b>Tabela 04:</b> Por que o BSC pode contribuir na gestão orçamentária .....	118
<b>Tabela 05:</b> Como o BSC pode contribuir na gestão orçamentária .....	120
<b>Tabela 06:</b> Desafios para implantação do BSC na gestão orçamentária .....	121
<b>Tabela 07:</b> Desafios para implantação do BSC na gestão orçamentária .....	123

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

BSC	<i>Balanced Scorecard</i>
CEFET-GO	Centro Federal de Educação Tecnológica de Goiás
CIS	Comissão Interna de Supervisão do Plano de Carreira dos Cargos Técnico-administrativos
CONCEFET	Conselho de Dirigentes dos Centros Federais de Educação Tecnológica
CONIF	Conselho Nacional das Instituições da Rede Federal de Educação Profissional, Científica e Tecnológica.
CPA	Comissão Própria de Avaliação
CPPD	Comissão Permanente de Pessoal Docente
EPT	Educação Profissional e Tecnológica
ETFG	Escola Técnica Federal de Goiás
ETFs	Escolas Técnicas Federais
FIC	Formação Inicial e Continuada
FORPLAN	Fórum dos Diretores de Administração e Planejamento
FORPROF	Programa de Ações Articuladas para Formação de Professores
IFET	Instituições Federais de Educação Tecnológica
IFG	Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia de Goiás
LC	Lei Complementar
LDA	Lei de Diretrizes Orçamentárias
LDB	Lei de Diretrizes e Bases da Educação
LOA	Lei Orçamentária Anual
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
NIT	Núcleo de Inovação Tecnológica
OCC	Outros custeios correntes
ONU	Organização das Nações Unidas
PARFOR	Programa de Ações Articuladas para Formação de Professores
PIBIC	Programa Institucional de Bolsas de Iniciação Científica
PIBID	Programa Institucional de Bolsa de Iniciação à Docência

PIBITI	Programa Institucional de Bolsas de Iniciação em Desenvolvimento Tecnológico e Inovação
PLOA	Proposta de lei orçamentária anual
PPA	Plano Plurianual
PDI	Plano de Desenvolvimento Institucional
PPBS	Sistema de Planejamento, Programação e Orçamento
PROAD	Pró-reitoria de Administração
PRONATEC	Programa Nacional de Acesso ao Ensino Técnico e Emprego
QDD	Quadro detalhado da despesa
SIAFI	Sistema Integrado de Administração Financeira
TCC	Trabalho de Conclusão de Curso
TCU	Tribunal de Contas da União

## RESUMO

A presente pesquisa tem como objeto identificar os desafios na implementação do Balanced Scorecard (BSC) como ferramenta de gestão orçamentária no Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia de Goiás (IFG). A abordagem utilizada foi qualitativa e quantitativa para interpretar, registrar e compreender a importância de um processo de mudanças. Para tanto, foi utilizada a técnica de estudo de caso. Quanto à modalidade, esta foi exploratória, descritiva e aplicada, porquanto, respectivamente, visa levantar pesquisas bibliográficas em torno do tema para: diagnosticar e mapear os processos orçamentários; registrar e identificar os desafios da introdução de mudanças; e, por fim, propor a aplicação do BSC. Ademais, busca averiguar sua importância perante os gestores e compreender como e porque essa ferramenta contribui na gestão do orçamento. Conseqüentemente, ante os propósitos institucionais, foi moldado o BSC e o mapa estratégico orçamentário, que propõem o alinhamento das estratégias com foco nos meios, com o objetivo de garantir a maximização e a alocação eficiente, eficaz e com efetividade dos recursos. A resposta à problemática da pesquisa foi a identificação dos desafios para a implantação do BSC na gestão do orçamento público e obteve-se como resultados questões de importância da estrutura da implementação, de porque e como o BSC pode contribuir. Os principais desafios identificados foram: assegurar-se da aprovação dos gestores; fornecer a estrutura adequada; dispor de líderes e multiplicadores capacitados; gerir a resistência interna; promover o comprometimento; elaborar um plano de implementação com a definição das responsabilidades; promover o treinamento e implantar um sistema de apoio à informação; provar a contribuição do BSC na gerência do orçamento por meio da leitura dos indicadores de desempenho e da composição de objetivos estratégicos adequados. Este estudo aborda a aplicação do BSC em um processo, ou setor, no caso em questão no orçamento público, com a concepção de scorecard departamental ou micro-scorecard, visto que há limitações bibliográficas no desdobramento do BSC por setores. Portanto torna-se uma contribuição para pesquisas futuras a utilização do BSC com foco na visão micro, mas com o fim macro. Logo, ao invés de um único mapa estratégico, que sejam utilizados mapas departamentais, alinhados estrategicamente ao mapa organizacional.

**Palavras-chave:** Balanced Scorecard, Mapa Estratégico, Orçamento Público.

## ***Abstract***

This research aims to identify the challenges in the implementation of the Balanced Scorecard (BSC) as a budget management tool at the Federal Institute of Education, Science and Technology of Goiás (IFG). The approach used was to qualitatively and quantitatively interpret, record, and understand the importance of a process of change. Therefore, the case study technique was used. As for modality, this was exploratory, descriptive and applied, and it aimed to raise bibliographic review about the topic to diagnose and map budgeting processes; log and identify the challenges of introducing change; and finally proposing the BSC. Moreover, it seeks to ascertain its importance before the managers and understand how and why this tool helps in managing the budget. Consequently, due to institutional purposes, BSC strategy map and budget were molded offering the alignment of strategies with a focus in the media, in order to ensure maximum, efficient and effective resource allocation. The research aimed to identify the challenges for the implementation of the BSC in the management of public budget and obtained results as issues of importance in the structure of the implementation, why and how the BSC can contribute. The main challenges identified were: to ensure the approval of managers; provide the appropriate structure; have trained leaders and multipliers; managing internal resistance; promote commitment; develop an implementation plan with defined responsibilities; promote training and deploying a system supporting information; prove the contribution of the BSC in the management of the budget through the reading of the performance indicators and composition of appropriate strategic objectives. This study addresses the application of the BSC in a process, or industry, in this case in the public budget, with the design of micro - departmental scorecard or scorecard, since there is limited literature on the BSC split by sectors. Therefore it is a contribution to the use of future research with a focus on BSC micro view, but with the macro. Therefore, instead of a single strategic map we suggest the use of departmental maps, strategically aligned to organizational maps.

Keywords : Balanced Scorecard , Strategy Map , Public Budget .

# SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO</b> .....	<b>18</b>
<b>1. BREVE HISTÓRICO E PERFIL INSTITUCIONAL</b> .....	<b>24</b>
1.1 Áreas de Atuação Acadêmica .....	27
1.2 Propósitos Institucionais .....	29
1.3 Organização Administrativa .....	32
<b>2. REFERENCIAL TEÓRICO</b> .....	<b>33</b>
2.1 <i>Balanced Scorecard</i> .....	33
2.2 Perspectivas .....	36
2.3 Mapas Estratégicos .....	38
2.4 Orçamento Público .....	40
2.4.1 A Evolução do Conceito de Orçamento Público .....	41
2.4.2 Orçamento Programa .....	44
2.5 Princípios Orçamentários .....	47
2.6 Sistema Orçamentário Brasileiro e Definições Políticas .....	54
2.7 Processo Orçamentário e Fase de Planejamento .....	56
2.8 Processo Orçamentário e Fase de Execução .....	59
2.9 Processo Orçamentário e Fase de Controle .....	62
2.10 Integração do <i>Balanced Scorecard</i> com as Instituições Públicas e com o Orçamento .....	65
2.11 Desafios para a Implementação do <i>Balanced Scorecard</i> .....	67
<b>3. METODOLOGIA DE PESQUISA</b> .....	<b>71</b>
<b>4. ANÁLISE DOS DADOS E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS</b> .....	<b>85</b>
4.1 Diagnóstico e Fluxo do Processo Orçamentário .....	85
4.2 Proposição do Modelo do Mapa Estratégico Orçamentário .....	92
4.2.1 <i>Balanced Scorecard</i> e Administração Pública .....	92
4.2.2 O Modelo da Pesquisa .....	94
4.3 Mapa Estratégico Orçamentário do IFG .....	96
4.4 Desdobramentos dos Objetivos Estratégicos Orçamentários .....	101
4.5 Desafios para a Implementação do <i>Balanced Scorecard</i> na Gestão Orçamentária do IFG .....	111
<b>CONSIDERAÇÕES FINAIS</b> .....	<b>125</b>

<b>REFERÊNCIAS</b> .....	<b>131</b>
<b>APÊNDICES</b> .....	<b>136</b>
APÊNDICE A - Instrumento de coleta semiestruturado .....	137
APÊNDICE B - Consentimento – Participação na entrevista e divulgação dos dados .....	143
APÊNDICE C - Instrumento de coleta semiestruturado .....	145
APÊNDICE D - Principais conceitos e mapa estratégico orçamentário proposto ao IFG .....	147
APÊNDICE E - Desdobramentos dos objetivos perspectiva clientes .....	149
APÊNDICE F - Desdobramentos dos objetivos perspectiva processos internos ....	152
APÊNDICE G - Desdobramentos dos objetivos perspectiva aprendizado e crescimento .....	154
APÊNDICE H - Quadro de detalhamento de despesas (QDD) .....	155
APÊNDICE I - Proposta da Lei Orçamentária Anual (PLOA) .....	162
<b>ANEXO</b> .....	<b>165</b>
ANEXO A – Organograma .....	166



## INTRODUÇÃO

As autarquias federais compõem a administração pública indireta. Logo, são entidades que integram a administração descentralizada. Freire (2004, p. 6) as caracteriza como entidades com personalidade jurídica própria, por serem criadas ou autorizadas por leis específicas e vinculadas à administração pública direta. Assim, são titulares de direitos e obrigações, possuem patrimônio próprio, são autônomas e detém gestão administrativa e financeira para executar atividades típicas da administração pública.

Uma dessas atividades típicas da administração pública é oferecer o acesso à educação por meio da administração descentralizada pelas autarquias. Para tanto, foram instituídos os Institutos Federais de Educação, Ciência e Tecnologia, com personalidade jurídica autárquica, para compor a rede pública federal de educação, tendo sido criados pelo Projeto de Lei 3.775/2008, de 16 de julho de 2008, que instituiu os 38 primeiros institutos federais de educação no Brasil. Por conseguinte, o projeto foi aprovado na forma da Lei 11.892, sancionada em 29 de dezembro de 2008 pelo então presidente Luiz Inácio Lula da Silva.

A função social dos institutos é oferecer diversos níveis e modalidades de ensino, promover pesquisa, conduzir extensão, além da oferta especializada de cursos de educação profissional e tecnológica. Os Institutos Federais de Educação, Ciência e Tecnologia possuem estrutura multicampi e multicurriculares, que passa a exigir uma organização administrativa e acadêmica regida por uma Reitoria, materializada em um processo de inserção regional que respeita a complexidade de cada região.

Apesar dos Institutos Federais de Educação serem entidades autárquicas, e, portanto, possuírem autonomia administrativa, patrimonial, didático-pedagógica e disciplinar, bem como recursos próprios, estão vinculados e são mantidos pelo Ministério da Educação, conforme estabelece a Lei 11.892/2008. Desse modo, estão submetidos à descentralização de créditos orçamentários e de repasses de recursos financeiros, conforme aprovação da Lei Orçamentária Anual (LOA).

Um dos grandes desafios dos gestores públicos é gerir o orçamento público de forma eficiente, eficaz e com efetividade, buscando garantir, de forma maximizada, a alocação de recursos para os itens e serviços já orçados. Igualmente, a elaboração da proposta orçamentária pela Reitoria/Pró-Reitoria de Administração

(PROAD) deverá ser moldada de acordo com as prioridades orçamentárias, as quais viabilizam os objetivos e as metas institucionais presentes no Plano de Desenvolvimento Institucional (PDI) da Instituição.

Malmegrim e Michaud (2003 *apud* GHELMAN, 2006, p. 23) afirmam que, em uma visão sistêmica de uma organização, a efetividade pretende atender às necessidades e ao papel institucional desta; a eficácia mede o cumprimento aos requisitos; e a eficiência focaliza a produção e o processo operacional, procurando otimizar e maximizar os recursos.

Nesse contexto, a elaboração do orçamento, para Frezatti (2007, p. 31), representa a estrutura de sustentação para efetivar os objetivos estratégicos. Caso isso não aconteça, o orçamento deve ser revisto e reajustado, tendo em vista que ele é um instrumento gerencial e que deve proporcionar a realização dos objetivos. Para o tratamento dos objetivos no processo de planejamento estratégico, o *Balanced Scorecard* (BSC) pode contribuir de forma qualitativa.

Desse modo, procura-se demonstrar, neste estudo, que o *Balanced Scorecard* pode contribuir como um sistema de medidas de desempenho alinhadas aos propósitos da função orçamentária, sobretudo com foco na eficiência da gestão orçamentária, para proporcionar a monitoração dos indicadores de desempenho propostos por essa ferramenta.

Conforme Kaplan e Norton (1997, p. 25), o *Balanced Scorecard* traduz missão e estratégia em objetivos e medidas, organizados segundo quatro perspectivas diferentes: financeira, do cliente, dos processos internos e do aprendizado e crescimento. Essa metodologia, além de criar uma estrutura clara para comunicar a missão e a estratégia, utiliza indicadores para informar os funcionários sobre os vetores do sucesso atual e futuro. Por conseguinte, ao articularem os resultados desejados pela empresa com os vetores desses resultados, os executivos esperam canalizar as energias e as habilidades das pessoas para alcançar as metas de longo prazo.

A proposta do *Balanced Scorecard* como um sistema de medição com indicadores de desempenho se completa com apresentação dos seus resultados pelo mapa estratégico. Este é a representação visual da estratégia, conforme descrevem Kaplan e Norton (2004, p. 55-57), que explicam ser possível, em uma única página, visualizar como os objetivos integram-se e combinam-se nas quatro perspectivas.

Ainda, para os autores, o mapa estratégico ilustra a relação de causa e efeito que conecta os resultados almejados, além de identificar as competências específicas dos ativos intangíveis necessários para o desempenho nos processos críticos. Logo, é possível visualizar os desvios e propor a utilização de medidas corretivas por meio dos planos de ações, os quais fornecem recursos para iniciativas estratégicas, que devem estar alinhados em torno dos temas estratégicos, e não como um grupo de projetos isolados. Para cada tema estratégico deve desenvolver-se um plano de negócio autossuficiente.

Diante da demanda por uma gestão orçamentária e da oferta de uma ferramenta de execução e controle da estratégia, o tema da presente pesquisa consiste em quais os desafios da implementação do BSC como ferramenta de gestão do orçamento público no âmbito de uma entidade autárquica federal. Dessa maneira, constitui-se a problemática da pesquisa nos desafios encontrados na implementação do *Balanced Scorecard* na gestão orçamentária do Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia de Goiás (IFG).

Assim, para este estudo foi estabelecido, como objetivo geral, a identificação dos desafios da implementação do *Balanced Scorecard* como ferramenta de gestão orçamentária no IFG. Para tanto, esse objetivo estará subsidiado por questões complementares, denominadas de objetivos específicos, sendo eles:

- construir o BSC e o mapa estratégico do IFG;
- identificar se os gestores do IFG consideram o BSC importante para a gestão orçamentária;
- identificar como o BSC pode ser implementado na organização;
- identificar como e por que o BSC pode contribuir como ferramenta de gestão orçamentária.

Diante do exposto anteriormente e com foco na problemática proposta, é perceptível que uma ferramenta de controle integrada à estratégia faz emergir um sentimento de mudanças. Conforme Epstein e Manzoni (1998), o uso do BSC em uma organização representa a introdução de mudanças. Estas nem sempre são vistas de forma positiva, pois não são bem aceitas quando se tratam de problemas de desempenho e quando mexem com o equilíbrio do poder dentro das empresas.

Ainda para Epstein e Manzoni (1998), as principais dificuldades no processo de implementação da estratégia são: dificuldades de percepção da alta gestão, aumento de carga de trabalho e receio dos resultados dos indicadores que podem

significar uma ameaça. No entanto, para Luzio (2010, p. 186), nesse contexto sempre haverá barreiras a vencer, que naturalmente surgem em processos de mudanças. Esse processo exigirá muito trabalho, dedicação e comprometimento, independente da organização ou do setor.

Dessa forma, conforme Hrebiniak (2008, p. 33-40), para identificar os principais obstáculos à implementação bem-sucedida da estratégia foi elaborado um roteiro de entrevista para pesquisa de campo, a ser realizada nas organizações estudadas. Esse modelo foi definido pelo autor por meio de sua experiência, conseguida em dois projetos de pesquisa. Os desafios para a implementação da estratégia, mapeados por Hrebiniak, serão aqueles ponderados e empreendidos neste estudo com adaptações ao orçamento público.

Sobretudo, justifica-se a investigação empírica do fenômeno causado pela introdução de mudanças, no caso em questão, à proposição da implantação do *Balanced Scorecard* (BSC) como ferramenta de controle orçamentário, devido à importância da identificação das barreiras de entrada, bem como as comportamentais e/ou estruturais. Portanto, conhecer os principais desafios proporcionará aos gestores públicos a oportunidade de vencê-los com planos de ações corretivos ou estruturais.

Busca-se, ademais, conhecer e vencer os desafios na implantação do BSC como ferramenta de gestão orçamentária por ele proporcionar mais controle em relação à avaliação e à orientação pelos critérios de efetividade, eficácia e eficiência para execução orçamentária. Logo, o gestor público poderá orientar-se por meio dos resultados apresentados pelos indicadores para a tomada de decisões antecipadas, de forma a garantir a maximização e a realocação dos recursos orçamentários.

Segundo Kaplan e Norton (1997, p. 197), nas empresas sem fins lucrativos o *Balanced Scorecard* pode proporcionar foco, motivação e responsabilidades significativas. O BSC oferece a estrutura lógica para a existência dessas organizações, as quais priorizam servir o seu cliente e as partes interessadas, bem como **manter os gastos dentro dos limites orçados**. Por fim, possibilita a comunicação dos resultados e dos vetores de desempenho pelos quais a organização realizará sua missão e viabilizará seus objetivos estratégicos.

Não obstante, na avaliação das ações orçadas com as realizadas no setor público é preciso um sistema de medição de desempenho, além dos relatórios contábeis, os quais medem apenas o aspecto financeiro. Assim, explica-se a

necessidade da existência de uma ferramenta que possibilitará medir os aspectos financeiros e não financeiros de desempenho para cumprir-se a missão social proposta pelas instituições autárquicas.

Dessa forma, o *Balanced Scorecard* e sua representação visual – o mapa estratégico – propõe aos gestores públicos um acompanhamento eficaz. Prontamente, o mapa estratégico com ênfase no orçamento público evidenciará os caminhos críticos. A identificação dos desvios tornará possível alinhá-los, por meio dos planos de ações, com a função orçamentária e integrá-los ao seu planejamento estratégico.

Para a realização da presente pesquisa a modalidade utilizada foi o estudo de caso, com o intuito de responder a questões sobre como e por que. Nesse cenário, a abordagem proposta foi qualitativa e quantitativa para interpretar, compreender e quantificar as inter-relações do fenômeno da implantação de mudanças organizacionais no âmbito de uma entidade autárquica federal. Para tanto, foi escolhido o Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia de Goiás (IFG).

Conseqüentemente, o objetivo será exploratório, descritivo e com finalidade aplicada. O primeiro visa levantar informações pela pesquisa bibliográfica, documental e de campo em torno do tema; o segundo para identificar, registrar, diagnosticar e mapear o processo da execução orçamentária, nesse caso pela pesquisa de campo; já o último terá como finalidade propor a implantação do *Balanced Scorecard* como ferramenta de gestão orçamentária do IFG.

A técnica de coleta de dados utilizada consiste em levantamentos por fontes primárias e secundárias, os quais foram realizados em duas etapas, sendo a primeira com onze integrantes da alta e média gestão, entre eles o Reitor, o Pró-reitor de Administração, bem como Diretores, Coordenadores e Analistas. Já para a segunda etapa foram abordados 54 integrantes, com 33 respondentes, também da alta e média gestão, por meio de questionário padronizado e com modelo da escala Likert, para investigar os desafios da implementação do *Balanced Scorecard* como ferramenta de gestão orçamentária.

As pessoas entrevistadas foram escolhidas estrategicamente, pois ocupam cargos de gestão e são as que possivelmente se beneficiariam com o uso dessa ferramenta, estando entre eles: contadores das onze unidades ou campus em atividade e três em fase final de implantação; bem como aqueles que compõem a estrutura do IFG, entre eles: auditores, diretores, um pregoeiro, um analista,

contadores, gerentes, coordenadores, o Pró-reitor de Administração, além do próprio Reitor da Instituição.

Para que se possa explicar sobre a pesquisa exposta na introdução, são utilizadas seis seções adicionais, além do apêndice e dos anexos. A seção 1 contempla um breve histórico e o perfil institucional da organização escolhida para o presente estudo de caso. A seção 2 exhibe o referencial teórico, que visa amparar a mecânica operacional da ferramenta *Balanced Scorecard*, assim como as peculiaridades do orçamento público, além de subsidiar a junção da técnica de execução e controle da estratégia com o processo orçamentário de uma instituição pública. Por conseguinte, serão elucidados os desafios relativos à proposição de mudanças trazidas pela implantação do *Balanced Scorecard* como ferramenta de controle. A seção 3 discorre sobre os procedimentos metodológicos. Já a seção 4 apresenta a análise dos dados e a discussão dos resultados para que, em seguida, na quinta, sejam realizadas as considerações finais, e, por fim, na seção 6, se identifique o referencial bibliográfico.

## 1. BREVE HISTÓRICO E PERFIL INSTITUCIONAL

O desenvolvimento da pesquisa inicia-se com uma conjuntura do estudo de caso realizado no Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Goiás, com apresentação de um breve histórico e com a exposição do seu perfil institucional.

A trajetória histórica do IFG teve origem em 1909, com a concepção da Escola de Aprendizes Artífices, por meio do Decreto nº 7.566, de agosto daquele ano, assinado pelo Presidente da República, Nilo Peçanha. Suas atividades tiveram início na então capital do estado de Goiás, a Cidade de Goiás.

As escolas de aprendizes artífices tiveram como função social a formação de jovens e adultos desamparados oriundos da ordem escravista extinta em 1888, em ofícios habituais (carpintaria, alfaiataria), disponibilizando profissões que tinham a função de reprimir comportamentos socialmente reprováveis à época (mendicância, “malandragem”). A escolarização oferecida restringia-se ao domínio da linguagem e de cálculos básicos.

Com a fundação de Goiânia, em 1933, a Instituição foi transferida para a nova capital, em 1942, passando a ofertar cursos profissionalizantes na área industrial, recebendo, então, a denominação de Escola Técnica de Goiânia.

Por conseguinte, um conjunto de medidas foi dirigido à educação e à formação profissional entre o final dos anos 1950 e o início dos anos 1970. Em fevereiro de 1959, as ETs da União foram transformadas em Autarquias Federais, convertidas em Escolas Técnicas Federais (ETFs), mas com autonomia restrita em termos didáticos, administrativos e financeiros. Nos anos 1960, foram criadas as Escolas Agrotécnicas. Em agosto de 1965, a Instituição passou a denominar-se Escola Técnica Federal de Goiás (ETFG), focando sua oferta em cursos técnicos na área industrial.

No ano de 1988, foi construída a Unidade de Ensino Descentralizada no Município de Jataí, integrando a Escola Técnica Federal de Goiás.

Uma nova reorientação das instituições ocorreu nos anos 1990. A Lei de Diretrizes e Bases da Educação (LDB), aprovada em 1996, incluiu o ensino médio como etapa final da educação básica. O Decreto nº 2.208, de 17 de abril de 1997, definiu a separação entre o ensino médio e o técnico. O Parecer nº 15/1998 e a Resolução nº 3/1998, da Câmara de Educação Básica do Conselho Nacional de

Educação, estabeleceram os princípios norteadores do ensino médio no Brasil, caracterizando a Reforma do Ensino Médio.

A Escola Técnica Federal de Goiás foi transformada no Centro Federal de Educação Tecnológica de Goiás (CEFET-GO), no dia 22 de março de 1999. A função social dessa “nova” Instituição foi ampliada, passando a atuar, também, no ensino superior, com destaque para os cursos de formação de tecnólogos, bem como no desenvolvimento da pesquisa e na promoção da extensão.

Em 29 de dezembro de 2008, por meio da promulgação da Lei nº 11.892, publicada no Diário Oficial da União de 30 de dezembro de 2008, o CEFET-GO foi transformado em Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia de Goiás (IFG). A função social da Instituição foi mais uma vez ampliada, com a atribuição de oferecer diversos níveis e modalidades de ensino, promover pesquisa e extensão. Além dessa ampliação, a instituição também foi expandida por meio de uma estrutura multicampus, o que, em última instância, acarretou profundas mudanças em sua organização administrativa e acadêmica.

A responsabilidade social do IFG deve envolver políticas, programas, projetos e ações de ensino, pesquisa e extensão voltados para a oferta de educação profissional e tecnológica nos diversos níveis e modalidades, observando as demandas dos diversos contextos em que a instituição se faz presente, bem como para o desenvolvimento e a difusão de tecnologias novas e alternativas que contemplem demandas sociais e produtivas para a criação de condições favoráveis à geração de trabalho e renda aos trabalhadores urbanos e rurais, para o atendimento às demandas de comunidades carentes, para a preservação e educação ambiental e para a preservação e o desenvolvimento do patrimônio artístico e cultural da sociedade.

A consolidação dessa responsabilidade social em uma instituição multicampus demanda um processo de inserção desta em uma multiplicidade de contextos. Trata-se de um processo de inserção regional, necessariamente apoiado por metodologia e projeto que sejam capazes de apreender o quadro de complexidade presente nos diversos níveis de territorialidade que circundam cada campi da Instituição, quais sejam: o municipal, os municípios que configuram a região de influência mediata, a microrregião e a mesorregião.

O contexto da regionalização da Instituição deve ser capaz de identificar as potencialidades/vocações e os estrangulamentos/problemas, dentre outros, nos



seguintes terrenos: demografia, desenvolvimento humano, educação, economia e meio ambiente. Para tanto, deve-se lançar mão, sobretudo, de pesquisa bibliográfica e de campo e de bancos de dados. Com base em dados, informações, indicadores e análises devem-se identificar os eixos tecnológicos a partir dos quais são ofertados cursos, com seu consequente desdobramento em configurações das áreas acadêmicas e projetos de pesquisa e extensão possíveis e necessários.

O Instituto Federal de Goiás vivencia, nesses últimos anos, uma estratégica fase de expansão. De acordo com critérios e metas definidos pelo Plano de Expansão da Rede Federal de Educação Profissional, Científica e Tecnológica, proposto pelo Ministério da Educação, nos últimos sete anos o Instituto Federal de Goiás passou de dois para dez Campi em atividade nas seguintes cidades: Anápolis, Aparecida de Goiânia, Cidade de Goiás, Formosa, Goiânia, Inhumas, Itumbiara, Jataí, Luziânia e Uruaçu. Além destes, estão em fase de implantação mais cinco Campi nos municípios de Águas Lindas, Goiânia (Região Oeste), Novo Gama, Senador Canedo e Valparaíso de Goiás, conforme apresentado na Figura 1.

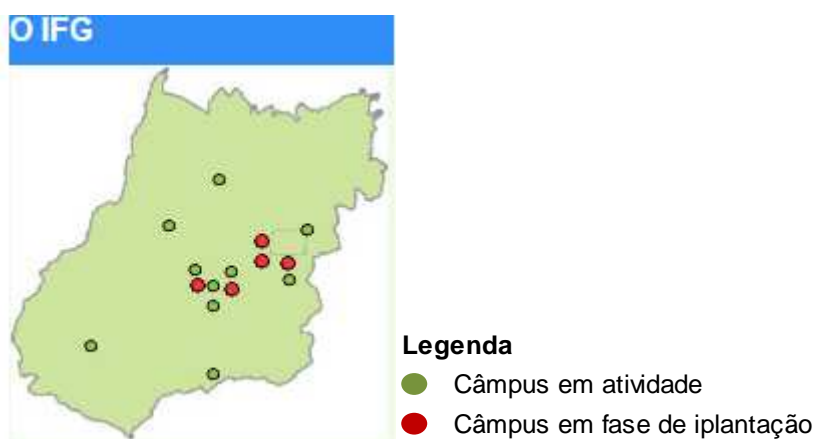


Figura 1- Expansão da Rede Federal de Educação Profissional, Científica e Tecnológica no estado de Goiás.

Fonte: dados da pesquisa documental – site do IFG (2013).

O Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia de Goiás (IFG) possui natureza jurídica de autarquia federal, detentora de autonomia administrativa, patrimonial, financeira, didático-pedagógica e disciplinar, mantida pelo Ministério da Educação, conforme estabelece a Lei nº 11.892, de 29 de dezembro de 2008. As atividades desenvolvidas pela instituição são, por sua vez, supervisionadas pela Secretaria de Educação Profissional e Tecnológica do Ministério da Educação.

A mencionada natureza jurídica e supervisão encontram-se prioritariamente orientadas para a oferta de educação profissional e tecnológica nos diversos níveis e modalidades, estabelecidos em legislação própria, com vistas ao atendimento das demandas da sociedade, em especial nos contextos em que a instituição se faz presente.

O IFG atua dentro dos limites da Lei nº 11.892, visto que incorpora demandas sociais elaboradas pelas comunidades interna e externa. Portanto, é importante salientar que, no processo de construção de seus documentos regulamentadores e do seu Plano de Desenvolvimento Institucional (PDI), a instituição ouve a comunidade interna e externa, configurando concepções, políticas, programas, projetos e ações que a transformam em uma instituição que materializa, institucionalmente, a dimensão de sociedade política (Estado).

Assim, a autonomia institucional em relação à mantenedora, prevista na Lei supracitada, somente se efetiva à medida que a instituição, democraticamente conduzida, promove a escuta e a participação das comunidades interna e externa, bem como encampa em sua atuação institucional o atendimento às demandas da sociedade. As autonomias administrativa, patrimonial e financeira encontram-se estritamente estabelecidas por meio de leis, doutrina, jurisprudências e outros instrumentos legais.

### **1.1 Áreas de Atuação Acadêmica**

A atuação acadêmica do IFG para o ensino envolve, principalmente, a oferta de cursos técnicos de nível médio de forma integrada ao ensino médio, incluindo a modalidade de Educação de Jovens e Adultos e a educação superior de graduação nas modalidades de Licenciatura, Tecnologia e Bacharelado. Além disso, a oferta de cursos técnicos subsequentes ao ensino médio complementa a atuação institucional na educação profissional técnica de nível médio, sendo ofertada na modalidade presencial e à distância.

O IFG opera também na oferta de cursos de Formação Inicial e Continuada (FIC), assistindo trabalhadores com diferentes níveis de escolaridade, bem como na educação superior de pós-graduação *lato sensu* e *stricto sensu*. A atuação acadêmica do IFG no ensino reafirma o caráter pluricurricular da Instituição e sua articulação às necessidades e às demandas sociais mais amplas.

A participação no Programa de Ações Articuladas para Formação de Professores (PARFOR), no Fórum Estadual de Apoio à Formação de Professores (FORPROF) e a adoção das ações afirmativas que asseguram a reserva de vagas em todos os cursos e níveis de ensino para alunos oriundos das escolas públicas de educação básica são exemplos dessas ações.

A formação acadêmica nos cursos do IFG deriva da qualificação pela busca da associação à pesquisa como método de ensino e como princípio pedagógico da aprendizagem e da construção do conhecimento. Para tanto, tem-se fortalecido os programas de iniciação científica e tecnológica – Programa Institucional de Bolsas de Iniciação Científica (PIBIC), Programa Institucional de Bolsas de Iniciação em Desenvolvimento Tecnológico e Inovação (PIBITI) –, os programas de iniciação à docência (Programa Institucional de Bolsa de Iniciação à Docência – PIBID), e a valorização à inclusão do Trabalho de Conclusão de Curso (TCC) e do Estágio Curricular nos projetos de curso.

A atuação acadêmica do IFG na pesquisa tem buscado estimular a inclusão de professores, estudantes e técnico-administrativos a essa atividade. Nessa direção, a Pró-Reitoria de Pesquisa e Pós-Graduação tem buscado: garantir a integração da pesquisa com a extensão, e, essencialmente, com o ensino; criar e estruturar eventos nas áreas de pesquisa e de pós-graduação da Instituição; incentivar a criação e consolidação dos núcleos de estudos e pesquisa; implantar e consolidar o Núcleo de Inovação Tecnológica (NIT) do IFG; agenciar ações interinstitucionais (intercâmbio, parcerias, convênios, etc.) que buscam fortalecer a atividade de pesquisa na Instituição; concorrer para que os resultados das pesquisas sejam apresentados nos eventos nacionais e internacionais; e aparelhar, em termos de pessoal, política e condições materiais, a estrutura burocrático-administrativa da Pró-Reitoria de Pesquisa e Pós-Graduação.

A ação acadêmica do IFG na pesquisa, observando função social, princípios, objetivos e metas institucionais, tem se norteado pelas seguintes especificações: identificação de demandas presentes nos contextos em que o IFG se faz presente por meio de seus campi; promoção de tecnologias emergentes que promovam conquistas sociais e respeitem os saberes das comunidades locais; promoção do desenvolvimento socioeconômico ambientalmente sustentável; estímulo ao desenvolvimento de pesquisas e soluções científicas e tecnológicas concebidos de modo inter e transdisciplinar; e democratização das condições de participação em

projetos de pesquisa, de modo a contemplar os três segmentos da comunidade interna.

A atuação acadêmica, no que se refere à Extensão, envolve um processo educativo, cultural e científico que integra Ensino e Pesquisa e visa atender às demandas da sociedade. Para tanto, reconhece a necessidade da troca entre saberes acadêmico e popular, como forma de mobilizar o mundo acadêmico e democratizar o acesso à educação. Com isso, a Extensão, nesse cenário, atende ao princípio e à atividade vinculada à educação profissional e tecnológica, compreendendo questões relativas ao mundo do trabalho e à inclusão social.

## **1.2 Propósitos Institucionais**

O objetivo essencial do IFG é mediar, ampliar e aprofundar a formação integral de profissionais-cidadãos, capacitados a atuar e intervir no mundo do trabalho, na expectativa da solidificação de uma sociedade democrática e justa social e economicamente. Para tanto, seu papel social é concebido na produção, na estrutura e na difusão de conhecimentos de cunho científico, tecnológico, filosófico, artístico e cultural.

Desse modo, a Missão da instituição constitui-se em: o Instituto Federal de Goiás, na condição de centro de referência da educação profissional e tecnológica de Goiás, apresenta como responsabilidade o desenvolvimento de processos de inovação tecnológica, atuando na formação de profissionais dos mais diversos níveis e modalidades, tendo como suporte uma educação pública, gratuita, democrática e de qualidade, articulada ao desenvolvimento da pesquisa e ações de extensão, estabelecendo uma relação com a comunidade goiana calcada na correspondência aos anseios da sociedade civil organizada.

Por conseguinte, para a consolidação da missão na conjuntura linear temporal, instituiu-se a sua visão em: constituir-se como referência na área profissional e tecnológica, atuando como modelo educacional de desenvolvimento científico, tecnológico, cultural e social.

O IFG apresenta uma gestão escrita pela busca constante da qualidade social da educação, que se atém aos princípios norteadores da atuação institucional, sendo eles estabelecidos diante de sua autonomia administrativa, conforme apresentado a seguir:

1) defesa de um sistema de educação profissional, científica e tecnológica sólido, diversificado, pautado pela busca da qualidade social, atendidos os requisitos de infraestrutura e recursos humanos;

2) implantação e implementação de currículos e de atividades institucionais orientados para a formação educacional omnilateral, ou seja, verdadeiramente integral dos estudantes, em todos os níveis e modalidades de ensino;

3) promoção de políticas institucionais orientadas pela busca de uma sociedade não discriminatória, igualitária e justa, de modo a valorizar a diversidade étnico-racial e cultural, e a promover a igualdade de condições aos portadores de necessidades educacionais específicas, a igualdade de gênero e a livre orientação sexual;

4) garantia da gratuidade e do caráter público em todos os níveis do ensino, da pesquisa e da extensão;

5) promoção de políticas de ensino, de pesquisa e de extensão, com base em uma concepção de indissociabilidade, de modo a atender às demandas da sociedade e a assegurar níveis crescentes de identidade acadêmica e de autonomia da Instituição;

6) atuação no desenvolvimento regional/local, privilegiando o atendimento às demandas sociais, à inclusão social e à proteção ambiental, bem como com atenção à promoção dos arranjos produtivos, sociais e culturais locais;

7) respeito e defesa à diversidade ideológica, política e cultural no IFG, bem como dos diferentes perfis de atuação nele presentes;

8) promoção da racionalidade e transparência administrativa, bem como da colegialidade, participação e democratização dos processos, ações e políticas institucionais, do orçamento à gestão cotidiana da Instituição;

9) promoção de um modelo de gestão capaz de compatibilizar o atendimento aos princípios, aos objetivos e às diretrizes institucionais e à descentralização administrativa, mediado pelo diálogo permanente entre as diversas instâncias institucionais e pela avaliação periódica.

Os objetivos institucionais apontam a função social do IFG e identificam suas prioridades. Esses objetivos também orientam o planejamento, de modo a concorrer para unificar as ações dos diversos campi e das instâncias acadêmicas e administrativas da Instituição. Assim, os objetivos do IFG são:

1) ministrar educação profissional técnica de nível médio, prioritariamente em cursos integrados, para os concluintes do ensino fundamental e para o público da Educação de Jovens e Adultos;

2) ministrar cursos de formação inicial e continuada de trabalhadores, prioritariamente com elevação do nível de escolaridade, objetivando a capacitação, o aperfeiçoamento, a especialização e a atualização de profissionais, em todos os níveis de escolaridade, nas áreas da educação profissional e tecnológica;

3) realizar pesquisas, estimulando o desenvolvimento de soluções técnicas e tecnológicas, estendendo seus benefícios à comunidade;

4) desenvolver atividades de extensão de acordo com os princípios e com as finalidades da educação profissional e tecnológica, em articulação com o mundo do trabalho e os segmentos sociais, com ênfase na produção, no desenvolvimento e na difusão de conhecimentos científicos, tecnológicos e culturais;

5) estimular e apoiar processos educativos que levem à geração de trabalho e renda e à emancipação do cidadão, na perspectiva do desenvolvimento socioeconômico local e regional;

6) ministrar, no âmbito da educação superior, cursos:

a) superiores de tecnologia, visando à formação de profissionais para os diferentes setores da economia;

b) de licenciatura, bem como programas especiais de formação pedagógica, com vistas à formação de professores para a educação básica e para a educação profissional;

c) de bacharelado e engenharia, visando à formação de profissionais para os diferentes setores da economia e áreas do conhecimento;

d) de pós-graduação *lato sensu* de aperfeiçoamento e especialização, visando à formação de especialistas nas diferentes áreas do conhecimento;

e) de pós-graduação *stricto sensu* de mestrado e doutorado, que contribuam para promover o estabelecimento de bases sólidas em educação, ciência e tecnologia, com vistas ao processo de geração e inovação tecnológica;

7) promover a aproximação e a integração efetiva com a sociedade por meio do fortalecimento de ações de comunicação interna e externa direcionadas, capazes de integrar os diversos serviços e públicos, a fim de estimular a participação efetiva da comunidade na vida acadêmica do IFG e repartir com ela o conhecimento

produzido e as informações que fortaleçam efetivamente o compromisso institucional com a melhora da qualidade de vida da comunidade.

### **1.3 Organização Administrativa**

A gestão administrativa do IFG tem como apoio o Plano de Desenvolvimento Institucional (PDI), que concebe com clareza a estratégia de atuação na realização e no acompanhamento dos serviços administrativos, na realização e otimização dos recursos materiais, orçamentários e financeiros e na contribuição para a eficiência no desempenho da estrutura organizacional e nas relações institucionais promovidas pelo IFG. O PDI em vigência aborda os princípios e as orientações para a gestão administrativa no período de 2012 a 2016.

A estrutura organizacional da alta gestão para as tomadas de decisões é composta da seguinte forma:

- Órgãos colegiados: Conselho Superior, Colégio de Dirigentes, Conselho de Ensino, Pesquisa e Extensão, Conselho de Campus;
- Comissões Permanentes: Comissão Própria de Avaliação (CPA), Comissão de Ética, Comissão Permanente de Pessoal Docente (CPPD), Comissão Interna de Supervisão do Plano de Carreira dos Cargos Técnico-administrativos (CIS), Comissão Permanente de Políticas Públicas de Igualdade Racial do IFG;
- Composição da Reitoria;
- Pró-Reitorias;
- Diretorias;
- Coordenação de Áreas e de Cursos.

Para melhor demonstrar a estrutura administrativa do Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia de Goiás, encontra-se anexo o organograma detalhado.

## 2. REFERENCIAL TEÓRICO

O referencial teórico do presente estudo aborda os conceitos do *Balanced Scorecard*, suas perspectivas operacionais e, inclusive, sua forma de representação: o mapa estratégico. Apresenta, também, os conceitos do orçamento público, um breve histórico de sua evolução, seus princípios e o processo orçamentário brasileiro em suas fases de elaboração, execução e controle. Além disso, mostra a integração do *Balanced Scorecard* com as instituições públicas e com o orçamento. Por fim, elucida os desafios relativos à proposição de mudanças trazidas pela implantação do *Balanced Scorecard* como ferramenta de controle da estratégia.

### 2.1 BALANCED SCORECARD

Em busca de um sistema de medidas que superasse o sistema contábil tradicional e proporcionasse a gestão continuada da estratégia organizacional surge o *Balanced Scorecard*. Kaplan e Norton (1992, p. 71) o planejaram como um conjunto de medidas que possibilita uma visão rápida e mais abrangente do negócio, incluindo medidas financeiras que demonstram os resultados das ações já feitas e também se completam com medidas operacionais sob a ótica dos clientes, dos processos internos e das inovações. Assim, esse sistema possibilita uma visão do desempenho organizacional no futuro, ou seja, são *drivers* do desempenho financeiro futuro.

Não há uma tradução completa e aceitável para a definição de *Balanced Scorecard*, mas, conforme Silva *et al.* (2007, p. 17), a expressão significa, na íntegra, “Cartão de Marcação Equilibrado”. Logo, *Balanced* seria “equilibrado” e *Scorecard* algo como “cartão de marcação”. Contudo, usualmente emprega-se o termo original – *Balanced Scorecard* – ou sua sigla, BSC – com o conceito de medidores ou indicadores de desempenho equilibrados.

Kaplan e Norton (1997, p. 8-9) definiram o *Balanced Scorecard* como um sistema abrangente de medidas de desempenho extraídos da missão e da estratégia da empresa, que serve como base para um sistema de medição e gestão estratégica. Segundo os autores, o *Balanced Scorecard* preserva as medidas financeiras que contaram a história de acontecimentos passados, porém, são inadequadas para orientar as empresas na era da informação e para gerar valor investido em clientes, fornecedores, funcionários, processos, tecnologia e inovação.



Esse sistema completa as medidas financeiras com medidas de vetores, que impulsionam o desempenho para o futuro. Ainda, os objetivos e as medidas focalizam o desempenho organizacional sob a ótica de quatro perspectivas: financeira; cliente; processos internos; e aprendizado e crescimento.

A estratégia, para Kaplan e Norton (2004, p. 34), é um processo contínuo e lógico que movimenta a organização: no planejamento estratégico, com o estabelecimento da missão; no tático, direciona as alocações; no operacional, conduz a execução do trabalho pelos empregados da linha de frente. O primeiro passo para a gestão da estratégia é o estabelecimento da missão – razão da existência organizacional – e da visão – trilha ou caminho onde se deseja chegar.

Já para Barney e Hesterly (2011, p. 4), a estratégia de uma empresa é definida a partir de sua teoria sobre como obter vantagens competitivas. O seu processo administrativo começa com a escolha do propósito organizacional de longo prazo, ou seja, com a definição de sua missão. Logo, o processo de administração estratégica é um conjunto sequencial de análises e escolhas em conformidade com os objetivos organizacionais, que tem como base a análise interna e externa para que, na implementação da estratégia, se objetive a vantagem competitiva.

Conforme Daychoum (2012, p. 30) a metodologia *Balanced Scorecard* foi desenvolvida pelos professores da Harvard Business School, Robert Kaplan e David Norton, em 1992, está disponível e é aceita no mercado até o momento atual. A sigla BSC (*Balanced Scorecard*) pode ser traduzida como “indicadores balanceados de desempenho”. Quanto ao termo “indicadores balanceados”, este se deve ao fato de não restringir-se apenas aos indicadores econômicos, ou seja, atingem medidas financeiras e não financeiras.

Assim, ainda para Daychoum (2012), as organizações utilizam indicadores focados também em ativos intangíveis, tais como: satisfação dos clientes, desempenho de processos internos, pessoas, inovação e tecnologia. A junção desses indicadores representa um sistema de medidas abrangente e busca o equilíbrio entre objetivos de curto e longo prazo, além de mensurar o desempenho organizacional nas áreas financeira, de clientes, de processos internos e de aprendizado e crescimento. Dessa forma, o BSC contribui para monitorar e alavancar o desempenho financeiro, e, ao mesmo tempo, o progresso na construção de capacidades e na aquisição de ativos intangíveis, e, conseqüentemente, a criação de valor futuro.

O Balanced Scorecard é muito mais do que um sistema de medidas táticas ou operacionais. Empresas inovadoras estão utilizando o Scorecard como um sistema de gestão estratégica para administrar a estratégia em longo prazo (ver figura 2). Elas adotaram a filosofia do Scorecard para viabilizar processos gerenciais críticos: 1. Esclarecer e traduzir a visão e a estratégia; 2. Comunicar e associar objetivos e medidas estratégicas; 3. Planejar, esclarecer metas e alinhar iniciativas estratégicas; 4. Melhorar o feedback e o aprendizado estratégico. (KAPLAN E NORTON, 1997, p. 10-11)

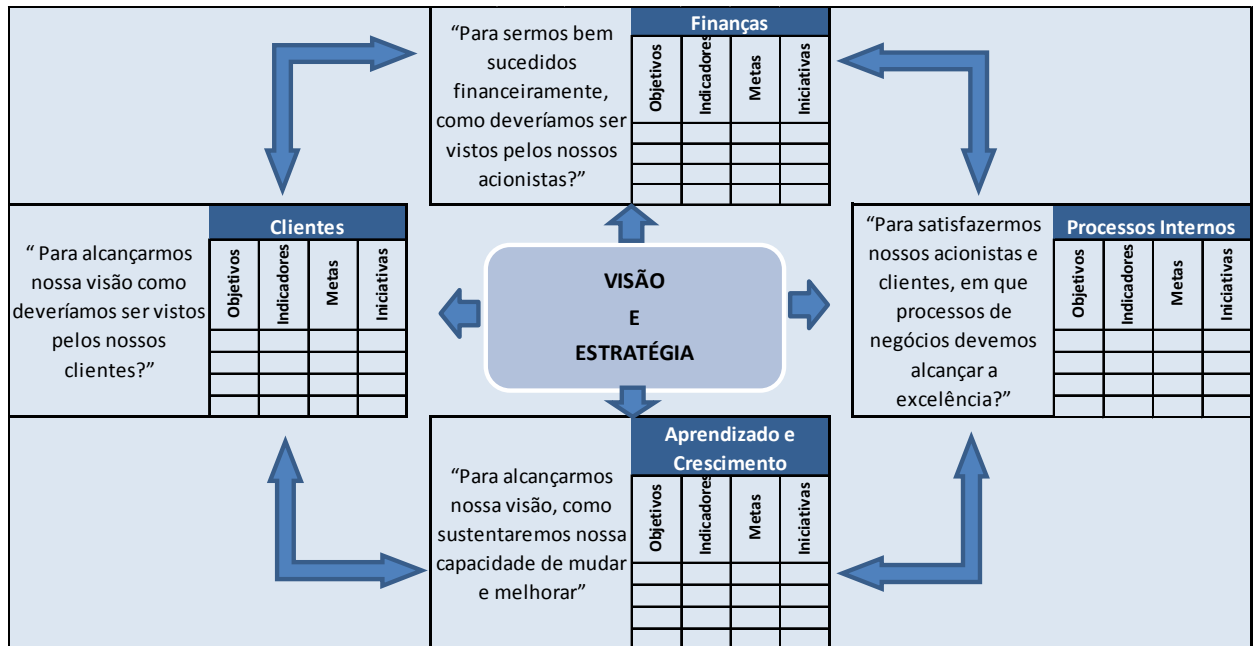


Figura 2- O *Balanced Scorecard* fornece a estrutura necessária para a tradução da Estratégia em Termos Operacionais.

Fonte: Adaptado pela autora de Kaplan e Norton (1997, p. 10).

Kaplan e Norton (1997, p. 8-13) esclarecem que o objetivo do *Balanced Scorecard* é mostrar o equilíbrio entre objetivos de curto e longo prazo das medidas financeiras e não financeiras. Esse conjunto abrangente de medidas serve de base para o sistema de medição e gestão estratégica, por meio do qual o desempenho organizacional é mensurado de maneira equilibrada sob as quatro perspectivas. Portanto, a partir de uma visão balanceada e integrada de uma organização, o BSC permite descrever a estratégia de forma muito clara, por intermédio de quatro perspectivas: financeira; clientes; processos internos; aprendizado e crescimento.

Para Costa (2007, p. 209), os objetivos e as metas referem-se aos parâmetros-chave, qualitativos ou quantitativos, que se pretende atingir ou manter em um dado momento ou período de tempo futuro preestabelecido. Podem ser marcos para indicar se o caminho escolhido está correto e se está sendo percorrido no espaço, no tempo e na forma combinada. Podem ser desafios a vencer ou alvos a conquistar.

## 2.2 PERSPECTIVAS

O *Balanced Scorecard*, conforme Kaplan e Norton (1997, p.25), exprime a missão e a estratégia em objetivos e medidas, organizados segundo quatro perspectivas diferentes: financeira, do cliente, dos processos internos e do aprendizado e crescimento. O *scorecard* institui uma linguagem para comunicar a missão e a estratégia e se utiliza de indicadores para informar os funcionários sobre os vetores do sucesso atual e futuro. Esses vetores pronunciam os resultados de curto prazo almejados, os gestores canalizam as energias, as habilidades e os conhecimentos específicos das pessoas para alcançar as metas de longo prazo.

Já para Roberto *et al.* (2003, p. 3), a criação inicial do *Balanced Scorecard* significa apresentar a estratégia da empresa distribuída em quatro perspectivas: financeira, clientes, processos internos e aprendizado e crescimento. Conseqüentemente, estabelece-se uma relação de causa e efeito entre as perspectivas, cujo sentido se liga à última perspectiva – aprendizado e crescimento – e significa dizer que com capacitação as organizações conseguem melhores resultados, tais como: melhores indicadores financeiros, clientes mais satisfeitos e processos bem definidos.

O Balanced Scorecard (BSC) conserva a perspectiva financeira, visto que as medidas financeiras são valiosas para sintetizar as consequências econômicas imediatas de ações consumadas. As medidas financeiras de desempenho indicam se a estratégia de uma empresa, sua implementação e execução estão contribuindo para melhoria dos resultados financeiros. Objetivos financeiros normalmente estão relacionados à lucratividade - medida, por exemplo, pela receita operacional, o retorno sobre o capital empregado ou, mais recentemente, o valor econômico agregado. Os objetivos financeiros alternativos podem ser o rápido crescimento das vendas ou a geração de fluxo de caixa. (KAPLAN E NORTON, 1997, p. 26)

Conforme Daychoum (2012, p. 31), os indicadores demonstram se a implantação da estratégia está refletindo uma melhoria dos resultados financeiros de acordo com a visão empresarial.

Para Kaplan e Norton (1997, p. 26), a perspectiva “clientes” proporciona à empresa o alinhamento das medidas essenciais de resultados relacionados aos clientes, além de permitir a clara identificação e avaliação das propostas de valor dirigidas ao segmento. Nessa perspectiva, os autores afirmam que é possível estabelecer medidas de desempenho básicas ou genéricas, que buscam o sucesso de uma implementação bem formulada da estratégia. Dentre as medidas essenciais

estão: satisfação e retenção do cliente, aquisição de novos clientes, lucratividade dos clientes e participação destes em segmentos alvos. Ademais, existem medidas específicas primordiais para a proposta de valor oferecida ao cliente, tais como: pontualidade nas entregas, rapidez na produção e no processo, fluxo de inovação de produtos/serviços e outros vetores essenciais que podem assegurar sua fidelidade.

Já na visão de Daychoum (2012, p. 31), na perspectiva “cliente” os indicadores determinam se a estratégia está refletindo-se em satisfação, retenção dos clientes, captação de novos clientes e aumento da participação de mercado.

De acordo com Kaplan e Norton (1997, p. 27), a perspectiva “processos internos” relaciona-se aos processos críticos nos quais a empresa deve alcançar excelência. Assim, as propostas são capazes de atrair e reter clientes em segmentos alvo do mercado e satisfazer as expectativas dos acionistas. As medidas de processos internos estão relacionadas aos processos internos que terão mais impacto na satisfação do cliente e na execução dos objetivos financeiros da empresa.

Para Prieto *et al.* (2006, p. 83), “processos internos” é o ponto de apoio para as perspectivas “clientes” e “acionistas”, identificando pontos críticos no processo para a realização dos objetivos das perspectivas financeiras e de clientes. Os processos precisam criar condições para que as organizações ofereçam propostas para geração de valores para os clientes e acionistas.

No entendimento de Daychoum (2012, p. 31), os processos internos são os indicadores que checam se os processos organizacionais estão contribuindo para a geração de valor.

Segundo Kaplan e Norton (1997, p. 29), a perspectiva “aprendizado e crescimento” representa a infraestrutura da empresa, verificando o que deve ser feito para atingir os objetivos a longo prazo. A competitividade atual exige um melhoramento contínuo na capacidade das organizações para geração de valor. O aprendizado e o crescimento detêm três fontes principais: pessoas, sistemas e procedimentos organizacionais. Assim, as empresas terão que investir na reciclagem de funcionários, no aperfeiçoamento da tecnologia da informação e dos sistemas, no alimento dos procedimentos e das rotinas organizacionais.

Daychoum (2012, p. 31) entende a perspectiva “aprendizado e crescimento” como determinante de quais competências, tecnologias e sistema organizacional são necessários para o desenvolvimento e aprimoramento organizacional.

## 2.3 MAPAS ESTRATÉGICOS

Para Kaplan e Norton (2008, p. 70), a missão, a visão e os valores da organização são o ponto de partida para a execução da estratégia. Os gestores que conduzem esses passos avaliam as forças, as fraquezas e as oportunidades, bem como as ameaças, e elegem planos de ação para atingir os alvos da visão. Para isso, essas declarações são convertidas em objetivos, em temas estratégicos, em metas e iniciativas ou ações que conduzem ao alinhamento para a execução eficaz da estratégia.

A tradução da estratégia, conforme Kaplan e Norton (2008, p. 70), é arquitetada com base em temas estratégicos – conjunto de objetivos correlatos – para formação do mapa estratégico. Esses temas dividem a estratégia em vários processos distintos de criação de valor. Cada organização precisa adequar seus temas estratégicos à própria geração de valor para seus clientes, assim como os objetivos de crescimento ou a obtenção de resultados financeiros favoráveis.

O mapa estratégico, segundo Kaplan e Norton (2004, p. 55-57), descreve a lógica da estratégia, mostra com clareza os objetivos dos processos internos críticos, os quais criam valor para o cliente. Assim, o *Balanced Scorecard* traduz esses objetivos em indicadores e metas que, ao identificar as organizações, devem lançar um conjunto de ações (plano de ações) para alcançar os resultados estipulados:

Os planos de ação que definem e fornecem recursos para iniciativas estratégicas devem ser alinhados em torno dos temas estratégicos e visualizados como um pacote integrado de investimentos, e não como um grupo de projetos isolados. Para cada tema estratégico deve desenvolver-se em um plano de negócio autossuficiente. (KAPLAN E NORTON, 2004, p. 55)

A Figura 3 ilustra planos de ações do plano de negócio para o “reabastecimento rápido do solo”, essencial para a proposição de valor baseada na estratégia de baixo custo total. Nela é possível perceber que os objetivos estão alinhados a suas perspectivas financeiras, clientes, processos internos e aprendizado e crescimento, cada qual com seus respectivos planos de ação direcionados para o alcance ou ajustes das metas.

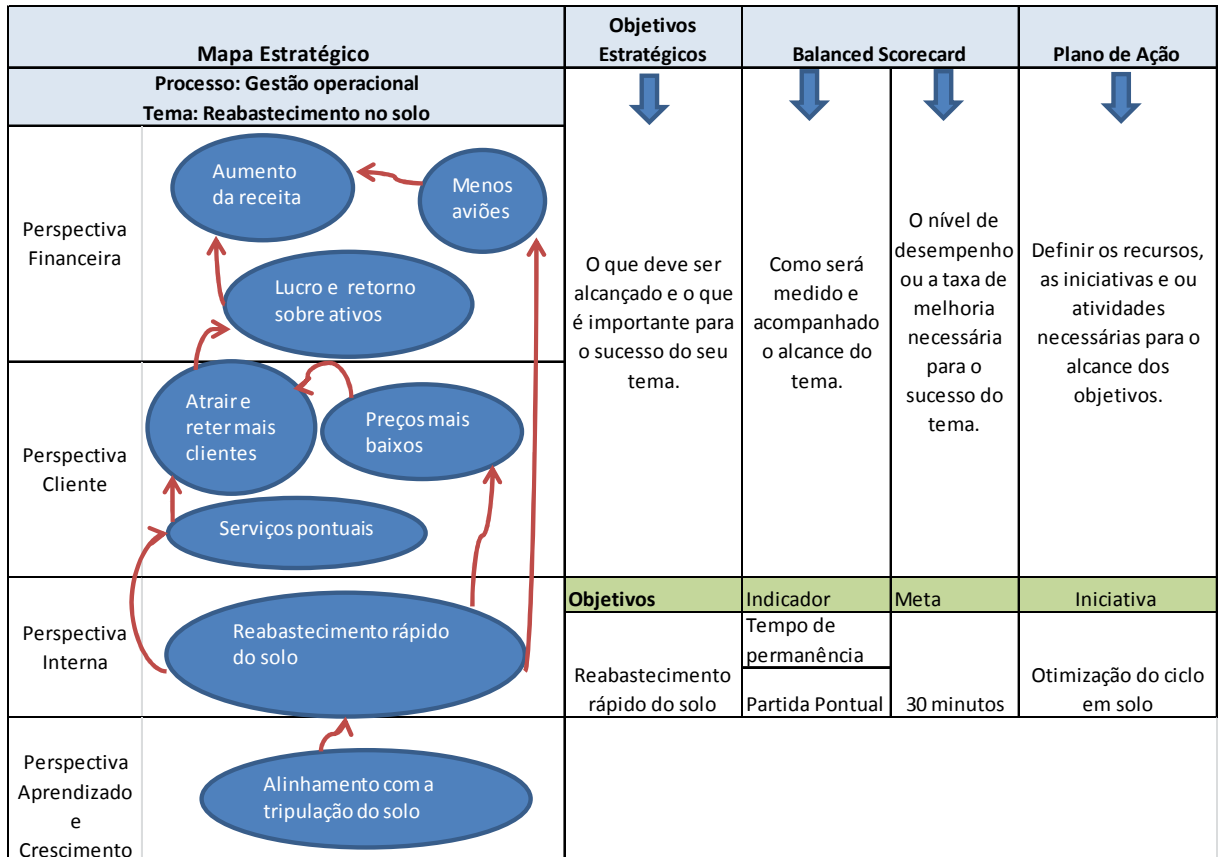


Figura 3- Processo do *Balanced Scorecard* para a Southwest Airlines.  
 Fonte: Adaptado pela autora de Kaplan e Norton (2004, p. 56).

O mapa é a representação visual da estratégia, conforme descrevem Kaplan e Norton (2004, p. 57). Em uma única página é possível visualizar como os objetivos integram-se e combinam-se às quatro perspectivas para descrevê-la. Ele ilustra a relação de causa e efeito que conecta os resultados almejados, além de identificar as competências específicas dos ativos intangíveis necessários para o desempenho nos processos críticos.

Harich (2004) definiu o mapa estratégico como um diagrama que demonstra a estratégia global de uma empresa ou unidade de negócio pelo *Balanced Scorecard*, com medidas quantitativas que mostram quão bem está indo a estratégia nas quatro perspectivas.

Explana Pinto (2010, p. 8) que o mapa estratégico contempla os objetivos estratégicos alocados nas perspectivas que hoje, para o BSC, tradicionalmente são quatro, relacionadas em uma lógica de causa e efeito. O *scorecard* apresenta a forma como os objetivos serão operacionalizados e medidos, por meio dos indicadores, das metas e das iniciativas. De fato, quando o desdobramento dos

objetivos a todos os níveis da organização formam um conjunto de *scorecards*, estes mostram como a estratégia está sendo executada.

Nesse sentido, Gonçalves (2012, p. 13) explica a importância do mapa estratégico na análise das relações de causa e efeito existentes, pois este proporciona o desdobramento dos temas estratégicos em um conjunto de objetivos estratégicos alocados nas perspectivas para atingir o resultado desejado da estratégia. Logo, o mapa, como o próprio nome sugere, indica o caminho que a organização deverá seguir (os objetivos e as metas a atingir) para concretizar a estratégia proposta. Esse efeito pode ser observado na Figura 4:



Figura 4- Estratégia bem executada conduz a resultados estratégicos desejados.  
Fonte: Adaptado de *Balanced Scorecard Institute* (2011).

## 2.4 ORÇAMENTO PÚBLICO

O tópico a seguir apresenta uma breve evolução do orçamento público e de seus princípios. Após a conceituação histórica, se expõe o modelo atual utilizado pelo setor público federal em suas três fases: planejamento, execução e controle, além de evidenciar a integração do *Balanced Scorecard* integrado ao orçamento público.

Na concepção de Matias-Pereira (2012, p. 313), o orçamento público é uma ferramenta que controla as informações de despesas de custeio e de capital da União, dos Estados-membros, do Distrito Federal e dos municípios, bem como de suas respectivas autarquias e fundações. O texto constitucional de 1988 atribui suas funções essenciais a fim de reduzir as desigualdades regionais e sociais, permitindo-lhe assumir a forma de instrumento de intervenção do Estado no domínio econômico para o bem comum da sociedade. Sua elaboração, aprovação e suas normas infraconstitucionais estão inseridas na Constituição Federal e, quando da aprovação

do orçamento, este deverá ser fielmente cumprido. Assim, devido a sua extrema importância assume a forma de uma Lei especial, que tem como objeto a estimativa das receitas e a autorização das despesas, recebendo, de forma explícita, tratamento privilegiado em termos constitucionais.

O orçamento público, segundo Furtado (2003), tem múltiplos aspectos conceituais, e, em sua forma clássica, pode-se dizer que é um instrumento de previsão de receita e de fixação de despesas para um determinado exercício financeiro. O artigo 2º da Lei 4.320, de 17 de março de 1954, institui que a lei do orçamento conterà a discriminação da receita e da despesa, de forma a evidenciar a política econômico-financeira e o programa de trabalho do governo, regidos pelos princípios da unidade, da universalidade e da anualidade.

Sob a ótica dos demais aspectos conceituais do orçamento público, Campus (2001, p. 71 *apud* FURTADO, 2003) acrescenta a função política com a adoção de decisões na condução do Estado e a função economia, com o plano da atividade financeira, norteado pelas necessidades públicas prioritárias. Além disso, há, ainda, o aspecto jurídico, pelo qual o Poder Legislativo permite que o Poder Executivo autorize as despesas destinadas ao funcionamento dos serviços públicos para a arrecadação das receitas sob a forma de lei.

#### **2.4.1 A Evolução do Conceito de Orçamento Público**

De acordo com Giacomoni (2012, p. 54-57), o orçamento público passou por um processo evolutivo que pode ser dividido em dois períodos: entre a história da evolução conceitual e a técnica utilizada, ou seja, entre o tradicional, com o controle político como função principal, e o moderno, com o controle administrativo como função principal.

Conforme Kohama (2003, p. 62), o orçamento público tradicional tinha como escopo fundamental o controle político das ações governamentais. Esse controle se dava pelo exercício do poder legislativo sobre as atividades financeiras do poder Executivo, especialmente no aspecto contábil-financeiro.

O orçamento tradicional, para Giacomoni (2012, p. 55-56), é a concepção inicial do orçamento público, que surgiu por volta de 1822, na Inglaterra. Teve como base o liberalismo econômico, que estava em amplo desenvolvimento, com forte consciência contrária ao aumento das despesas públicas. Logo, o orçamento tornou-se um instrumento disciplinador das finanças públicas, sendo sua função principal o



controle político sobre os executivos. Nessa conjuntura, o orçamento tradicional tinha, em relação ao aspecto econômico, uma posição secundária. As finanças públicas caracterizavam-se por sua neutralidade, na qual o equilíbrio financeiro estabelecia-se naturalmente e o volume de gasto público não chegava a pesar expressivamente nos termos econômicos.

Desse modo, ainda conforme Giacomoni (2012, p. 56), esse interesse pelas implicações econômicas, especialmente pela despesa pública, deu início, então, ao aspecto jurídico do orçamento e, em meados do século XIX, o Código de Contabilidade Francês definia o orçamento como lei, a qual fixava a despesa e estimava a receita. Da mesma forma, em 1871, a Constituição Alemã retratou que todas as receitas e despesas do Império deveriam ser estimadas e agrupadas em um orçamento como forma de lei. Nesse contexto, o orçamento tradicional ficou conhecido como “Leis dos Meios”, pois evidenciava aquilo que o governo pretendia pagar ou comprar.

Segundo Matias-Pereira (2009, p. 279), a Revolução Francesa provocou um conjunto das mudanças, entre elas a consolidação do processo orçamentário, no qual foi acatado o princípio do voto para a receita pública. Nesse período, as despesas ainda eram globalizadas, mas, em meados do século XIX, a França passou a adotar o princípio de votação e discriminação das despesas públicas. Em relação ao Brasil, a consolidação do orçamento público deu-se com a transferência do Rei D. João VI, na primeira década do século XIX. A partir desse marco e da Constituição Brasileira de 1924, o processo orçamentário foi se materializando. Ao longo do tempo, esse processo foi se aperfeiçoando e se observa que, em todas as Constituições Brasileiras e na atual, de 1988, encontra-se presente, de forma marcante, tendo esta destinado um capítulo específico ao orçamento público.

O orçamento moderno, de acordo com Giacomoni (2012, p. 57-59), teve início no final do século XIX, passou a abdicar a neutralidade do orçamento tradicional, corrigiu as distorções do sistema econômico e propulsionou programas de desenvolvimento. Até então, o orçamento era apenas um mero demonstrador de autorizações legislativas, não atendendo às necessidades sentidas pelos executivos governamentais. Nesse momento, as reformas orçamentárias exigiram novas formas de orçamento público, que passou a ter como principal função a forma de instrumento administrativo, de maneira a auxiliar o Executivo nas etapas do

processo administrativo: programação, execução e controle. Assim, o orçamento passou a representar a própria programação de trabalho do governo.

O orçamento tradicional, segundo Matias-Pereira (2009, p. 261-263), se preocupava em acatar a função controle, estruturada em razão das instituições e dos meios, com destaque para os gastos públicos. Já a função administrativa surgiu com o orçamento programa, com a implementação do Sistema de Planejamento, Programação e Orçamento (PPBS) e dos orçamentos orientados por desempenho.

Matias-Pereira (2009) esclarece que o PPBS fazia a ligação entre o planejamento e o orçamento. Essa tendência surgiu na década de 1960 e teve seu emprego sistemático nos programas militares desde a Segunda Guerra Mundial. Esse sistema tem como principais elementos: identificação de metas e objetivos em cada área da atividade governamental; análise dos resultados obtidos pelos programas; dimensionamento dos custos totais do programa; formulação de programas em uma ótica plurianual; análise de alternativas mais eficientes e eficazes para atingir os objetivos do programa; e estabelecimento de procedimentos sistemáticos como parte do processo de revisão do orçamento.

Todavia, para Giacomoni (2012, p. 60), a trajetória de implantação do PPBS foi marcada por crise econômica, escassez de recursos, falta de técnicos especializados e até dificuldades políticas, já que o legislativo desconfiava do orçamento proposto pelo executivo pelo excessivo amparo de argumentos técnicos. Logo, o fracasso do PPBS foi inevitável, mas não representou a volta do orçamento tradicional, nem abalos sérios ao conceito do orçamento moderno.

Com o abandono do PPBS, conforme Matias-Pereira (2009, p. 265), nos Estados Unidos, surgiram algumas iniciativas, como a Administração por Objetivos e o Orçamento Base Zero, porém, elas não tiveram grande impacto e se limitaram ao Executivo, com pequeno ou nenhum envolvimento do Congresso. Em decorrência das reformas promovidas pelo Congresso americano, na década de 1990, surgiram novas tendências, voltadas para o desempenho. Esse novo orçamento – o novo orçamento por desempenho – tinha como principais características: agregação de todos os custos associados ao resultado, observar o número de agências envolvidas na sua produção; definição de resultados em termos de indicadores para avaliação de qualidade, bens e serviços entregues à sociedade; ênfase nos custos totais, inclusive nos indiretos; comparação com o atual nível de produto/resultados para medir a eficiência e a eficácia.

O novo orçamento por desempenho, para Matias-Pereira (2009, p. 265), vai além de um mero aperfeiçoamento do orçamento programa, pois um modelo mais amplo de gestão integra-se ao formato dos programas orçamentários. Esse formato contempla indicadores explícitos e sistemas de mensuração de desempenho, nos quais a performance, ou seja, o desempenho, é relatado para os gestores orçamentários e para as agências. Dessa forma, possibilita a gerência eficiente dos seus insumos e a monitoração dos seus resultados.

Conseqüentemente, o orçamento deixa de ser um mero documento financeiro ou contábil, como notabilizado por Oliveira (2002, p. 89 *apud* SEGUNDO, 2003, p. 3), e passa a ser um instrumento de ação do Estado. Nesse sentido, o orçamento fixa os objetivos a serem seguidos e proporciona ao Estado as funções de intervenções no domínio econômico. De tal modo, o orçamento prescinde de sua forma estática de previsão da receita e autorização da despesa para assumir sua forma dinâmica, tornando-se um instrumento de ação do Estado perante a sociedade, nela intervindo e direcionando seus rumos.

#### **2.4.2 Orçamento Programa**

O orçamento, conforme Giacomoni (2012, p. 161), foi idealizado no Brasil, assim como nos demais países latino-americanos, a partir do orçamento moderno, representado pelo chamado “orçamento programa”, sistematizado originalmente pela Organização das Nações Unidas (ONU). Sua concepção básica foi extraída da experiência federal americana, obtida com a implantação do Orçamento por Desempenho (*performance budget*). Ao longo do tempo, o orçamento programa perdeu suas características de organicidade, existentes no modelo da ONU, e, pelas contribuições de diversas correntes, como a do próprio PPBS, versada no item anterior, incorporou novos conceitos.

O processo de evolução do orçamento público, apesar de ter sido tratado em item anterior, acrescenta Rosa (2011, p. 61), atribuiu-lhe características que vão além do um mero documento autorizativo para as despesas e preditivo para as receitas, passando a ser um documento legal que contempla programas e ações arquitetados a um plano de médio prazo, com foco nas realizações do governo. Além disso, passa a ter objetivos e metas, com possibilidade de mensuração, para possibilitar o acompanhamento e a avaliação dos resultados.

Isso posto, o orçamento programa na forma atual, ainda para Rosa (2011, p. 61), passa a ser conceituado com um instrumento de planejamento da ação governamental, almejando os fins por meio de ações programáticas que permitam acompanhamento físico financeiro, avaliação de resultados e gerência dos objetivos. Esse conceito demonstra a integração do planejamento com o orçamento. Logo, é possível visualizar os projetos, as atividades e as operações do governo à medida que o orçamento vai sendo executado.

O orçamento programa, segundo Rosa (2011, p. 60), foi instituído no Brasil, na esfera federal, pelo Decreto-Lei 200, de 25 de fevereiro de 1967, que determina, em seu artigo 16, que o orçamento programa deverá ser elaborado a cada ano, com vistas a especificar a etapa do programa plurianual, a ser realizado no exercício seguinte, que servirá de roteiro à execução coordenada do programa anual. Dessa forma, além dos recursos assinalados no orçamento da União, os recursos extraorçamentários vinculados à execução deverão ser considerados na elaboração do orçamento programa, conforme disposto no já especificado artigo, em seu parágrafo único.

No entanto, esclarece Costa *et al.* (2013, p. 1098), apesar de a Lei 4.320/1964 ter introduzido o modelo do orçamento programa no Brasil, ela não foi considerada o seu marco legal, tendo sido essa denominação atribuída ao Decreto-Lei 200/1997. O autor elucida que o programa é uma ferramenta de organização e atuação governamental e que articula um conjunto de ações para a concretização dos objetivos preestabelecidos. Estes serão mensurados por indicadores estabelecidos no plano, vislumbrando a solução de problemas, ou em atendimento a determinadas demandas e/ou em função das necessidades da sociedade.

A estrutura do orçamento programa, em vigência desde o exercício do ano 2000, conforme Assumpção (2012, p. 38), está regulamentada pela Portaria 42/1999, do Ministério de Orçamento e Gestão. Além de regular e esmiuçar os termos operacionais, ela também reforça seu conceito, como um instrumento organizacional das ações governamentais que visa à concretização de objetivos pretendidos, sendo estes mensurados por indicadores estabelecidos no Plano Plurianual.

Nesse contexto, segundo Giacomoni (2012, p. 172), o elemento básico da estrutura é o programa, conceituado como o campo em que se desenvolvem ações homogêneas que visam ao mesmo fim, como: programa energético, programa de

desenvolvimento regional, programa de saneamento básico e outros diversos. Acrescenta o autor que, na concepção do orçamento programa, existe outro elemento essencial à sua estrutura, a atividade, a qual se define como a divisão de esforço total, com representação de um agrupamento de tarefas, a fim de alcançar as metas e os objetivos.

No entanto, como são definidos os objetivos preestabelecidos no orçamento programa? Giacomoni (2012, p. 171) explica essa questão trazendo um exemplo clássico, como os objetivos da construção de um programa rodoviário. Medir de forma física a quilometragem construída não é a forma correta de expressar esse objetivo, pois seria como explicar o investimento na construção de uma estrada no deserto apenas com a meta física. Para isso, são necessárias indicações sobre resultados, justifica o programa, com benefícios ou vantagens em relação ao percurso ou itinerários existentes, como ganhos na economia com os custos de transportes, aumento da segurança e/ou diminuição de acidentes e outras possíveis indicações. Essas considerações, além de esclarecerem os objetivos, podem ser ranqueadas para auxiliar a tomada de decisões em relação às prioridades.

Na concepção de Giacomoni (2012, p. 17), a participação do Estado na formação do investimento é de extrema importância, pois o próprio critério programático faz a separação entre programas de funcionamento e de investimento. O Quadro 1 apresenta a estrutura de classificação programática com a definição de cada uma de suas categorias, segundo o manual da ONU.

**QUADRO 1 – Definições das categorias programáticas segundo o manual da ONU.**

<b>Programa de Funcionamento</b>	<b>Programa de Investimento</b>
Programa é o instrumento destinado a realizar funções pelas quais, em princípio, as unidades administrativas de alto nível poderão determinar e realizar seus objetivos.	Programa é o instrumento para fixação de metas, que serão alcançadas mediante o emprego de um conjunto integrado de projetos de investimentos.
Subprograma é uma divisão de programas complexos para facilitar a execução em uma área específica, em virtude da qual determinadas unidades operacionais poderão fixar e alcançar metas parciais.	Subprograma é uma divisão de programas complexos que compreendem áreas específicas, nas quais se executam os projetos de investimentos.
Atividade é uma divisão das ações que visam à obtenção de objetivos de um programa ou subprograma de funcionamento, envolvendo processos de trabalho sob a responsabilidade de uma	Projeto é um conjunto de trabalhos dentro de um programa ou subprograma de investimento para a formação de bens de capital, realizado por uma unidade de produção capaz de funcionar de forma

unidade administrativa de nível intermediário ou elementar.	independente.
Tarefas são operações específicas que fazem parte de um processo segundo o qual se procura obter um resultado bem determinado.	Obra é uma parte ou etapa na formação de um bem de capital, figurado como um segmento de um projeto.

Fonte: Adaptado pela autora de Giacomoni (2012, p. 176).

Logo, para que o orçamento programa, conforme Assumpção (2012, p. 38), alcance seus objetivos, deve ser elaborado satisfazendo alguns preceitos, a saber: identificação das causas das necessidades e das necessidades da população; eleição das prioridades, definição dos objetivos e de suas ações corretivas. Toda essa metodologia contribui para a eficiência e a eficácia no planejamento das fases de elaboração, execução e controle.

## 2.5 PRINCÍPIOS ORÇAMENTÁRIOS

Os princípios orçamentários são considerados as exigências éticas da atividade orçamentária. Por esse motivo, explica Sabbag (2007, p. 2 e 85 *apud* ASSIS, 2009, p. 183), é importante o estudo desses princípios, inclusive para que se busque a legitimidade do sistema orçamentário. Portanto, as normas e os princípios constitucionais a serem observados são atribuídos ao administrador, para que ele não gaste o dinheiro público do modo que lhe apraz e para demonstrar que não é livre. Assim, é possível afirmar que a movimentação do orçamento constitui um excelente demonstrativo que faz o resgate das dívidas sociais do país e da melhoria da qualidade de vida da população:

Para que o orçamento seja a expressão fiel do programa de governo, como também, um elemento para a solução dos problemas da comunidade; para que contribua eficazmente na ação estatal que busca o desenvolvimento econômico e social; para que seja um instrumento de administração do governo e ainda reflita a expiração da sociedade; na medida em que o permitam as condições imperantes, principalmente a disponibilidade de recursos, é indispensável que obedeça a determinados princípios, entre os quais destacamos alguns que refletem com fidedignidade os que são usados comumente nos processos orçamentários. (KOHAMA, 2003, p. 62-63)

Nesse contexto, esclarece Torres (2002, p. 77) que os princípios concebem o início da concretização dos valores jurídicos a que se vinculam. A justiça e a segurança jurídica principiam um processo de concretização normativa e ganham expressão escrita. No entanto, os princípios ainda comportam em grau elevado de

abstração e indeterminação no sentido de nortear as ações e as normas. Assim, os princípios financeiros são dotados de eficácia, produzem efeitos e vinculam a eficácia aos princípios conducentes à normativa plena, e não a eficácia própria da regra concreta, atributiva de direitos e obrigações.

A lei 4.320/1964 instituiu, em seu artigo 2º, as disposições gerais do orçamento e alguns princípios a serem adotados: “A Lei de Orçamento conterà discriminação da receita e da despesa, de forma a evidenciar a política econômico-financeira e o programa de trabalho de governo, obedecidos os princípios de unidade, universalidade e anualidade”.

De acordo com Rosa (2011, p. 47), as doutrinas do Direito Constitucional e do Direito Financeiro explicam que os princípios orçamentários orientam as ações a serem observadas na elaboração da proposta orçamentária. Assim, além dos princípios enunciados no artigo 2º da Lei 4.320/1964, a doutrina e a jurisprudência acrescentam os seguintes princípios: discriminação ou especialização ou especificação; da exclusividade; do equilíbrio; do orçamento bruto; da não afetação da receita; da clareza; da publicidade; e da exatidão.

Esclarece Segundo (2003, p. 6-7) que a doutrina diverge acerca dos princípios orçamentários. Logo, cada doutrinador formula critérios para a escolha dos princípios orçamentários. Por conseguinte, os próximos parágrafos abordam os princípios orçamentários elegidos por Giacomoni (2012, p. 63-83), seguindo os critérios de mais representatividade, especialmente os integrados à legislação brasileira. São eles: da unidade, da universalidade, do orçamento bruto, da anualidade ou periodicidade, da não afetação das receitas, da discriminação ou especialização, da exclusividade, do equilíbrio, da clareza, da publicidade, da exatidão e da programação.

O princípio da unidade, além de estar inserido no artigo 2º da lei 4.320/1964, como já informado anteriormente, está disposto no § 5º, artigo 165, CF/1988:

§ 5º A lei orçamentária anual compreenderá:

- I- o orçamento fiscal referente aos Poderes da União, seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta, inclusive fundações institucionais e mantidas pelo poder público;
- II- o orçamento de investimento das empresas em que a união, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto;
- III- o orçamento da seguridade social, abrangendo todas as entidades e órgãos a ela vinculados, da administração direta ou indireta, bem como os fundos e fundações instituídos e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia. (BRASIL, 1988, p. 100-101)

Esse princípio, conforme Segundo (2003, p. 8), busca reunir, em um único documento, todos os orçamentos, como os orçamentos fiscal, de investimento e da seguridade social, conforme descrito nos termos do § 5º, artigo 165, CF/1988.

Explica Matias-Pereira (2009, p. 283) que o princípio da unidade é, como o próprio nome diz, uno, ou seja, o orçamento deve ser único. Esse princípio concede ao Poder Legislativo o controle racional e direto das operações financeiras de responsabilidade do Executivo. Isso ocorre porque ele agrupa todas as despesas do governo e das empresas vinculadas, o orçamento elaborado com base nas diretrizes orçamentárias e dos planos e programas públicos, tudo regulamentado por uma lei orçamentária única, representada pelos orçamentos fiscais, de investimentos e da seguridade social.

O princípio da universalidade, além de estar disposto no § 5º, artigo 165, CF/1988, como já apresentado anteriormente, está também disposto nos artigos 2º, 3º e 4º da lei 4.320/1964, da forma exposta a seguir:

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 aos princípios de unidade universalidade e anualidade.

Art. 3º A Lei de Orçamentos 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. (Veto rejeitado no D.O. 05/05/1964)

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. (BRASIL, 1964)

Para o princípio da universalidade, conforme Rosa (2011, p. 47), o orçamento deve conter todas as receitas e todas as despesas, sendo atribuído também à administração indireta, como condicionado no § 5º, artigo 165, CF/1988. Em relação ao parágrafo único, percebe-se que esse princípio não se aplica às operações de crédito por antecipação de receitas, às emissões de papel moeda e a outras entradas compensatórias, pois se caracterizam como mero fato financeiro, e não como fonte originária de receita; ou por assunto de política econômica (emissão de papel moeda); e por retenções para cauções e consignações à Previdência, ou seja, não originárias da execução orçamentária (entradas compensatórias financeiras).



A universalidade, ressalta Kohama (2003, p. 64), está densamente vinculada à programação, contemplando os objetivos e os efeitos socioeconômicos almejados. Logo, deverão ser compreendidos no orçamento todos os aspectos do programa de cada governo, sobretudo aqueles que envolvam qualquer transação financeira ou econômica.

O princípio do orçamento bruto está regulado no artigo 6º da Lei 4.320/1964, na forma a seguir:

Art. 6º Todas as receitas e despesas constarão da Lei do Orçamento pelos 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.

Giacomoni (2012, p. 70-71) esclarece, a respeito do princípio do orçamento bruto, que todas as despesas e todas as receitas devem aparecer no orçamento em seus valores brutos, sem qualquer tipo de deduções. Esse princípio surgiu junto com a universalidade, com o mesmo objetivo. De maneira a elucidar esse princípio, o autor cita Gaston Jéze (*apud* SANT'ANNA E SILVA, 1962, p. 14), para quem as duas regras – universalidade e orçamento bruto – são consideradas condição essencial do controle financeiro pelas Assembleias. Isso porque, no momento da votação do imposto e/ou para fixar as despesas, é necessário que o orçamento apresente a lista de todas as receitas e todas as despesas, não havendo possibilidade de subtrair alguma despesa. Logo, os valores deverão estar em sua forma bruta.

Nesse sentido, reforça Rosa (2011, p. 55), o princípio do orçamento bruto não contemplaria a universalidade dos recursos se as receitas e despesas fossem apresentadas com deduções, ou seja, pelo valor líquido. Desse modo, o orçamento deverá conter todas as parcelas da receita e da despesa em seus valores brutos.

O princípio da anualidade ou periodicidade está inserido e regulado pelo artigo 165, inciso III, da CF/1988, e pelo artigo 34, da Lei 4.320/1964, os quais dispõem sobre a delimitação do exercício financeiro, que coincidirá com o ano civil.

Para Giacomoni (2012, p. 72), Matias-Pereira (2012, p. 315) e Rosa (2011, p. 51), o orçamento público deve ser elaborado estimando as receitas e as autorizações das despesas por um período determinado, sendo sua autorização legislativa dada para cada exercício financeiro e, portanto, regida conforme o

princípio da anualidade ou periodicidade. No Brasil, o exercício financeiro coincide com o ano civil, como disposto no artigo 34 da Lei 4.320/1964.

O princípio da não afetação das receitas é regulado pelo artigo 167, inciso I, e pelos artigos 158 e 159, da CF/1988, os quais determinam a vedação da vinculação de receita de impostos a órgãos, fundo ou despesas.

Esse princípio consiste em que nenhuma parcela de receita geral poderá ser comprometida ou vinculada para acolher a certos e determinados gastos, conforme Sant'Anna e Silva (1962, p. 26 *apud* ROSA, 2011, p. 57) e Giacomoni (2012, p. 74).

Rosa (2011, p. 57) ressalta que o cumprimento desse princípio é complexo para o sistema orçamentário brasileiro, que possui elevado nível de vinculações, sendo algumas delas dispostas no próprio texto constitucional. Porém, além de todas essas vinculações, que tornam o processo da execução orçamentário extremamente rígido, foram ainda mais reforçadas com a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) de 2000, nos termos do artigo 8º. Esse artigo determina que os recursos legalmente vinculados à finalidade privativa serão empregados exclusivamente para atender ao objeto de sua vinculação.

O artigo 167, da Constituição Federal de 1988, trata dessas vinculações, conforme descrito a seguir:

Art. 167. São vedados:

[...]

IV-a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo, ou despesa, ressaltadas a repartição do produto de arrecadação dos impostos a que se referem os art. 158 e 159, a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde, para manutenção e desenvolvimento do ensino e para realização de atividades da administração tributária, como determinado, respectivamente, pelos arts. 198, § 2º, 212 e 37, XXII, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação da receita, prevista no art. 165, § 8º. Bem como o disposto no § 4 deste artigo; (BRASIL, 1988, p. 103)

O princípio da exclusividade, segundo Giacomoni (2012, p. 78), Matias-Pereira (2012, p. 314) e Rosa (2011, p. 53), delibera que o orçamento deve conter apenas matéria orçamentária. Esse princípio surgiu para impedir que a Lei Orçamentária fosse utilizada como meio de aprovar matérias que não tratem de questões financeiras, de forma a expurgar conteúdos que não versem sobre a receita e a despesa. Contudo, não se inclui nessa proibição a autorização para abertura de créditos suplementares e a contratação de operações de crédito, mesmo

que por antecipação da receita, nos termos da autorização contida na própria Lei Orçamentária.

Esse princípio está regido no artigo 165, § 8º, da Constituição Federal de 1988, conforme apresentado a seguir:

§ 8º A lei orçamentária anual não conterá dispositivo estranho à previsão da receita e à fixação da despesa, não se incluindo na proibição a autorização por abertura de créditos suplementares e contratação de operações de crédito, ainda que por antecipação de receita, nos termos da lei. (BRASIL, 1988, p. 166)

O princípio do equilíbrio, conforme Giacomoni (2012, p. 79), Matias-Pereira (2012, p. 316) e Rosa (2011, p. 53), determina que o montante da despesa não deve exceder a receita prevista para o exercício financeiro. Esse princípio é considerado um meio de limitar o crescimento do gasto público e está regido pelo texto constitucional de 1988, artigo 167, inciso III. Nele está impetrada a vedação da realização de operações de crédito que excedam o montante das despesas de capital, ressalvadas as autorizadas mediante créditos suplementares ou especiais com finalidade precisa, aprovadas pelo Poder Legislativo por maioria absoluta.

Nesse contexto, explana Rosa (2011, p. 54) que esse dispositivo foi denominado pelos idealizadores da LRF como “regra de ouro”. O cumprimento dessa regra, nos termos do artigo 53, § 1º, inciso I, da LFR, ocorre não somente para elaboração da proposta orçamentária, mas também no fim do exercício, com a verificação do ingresso de recursos de operações de crédito em confronto com o montante das despesas de capital executadas.

As operações de crédito contratadas, segundo Rosa (2011, p. 54), serão aceitas somente para realização de investimentos ou pagamento da dívida, e não para cobertura de despesas correntes.

Para melhor aclarar o exposto no princípio do equilíbrio, seguem os conceitos dos cinco termos citados, como: operações de crédito, créditos suplementares e despesas de capital, despesas correntes e receita pública. Veja a seguir:

✓ Operações de crédito: a Lei 101 – Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) –, de 2000, nos termos do artigo 29, delibera que a operação de crédito é um compromisso financeiro assumido em razão de empréstimo ou mútuo, de abertura de crédito, de emissão de e de aceite de título, de aquisição financiada de bens, de recebimento antecipado de valores da venda a termo de bens e serviços, de arrendamento mercantil e de outras operações semelhantes. Equiparada a

operação de crédito à assunção, ao reconhecimento ou à confissão de dívidas pelo ente da federação;

- ✓ Créditos suplementares: conforme nº 4.320/1964, artigo 40, crédito suplementar é um tipo de crédito adicional, destinado ao reforço de dotação orçamentária, autorizado por lei e com vigência no exercício financeiro, requerendo indicação de recursos. Como observação, é uma exceção ao princípio da exclusividade;
- ✓ Despesas de capital: as despesas que contribuem para formação ou aquisição de bem de capital, de produtos para revenda, concessão de empréstimos e amortização das dívidas. Lei nº 4.320/1964, artigo 12, § 4º, 5º e 6º;
- ✓ Despesas correntes: são despesas destinadas à produção de bens ou serviços correntes, conforme definição dada pela Lei nº 4.320/1964, artigo 12, § 1º e 2º;
- ✓ Receita pública: apreciada a disposição da Lei nº 4.320/1964, artigo 3º, *caput* e parágrafo único, no sentido amplo e genérico a declaração de receita é todo ingresso ou entrada que se integra ao patrimônio público;

O princípio da publicidade, conforme Giacomoni (2012, p. 82) e Matias-Pereira (2012, p. 316), nada mais é que a determinação de que ao conteúdo orçamentário, por sua importância e significância, deve-se ampla publicidade. Logo, deve ser divulgado por veículos oficiais de comunicação, para conhecimento da sociedade e para a eficácia da sua validade. Esse princípio estende-se a todos os atos oficiais da administração pública. No caso em questão, o orçamento da União deverá ser divulgado no Diário Oficial da União.

Para os princípios de clareza e exatidão, Giacomoni (2012, p.82) realiza algumas breves considerações. Para o princípio da clareza, o orçamento público deve ser apresentado em linguagem clara e compreensível; já para o princípio da exatidão, o autor explana que ele envolve questões técnicas e éticas que devem conter uma grande preocupação com a realidade, pois não se pode inventar uma necessidade para solicitar recursos. Esses princípios devem ser observados não só pelos setores orçamentários, mas por todos os órgãos do executivo que solicitam recursos para a implementação de programas e projetos.

Por fim, o princípio da programação é tratado por Giacomoni (2012, p. 82) como uma evolução havida nas funções do orçamento público. Com a escassez de recursos e o aumento dos encargos, os governos passam a utilizar o orçamento, que detinha apenas uma visão autorizativa, agora como ferramenta administrativa, especialmente como técnica de integração das funções de planejamento e controle.

Os programas de trabalho do governo passam a ter objetivos e metas, bem como os meios necessários para sua execução.

## 2.6 SISTEMA ORÇAMENTÁRIO BRASILEIRO E DEFINIÇÕES POLÍTICAS

O orçamento público, para Beber (2007, p. 55), tem início com as definições políticas, aprovadas por legislação relacionada ao processo legislativo. No mesmo sentido, Gutz *et al.* (2010, p. 137) elucida que, com o advento da economia moderna, o orçamento público apresenta-se como um plano de ação para que o Estado possa desenvolver intervenções na economia. Ainda para Gutz *et al.*, que cita Santos (2009, p. 1), o orçamento público, além de prever as receitas e autorizar as despesas, passa a ter como principal colocação a função administrativa voltada ao planejamento.

O orçamento público e seu papel na administração do Estado é ressaltado por Giacometti *et al.* (2000 *apud* BEBER, 2007, p. 55), pois retrata um conjunto de aspectos que formam a organização do orçamento, o qual deverá obedecer a um conjunto de leis, com destaque à LRF, que define os limites impostos a essas leis. O autor apresenta um esquema do processo orçamentário, conforme ilustrado na Figura 5:

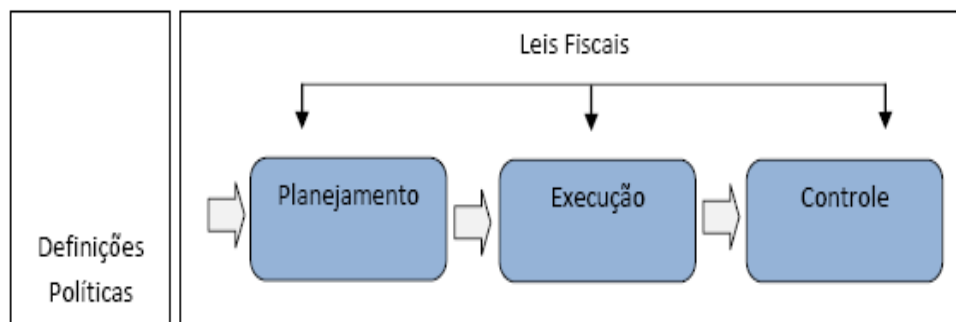


Figura 5- Processo Administrativo.  
Fonte: Beber (2007, p. 55).

Beber (2007, p. 55-56) ressalta a importância de se notar que o orçamento público, além de ser razão da construção sistêmica do seu processo, cuja fonte de dados servirá de indicadores de desempenho do orçamento, possui aspectos jurídicos – por um conjunto de leis –, aspectos administrativos – pela destinação dos recursos – e aspectos políticos – por meio das emendas –, com o objetivo de conseguir verbas para seus planos de governo.

No que se refere ao aspecto administrativo do orçamento público, para Kohama (2003, p. 56), Matias-Pereira (2012, p. 279, 281, 285-286 e 297) e Giacomoni (2012, p. 58), ele se expressa pelos programas de operações do governo, nos quais os recursos serão alocados em conformidade com as definições políticas. Essa concepção administrativa tem como objetivo determinar as ações a serem realizadas pelo poder público, em que deverão ser escolhidas as ações prioritárias de forma compatível com os recursos disponíveis. A seleção das alternativas se deve à escassez dos recursos financeiros, assim como a melhor forma para o emprego dos meios disponíveis era integrar o orçamento ao planejamento.

Por conseguinte, para Kohama (2003, p. 57), o sistema de planejamento integrado, no Brasil, também pode ser conhecido como processo de Planejamento-Orçamento, formado pelos seguintes instrumentos legais, que atendem ao artigo 165, da Constituição Federal de 1988, sendo eles: Plano Plurianual, Lei de diretrizes Orçamentárias e Lei Orçamentária Anual.

A visão do planejamento ao orçamento, segundo Gutz *et al.* (2010, p. 137), alavancou-se não mais por ser ele elaborado apenas pela Lei nº 4.320/1964, mas por se formar por meio de um conjunto de três leis distintas, mas harmônicas entre si. O processo orçamentário compreende as fases de elaboração e execução, regidas pelas seguintes leis: Plano Plurianual, Lei de Diretrizes Orçamentárias e Lei Orçamentária Anual, atendendo a mandamento constitucional, cada qual com seus ritos próprios de elaboração, aprovação e implementação pelos poderes Executivo e Legislativo.

O aspecto jurídico do orçamento público brasileiro, conforme Monteiro (2012, p. 19), é formado por três leis que o regulam, sendo elas: 1) a **Lei do Plano Plurianual**, que institui as diretrizes, os objetivos e as metas da administração pública federal para as despesas de capital e outras dela decorrentes e para as despesas relativas aos programas de duração continuada, 2) a **Lei de Diretrizes Orçamentárias**, que abrange as metas e prioridades da administração pública federal, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro seguinte; a **Lei Orçamentária Anual**, que contempla os orçamentos fiscais, de seguridade social e de investimentos das empresas estatais.

A legislação adjudicada ao ciclo orçamentário brasileiro, como elucida Pires (2005, p. 41), tem suas fases regulamentadas em diversos instrumentos legais, a saber:

- a) a Constituição Federal de 1988, artigos 165 a 169, que instituem as normas gerais orçamentária para as leis de iniciativa do Poder Executivo: o plano plurianual, as diretrizes orçamentárias e os orçamentos anuais. Ainda, notadamente o § 5º, do artigo 165, ao dispor que a lei orçamentária anual compreenderá o orçamento fiscal, o de investimentos e o de seguridade social (BRASIL, 1988);
- b) a Lei Federal nº 4.320, de 17 de março de 1964, que constitui normas técnicas de elaboração e execução do orçamento (BRASIL, 1964);
- c) a Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, que constitui as normas de finanças públicas direcionadas à responsabilidade na gestão fiscal e tem um caráter inovador ao promover o controle sobre o gasto público por meio de mecanismos de transparência. Ademais, acrescenta conteúdos à lei orçamentária anual, além dos previstos na Constituição Federal e na Lei 4.320/1964 (BRASIL, 2000).

Por fim, para Beber (2007, p. 56), o aspecto político do orçamento refere-se à busca do executivo por emendas orçamentárias para aumentar a destinação de recursos financeiros para execução de obras e serviços. Contudo, nesse cenário existe um jogo de forças entre o Executivo e o Legislativo, no qual o primeiro tenta influenciar a proposição de emendas e o segundo tenta garantir a execução orçamentária.

## **2.7 PROCESSO ORÇAMENTÁRIO E FASE DE PLANEJAMENTO**

O processo orçamentário, em sua fase de planejamento, conforme Beber (2007, p. 56), tem início, em termos gerais, com o Plano Plurianual (PPA), elaborado e aprovado no primeiro ano do mandato do representante do Executivo eleito, na esfera federal, no caso o Presidente da República, com vigência de quatro anos. A execução do Plano Plurianual inicia-se no segundo ano de seu mandato e termina no ano subsequente do mandato de seu sucessor. Durante a vigência do PPA, ano a ano, é elaborada a Lei de Diretrizes Orçamentária (LDO), que fixa o direcionamento da Lei Orçamentária Anual (LOA). A Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), apesar de não fazer parte do ciclo orçamentário, disciplina a utilização dos

recursos públicos de modo a evitar o endividamento. A LRF também fornece a base para a utilização de indicadores de desempenho no setor público, mas, na prática, ainda não é usual. Assim, para melhor explicar a fase de planejamento, o autor esquematizou esse processo, conforme ilustra a Figura 6:

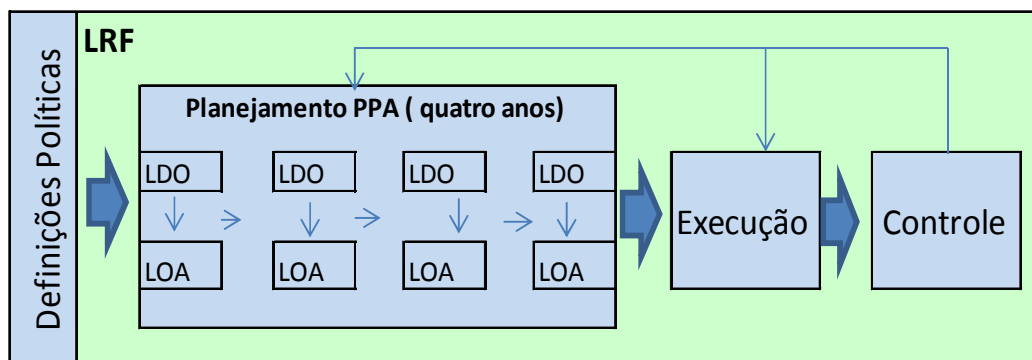


Figura 6- Processo Orçamentário e fase de planejamento.  
Fonte: Beber (2007, p. 57).

Nesse sentido, Giacomoni (2012, p. 216) apresenta um modelo do processo de planejamento integrado ao orçamento por meio do Plano Plurianual, cuja importância está regulamentada no artigo 165, CF/1988, § 1º e 4º, e pelo artigo, 167, CF/1988, § 1º, devido aos seguintes atributos principais:

- a) pela vasta abrangência dos seus conteúdos integrantes, ou seja, estabelecendo regionalmente as diretrizes, os objetivos e as metas da administração pública federal para as despesas de capital e outras delas decorrentes e para as relativas aos programas de duração continuada;
- b) a concordância da elaboração dos planos e programas nacionais, regionais e setoriais com o Plano Plurianual;
- c) a imposição de que nenhum investimento cuja execução ultrapasse um exercício financeiro poderá ser iniciado sem prévia inclusão no Plano Plurianual, ou sem lei que autorize a inclusão, sob pena de crime de responsabilidade.

Giacomoni (2012, p. 216) explica que a integração do PPA e da LOA fica bem explícita devido ao cumprimento da LDO. A Lei de Diretrizes Orçamentária tem como finalidade destacar, da programação plurianual, as prioridades e as metas a serem executadas em cada orçamento, além de fornecer orientação para a elaboração dos orçamentos anuais. O diagrama apresentado pelo autor elucida o processo de integração do planejamento ao orçamento, conforme ilustra a Figura 7.



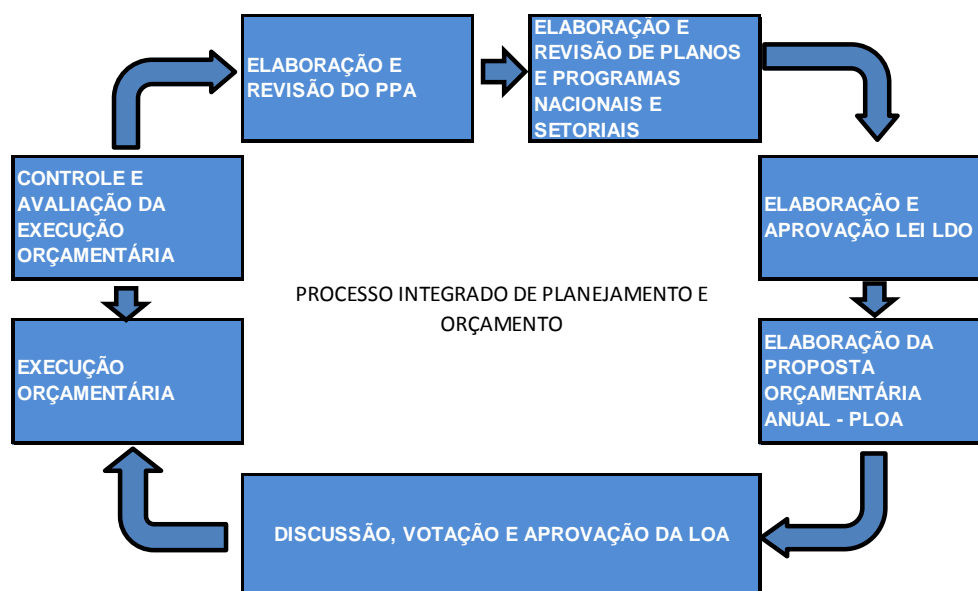


Figura 7- Processo Integrado de Planejamento e Orçamento.  
Fonte: Adaptado pela autora de Giacomoni (2012, p. 217).

Para Furtado (2003), a doutrina jurídica traz as concepções sintéticas das leis que regulamentam o orçamento público, as quais estão previstas na Constituição Federal de 1988. A edição dessas leis é de competência do Poder Executivo em todas as esferas (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), porém, elas precisam ser apreciadas e aprovadas pelo Poder Legislativo (Congresso Nacional, Assembleias Legislativas e Câmaras Municipais). Seguem as referidas leis:

- a) O Plano Plurianual (PPA) institui, de forma regionalizada, as diretrizes, os objetivos e as metas para as despesas de capital e outras delas decorrentes e para as despesas relativas aos programas de duração continuada. Além disso, precisa pautar todos os investimentos que tenham prazo de execução superior a um ano, devendo ser enviada até o dia 31 de agosto do primeiro ano do mandato do Executivo (ou conforme estabeleça a Constituição ou Lei Orgânica de cada estado e município), para julgamento do Legislativo;
- b) A Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) constitui, para o período de um ano, quais serão as metas e as prioridades da Administração Pública, as alterações que se pretende implementar na legislação tributária, na política salarial e no quadro de pessoal. Deve ser elaborada e enviada ao Legislativo até o dia 15 de

abril de cada ano ou conforme constitua a Constituição ou Lei Orgânica de cada Estado ou Município;

- c) A Lei Orçamentária Anual (LOA) institui detalhadamente a previsão das receitas e despesas para o ano seguinte ao de sua elaboração, evidenciando a política econômico-financeira e o programa de trabalho do governo. O Executivo tem até o dia 31 de agosto de cada ano – ou conforme prevê a Constituição ou a Lei Orgânica de cada estado ou município – para remetê-la ao julgamento do Legislativo. Caso isso não ocorra nesse prazo, será elaborada uma proposta orçamentária por uma Comissão de Orçamento ou deverá ser adotado como proposta o orçamento do ano em curso.

Furtado (2003) ainda esclarece que a proposta de lei orçamentária anual (PLOA) é feita pelo Executivo e, quando votada, constitui-se na Lei Orçamentária Anual (LOA). A PLOA, conforme previsto em lei, pode receber emendas do Legislativo, mas estas não poderão ser realizadas nas despesas com pessoal e tampouco de seus encargos, com o pagamento dos serviços da dívida pública ou com as transferências tributárias constitucionais. Elas também deverão ser compatíveis com o Plano Plurianual, com a Lei de Diretrizes Orçamentárias, ou, se for o caso, estar relacionadas com eventual correção de erros ou omissões ou com os dispositivos do texto do projeto de lei. As emendas podem ser vetadas pelo Executivo, mas o veto será mantido ou rejeitado pelo Legislativo, pelo voto de cunho secreto da maioria absoluta dos seus membros. Na hipótese de rejeição total da proposta orçamentária, para o exercício seguinte valerá o mesmo orçamento aprovado para o exercício corrente.

## **2.8 PROCESSO ORÇAMENTÁRIO E FASE DE EXECUÇÃO**

A fase de execução do processo orçamentário, conforme Beber (2007, p. 58), corresponde à maneira como ocorre o gasto público. O autor faz alusão à organização do sistema de custo segundo seus métodos, como por custos por atividades ou em centros de custos. Da mesma forma, o orçamento também tem liberdade para se organizar. Com o advento do orçamento programa para a alocação do gasto público por programas, a LRF vinculou os indicadores aos programas.

Furtado (2003) explana que a execução do orçamento trata da concretização ou da realização anual dos objetivos e metas estabelecidos nos programas

governamentais em decorrência do processo de planejamento. Logo, essa fase é marcada pela consolidação das mobilizações dos recursos humanos, materiais e financeiros, administrados de forma mais racional possível. Para tanto, a execução orçamentária deverá observar os limites ou as vinculações preestabelecidas nos dispositivos da Constituição brasileira e na Lei nº 101/2000 (LRF), assim como os contínuos estágios a serem praticados no que se refere à realização da despesa pública.

De tal modo, para elucidar esses limites, a Lei nº 101/2000 (LRF), artigo 19, para os fins do disposto no *caput* do artigo 169, da Constituição de 1988, institui que a despesa total com pessoal, em cada período de apuração e em cada ente da Federação, não poderá ultrapassar os tetos estabelecidos, e, para a União, não excederá 50% das receitas correntes líquidas, e 60% para os estados, Distrito Federal e municípios.

A fase de execução orçamentária, para Monteiro (2012, p. 19), inicia-se após a aprovação do orçamento pelo congresso e sanção pelo Presidente da República, que ocorrerá de forma descentralizada por todos os órgãos da estrutura dos três poderes – Legislativo, Executivo e Judiciário – e registrada na contabilidade orçamentária por intermédio do Sistema de Administração Financeira (SIAFI).

Matias-Pereira (2012, p. 339) ressalta a importância da harmonização entre os Poderes Legislativo e Executivo, pois se trata de um fator determinante para o sucesso do Estado democrático. Desse modo, o orçamento apresenta-se como o mais importante instrumento de controle legislativo e, por conter um conjunto de receitas e despesas, constitui-se, desde a sua implantação, em um forte sistema de controle político dos parlamentos sobre o Executivo.

Rosa (2011, p. 98) traz o disposto no decreto 825, de 28 de maio de 1993, que estabelece as normas para a programação e execução orçamentária e financeira, bem como que os créditos orçamentários sejam utilizados de acordo com as normas de execução da despesa pública, com observância fiel ao princípio da anualidade.

A programação financeira e o cronograma de execução mensal de desembolso estão previstos na Lei nº 4.320/1964, artigos 47 e 48, Decreto-Lei nº 200/1967, artigo 7º, e na Lei Complementar Federal nº 101/2000, artigo 8º, conforme menciona Furtado (2003). Para o autor, a programação financeira de desembolso tem dois objetivos principais: a) assegurar, mensalmente, às unidades

orçamentárias, o montante de recursos necessários e suficientes à execução do programa anual de trabalho; b) manter, durante o exercício, o equilíbrio entre a receita arrecadada e a despesa realizada, de modo a reduzir ao mínimo eventuais insuficiências de tesouraria, norteado pelos termos dispostos na LOA. Logo, a ação governamental obedecerá a planejamento que vise promover o desenvolvimento econômico-social do país e a segurança nacional, orientado pelos planos e programas de governo, contemplando programas gerais, setoriais, regionais de duração plurianual, o orçamento-programa anual e a programação financeira de desembolso.

Em relação ao regime de execução do orçamento brasileiro, conforme disposto no artigo 35 da Lei 4.320/1964, discorre Monteiro (2012, p. 20) que pertencem ao exercício financeiro as receitas nele arrecadadas e as despesas nele legalmente empenhadas. Logo, afirma-se que o Brasil adota o regime de caixa modificado, no qual o legislador optou por considerar a despesa executada no momento em que é feito o compromisso de pagar, representado, no caso, pelo empenho. O autor ainda define empenho para melhor aclarar o exposto, sendo este o ato emanado de autoridade competente que cria para o estado a obrigação de pagar pendente ou não de apresto de condição. Em relação à receita, ela é reconhecida no momento da arrecadação mesmo que a entrada do recurso na conta do Tesouro Nacional ocorre somente no estágio de recolhimento, posterior à arrecadação.

Portanto, conforme Assumpção (2012, p. 50), o regime de caixa adotado no Brasil é o misto, sendo de competência para as despesas que ocorrem no momento do registro, ou seja, das despesas legalmente empenhadas; para as receitas segue-se o regime de caixa, considerando-se as receitas arrecadadas. Assegura, por fim, que os valores do final do exercício que restaram empenhados, mas não foram pagos, deverão ser inscritos em restos a pagar, nos termos do artigo 36 da Lei 4.320/1964.

Quanto à distribuição de recursos públicos, conforme Pinheiro (1994 *apud* MATIAS-PEREIRA, 2012, p. 340), ela é anualmente acordada no Legislativo e expressa na LOA, sendo alterada pelo Executivo, de forma peculiar, na fase de execução. Consequentemente, mostra discrepâncias nos gastos orçados *versus* gastos realizados, mas não apenas no que tange ao total da despesa, mas também no aspecto de distribuição. Logo, Santos, Machado e Rocha (1977), citados por

Matias-Pereira (2012, p. 340) observaram a ausência de um sistema de avaliação do processo de execução orçamentária, bem como de acompanhamento dos projetos orçados.

Assim, para tal situação fatídica, percebe-se a importância da presente pesquisa, que propõe a criação de um sistema de controle orçamentário por meio da ferramenta *Balanced Scorecard*, que permitirá o controle e o acompanhamento do orçamento em relação à sua execução. Destarte, Matias-Pereira (2012, p. 344) evidencia a importância de gastar o orçamento de forma criteriosa, com base no cumprimento de uma programação, a partir da quantificação de cada projeto ou atividade, sem descuidar da avaliação e correção dos eventuais desvios.

## **2.9 PROCESSO ORÇAMENTÁRIO E FASE DE CONTROLE**

Informa Matias-Pereira (2012, p. 344) que a Constituição Federal e a lei 4.320/1964 regulamentam o modelo de controle orçamentário. Esses dispositivos legais instituem dois sistemas de controle da execução orçamentária: o controle interno e o externo. Nesse contexto, a Constituição Federal de 1988, artigo 70, determina que:

Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder. (BRASIL, 1988, p. 58)

O controle orçamentário, acrescenta Giacomoni (2012, p. 342), de acordo com a Lei 4.320/1964, compreenderá: a) a legalidade dos atos de que resultem a arrecadação da receita ou a realização da despesa, o surgimento ou a extinção de direitos e obrigações; b) a lealdade funcional dos agentes da administração responsáveis por bens e valores públicos; c) o cumprimento do programa de trabalho, expresso em termos monetários e de realização de obras e prestação de serviços. As modalidades de controle de legalidade e fidelidade funcional dos agentes levam ao cumprimento das normas e determinações legais. Já em relação ao cumprimento do programa de trabalho, este representa uma evolução na concepção de controle devido às modernas formas de estruturação do orçamento.

Discorre Monteiro (2012, p. 20) que o ciclo orçamentário se encerra na fase de controle. Os sistemas de controle interno dos três Poderes e do Ministério Público

da União realizam esse controle inicialmente e, em seguida, é realizado o controle externo pelo Congresso Nacional, com o auxílio dos Tribunais de Contas da União. Ambos são realizados sob a avaliação da legalidade, eficiência, efetividade, eficácia e economicidade dos atos referentes à arrecadação das receitas e realização das despesas.

Referente ao controle externo, explica Giacomoni (2012, p. 343) que ele é exercido pelo Poder Legislativo e que se aplica a todos os entes da federação, conforme disposto na Constituição Federal de 1988, artigo 49, *caput*, incisos IX e X. A Carta Magna determina a competência exclusiva do Congresso Nacional para julgar anualmente as contas prestadas pelo Presidente da República e apreciar os relatórios sobre a execução dos planos de governo, bem como fiscalizar e controlar, diretamente, qualquer uma de suas Casas e os atos do Poder Executivo, incluídos os da administração indireta.

Ainda, cita Giacomoni (2012, p. 344), conforme a Constituição Federal de 1988, artigo 51, *caput* e inciso II, a determinação da competência privativa à Câmara dos Deputados para proceder à tomada de contas do Presidente da República, mediante a não apresentação ao Congresso nacional dentro de sessenta dias após a abertura da sessão legislativa.

Ressalta Giacomoni (2012, p. 344) que a Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar 101/2000) foi auferida como um instrumento que assume um novo padrão de fiscalização. Ela encarrega ao Poder Legislativo, diretamente ou com o auxílio dos Tribunais de Contas, o sistema de controle interno de cada Poder para fiscalizar as novas regras na forma que a lei estabelece, conforme: a) o atingir das metas estabelecidas na LDO; b) limites e condições para a realização de operações de crédito e inscrição em restos a pagar; c) medidas adotadas para o retorno da despesa total com pessoal ao respectivo limite; d) providências tomadas para recondução dos montantes das dívidas consolidada e mobiliária aos respectivos limites; e) destinação de recursos obtidos com a alienação de ativos, tendo em vista as restrições constitucionais e as da própria Lei Complementar; f) cumprimento do limite de gastos totais dos legislativos municipais, se houver.

No que se refere ao controle interno, Giacomoni (2012, p. 347) explica que os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário sustentarão integralmente esse sistema, conforme Constituição Federal de 1988, artigo 74, com a finalidade de: a) avaliar o cumprimento das metas previstas no PPA, a execução dos programas de governo e

dos orçamentos da União; b) comprovar a legalidade e avaliar os resultados, observando a eficiência e a eficácia das gestões orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos das entidades da administração federal, assim como a aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado; c) exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, assim como dos direitos e deveres da União; d) apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

Quanto à competência ao controle interno, a LRF trouxe novidades, conforme Giacomoni (2012, p. 348), fixando as competências. O autor destaca como sendo a mais importante das competências – com a responsabilidade firmada junto à autoridade financeira e, eventualmente, outras definidas em ato próprio de cada poder –, a de gerar o relatório de gestão fiscal emitido pelos titulares de Poder e de órgãos dotados de autonomia, como o Ministério Público e o Tribunal de Contas. Esse relatório será emitido quadrimestralmente, observando-se o disposto na LRF. Embora a unidade de controle interno não faça parte da estrutura encarregada dos atos de gestão, a exigência que seu titular assume com o relatório de gestão fiscal tem grande importância, pois significa a responsabilização, inclusive, do setor, que deve ater-se à correção das ações administrativas.

Descreve Furtado (2003) que o controle exercido pelos próprios órgãos do Poder Executivo, Legislativo e Judiciário, tais como o financeiro, de contabilidade ou de auditoria interna, ou por Comissões designadas notadamente para a apreciação da matéria orçamentária, por exemplo, as Comissões de Orçamento, que visam à fiscalização da execução orçamentária em seu próprio âmbito.

No curso do ciclo do processo orçamentário, Matias-Pereira (2012, p. 344) confirma que o acompanhamento e a fiscalização dos orçamentos, bem como a avaliação dos resultados atingidos, apresentam-se como o último estágio do processo das finanças públicas.

Ressalta Matias-Pereira (2012, p. 345) que os princípios orçamentários que tratam da publicidade, clareza, compreensão, unidade orçamentária, especificação detalhada, autorização prévia e periodicidade representam os pré-requisitos indispensáveis que devem ser ponderados na elaboração de um orçamento democrático. Logo, na fiscalização desses princípios nas práticas orçamentárias do governo federal, que se estende para as esferas estadual, municipal e para o Distrito Federal, é possível constatar o cumprimento ou não desses mandamentos. Apesar

de todos esses nortes legais no Brasil, constantemente averíguam-se falhas nas fases de elaboração, seccionamento e execução do orçamento.

Nesse contexto, Furtado (2003) compreende o orçamento público como um modelo de contrato social que o governo firma, a cada ano, com a sociedade, vislumbrando o bem-estar social, sendo de fundamental importância o seu controle, pois dele resulta a realização das despesas públicas com eficiência e probidade. Ressalta o autor que a limitação de recursos leva ao estabelecimento de prioridades em termos de execução das ações governamentais, e também a observar o rigoroso cumprimento das metas orçamentárias estabelecidas, abstendo-se dos desvios de verbas ou outros procedimentos ilegais que rompam com o contrato, no caso o orçamento. Além disso, a sociedade não pode ater-se apenas às escolhas das ações a serem executadas. Necessita, também, na medida em que a lei permitir, controlar a execução do orçamento público para garantir o seu efetivo cumprimento.

## **2.10 INTEGRAÇÃO DO *BALANCED SCORECARD* COM AS INSTITUIÇÕES PÚBLICAS E COM O ORÇAMENTO**

As entidades governamentais e não lucrativas, segundo Kaplan e Norton (2000, p. 146), precisam adaptar a arquitetura original do *Balanced Scorecard*, de modo que a perspectiva financeira sai do topo ao qual é alocada na hierarquia das perspectivas na concepção inicial dessa ferramenta. Isso ocorre devido ao fato de nas organizações sem fins lucrativos o sucesso financeiro não ser um objetivo central.

Desse modo, Kaplan e Norton (2000, p. 147-148) esclarecem que as instituições públicas ou sem fins lucrativos devem inserir um objetivo abrangente de *scorecards*, de forma a representar a razão por sua existência. Assim, em geral, essas instituições precisam atender aos objetivos de alto nível para o cumprimento da sua missão: criar valor, a custo mínimo, promovendo o apoio e o cumprimento contínuos de sua fonte de financiamento. Por conseguinte, os objetivos do *scorecards* devem ser orientados para a consecução desses objetivos de alto nível.

Argumenta Bergue (2011, p. 479-480 *apud* FARIAS *et al.*, 2012, p. 6) que o BSC orienta a ação administrativa para fins estratégicos e, devido à especificidade das organizações sem fins lucrativos, é preciso realizar uma adaptação dos conceitos originais do BSC, sobretudo nas perspectivas. Esse ajuste ocorre por meio de análises adequadas ao contexto no qual essas organizações estão inseridas.



Nesse sentido, o autor cita exemplos de perspectivas utilizadas por determinadas instituições, como: a) o Tribunal de Contas do Rio Grande do Sul, com as perspectivas sociedade, orçamento, processos internos, aprendizado e crescimento; e b) o Ministério público do Rio Grande do Sul, com as perspectivas impacto social, sociedade, processos, pessoas e tecnologia, e recursos.

O BSC, conforme Kallás (2003 *apud* SPESSATTO e BEUREN, 2013, p. 392), além de demonstrar uma série de vantagens – entre elas a integração de medidas financeiras e não financeiras, a comunicação e o feedback da estratégia –, cria o vínculo do planejamento com o orçamento. Dessa forma, para Zago (2006, p. 73), o orçamento tem como fundamento a alocação de recursos e o BSC contribui nesse processo, ou seja, é o elo das iniciativas com a estratégia.

Afirmam Kaplan e Norton (2000, p. 287-289) que o orçamento atua na gestão das operações como um sistema de planejamento e controle, além de definir a alocação dos recursos às operações das unidades de negócio. Por conseguinte, para manter o foco na estratégia, as organizações com ou sem fins lucrativos precisam integrá-las ao orçamento, e, para isso, existe um processo denominado pelos autores de *loop duplo*. Esse sistema permite a monitoração e o controle, realizados pela avaliação da leitura dos indicadores e das metas. Com isso, em caso de desvios, sua realização propicia *feedbacks* estratégicos. Logo, o *scorecard* torna-se um elemento central de coesão do processo de aprendizado estratégico.

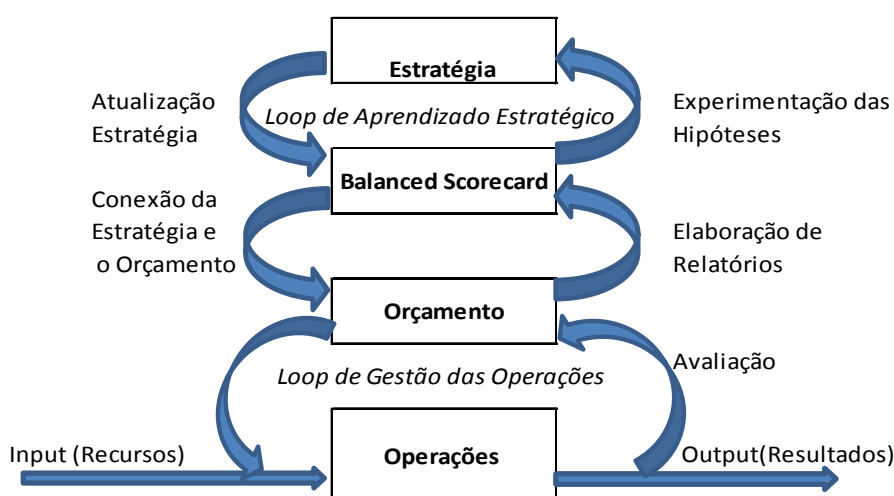


Figura 8- A solução: converter a estratégia em processo contínuo.  
Fonte: Adaptado pela autora de Kaplan e Norton (2000, p. 289).

Ainda sobre o preceito de *loop duplo*, Kaplan e Norton (2000, p. 289-290) relacionam esse sistema gerencial focado na estratégia a três remédios para restaurar a saúde do sistema gerencial, sendo eles: a conexão da estratégia ao orçamento; o fechamento do *loop* estratégico com o *feedback* estratégico, interligando o BSC ao novo referencial e à experimentação, ao aprendizado e à adaptação ao possibilitarem a evolução da estratégia em tempo real à medida que as organizações geram novas trajetórias. Para representação gráfica do elucidado, vide Figura 8.

## **2.11 DESAFIOS PARA A IMPLEMENTAÇÃO DO *BALANCED SCORECARD***

A implementação do *Balanced Scorecard*, conforme Epstein e Manzoni (1998), em uma organização, representa a introdução de mudanças, nem sempre vistas de forma positiva, pois elas não são bem aceitas quando se tratam de problemas de desempenho e/ou quando mexem com o equilíbrio do poder nas empresas. As principais dificuldades, ainda segundo os autores, são: dificuldades de percepção da gestão do topo, aumento de carga de trabalho e receio dos resultados dos indicadores, que podem significar uma ameaça.

A partir de uma revisão literária realizada por Guilherme e Goldszmidt (2003, *apud* GALAS e FORTE, 2005, p. 98), foi possível identificar catorze fatores críticos de implantação do *Balanced Scorecard*, divididos em dois grupos: fatores organizacionais e fatores relacionados ao processo de implantação e uso do BSC. O primeiro grupo se relaciona com os processos organizacionais, com a cultura, com a estratégia e com o sistema de informação. Já o segundo diz respeito a fatores como: consciência da finalística do projeto e do esforço necessário; liderança e apoio da alta administração; equipe do projeto; individualização do projeto; abrangência do projeto e projeto piloto; elaboração dos indicadores; simplicidade; comunicação e disseminação; dinâmica da aplicação do BSC e integração com recursos gerenciais.

Ao implementar a estratégia, segundo Luzio (2010, p. 186), sempre haverá barreiras a vencer que naturalmente surgem em processos de mudanças. Esse processo exigirá muito trabalho, dedicação e comprometimento, independente da organização ou do setor. Diante das dificuldades que podem surgir e provocar a ineficácia e a ruptura de desempenho planejado, o autor destaca seis causas principais para esse fracasso, sendo elas: plano de ações fraco e limitado; dissociação dos ciclos de planejamento e orçamentário; barreiras comportamentais;

excesso desgastante de intervenções ou iniciativas; falta de produtividade das reuniões de comitês estratégicos; e ambiente organizacional inconsistente.

Ressalta Ruas (2003, p. 4 *apud* HANSEN e GUIMARÃES, 2009, p. 437) que, no Brasil, segundo pesquisa realizada em um grupo de empresas, menos de 10% das estratégias empresariais são executadas ou sequer eficientemente elaboradas. Assim, por esse motivo e diante das dificuldades de execução da estratégia, passa a ser primordial o estudo do seu processo de implementação.

Dessa forma, conforme Hrebiniak (2008, p. 33-40), para identificar os principais obstáculos à implementação bem-sucedida da estratégia foi elaborado um roteiro de entrevista, a ser realizada nas organizações a serem estudadas. Esse modelo foi definido pelo autor por sua experiência em dois projetos de pesquisa. Foram identificados doze itens que se referem a obstáculos, da forma apresentada a seguir:

1. Incapacidade de gerenciar mudanças efetivamente ou gerenciar a resistência interna à mudança. Esse item está fortemente relacionado à cultura organizacional, que representa o centro de muitos problemas pertinentes às mudanças. É um fator fundamental e pode ser uma das causas de insucesso no processo de implementação da estratégia, pois mudanças e mudanças de cultura, na conclusão do autor, chegam a ser consideradas sinônimas. A importância de gerenciar de forma eficaz a mudança, incluindo a mudança de cultura, é considerado o primeiro obstáculo constatado em suas pesquisas;
2. Tentar executar uma estratégia que entre em conflito com a estrutura existente de poder. Uma estratégia em conflito com a estrutura predominante de poder significa fracasso. Portanto, torna-se um obstáculo quando essa estrutura discorda, em diferentes níveis organizacionais, do plano de execução;
3. Compartilhamento deficiente ou inadequado de informações entre as pessoas ou unidades de negócios responsáveis pela execução da estratégia. Esse fator demonstra a importância na clareza e transparências das informações;
4. Comunicação confusa de responsabilidade e/ou obrigação para decisões ou ações de execução. Caso as regras não sejam claras, as tentativas de coordenar ou integrar as unidades organizacionais serão em vão. Contudo, com a definição clara das responsabilidades e o compartilhamento eficiente das informações vitais esse obstáculo pode ser superado;

5. Estratégia vaga ou deficiente. Esse obstáculo consiste em uma situação de impossibilidade de mensurar a estratégia;
6. Falta de sentimentos de “pertença” de uma estratégia ou de planos de execução entre os principais funcionários. O comprometimento com a estratégia começa desde o seu planejamento, a elaboração do orçamento e a definição dos planos de ações;
7. Não ter orientações ou um modelo para orientar os esforços de execução da estratégia. A falta de um modelo para guiar os esforços de execução pode se tornar um fator impeditivo com grande limitação, que pode originar outros problemas no processo de execução;
8. Falta de entendimento da função da estrutura e do projeto organizacional no processo de execução. Isso representa a falta de entendimento de como cada funcionário pode contribuir para atingir os objetivos desejados de execução, ou, ainda, a ineficiência burocrática na fase de execução, nas decisões e reações lentas para a formação dos planos de ações;
9. Incapacidade de gerar convicção ou acordos sobre as etapas ou ações de execução. O impacto de “gerenciar uma mudança” é o mesmo de gerenciar uma mudança cultural, a qual pode gerar um obstáculo sobre a execução da estratégia e seu desempenho;
10. Falta de incentivos ou incentivos inadequados para dar suporte aos objetivos de execução. Esse obstáculo representa a falta de reconhecimento do grau de importância para cada um dos departamentos envolvidos, uma vez que não é porque o orçamento já está aprovado que ele deixa de ser um foco importante. Logo, é preciso monitorar as fases de execução realizadas pelos departamentos envolvidos, com o intuito de maximizar os recursos;
11. Recursos financeiros insuficientes para executar a estratégia. A alocação de recurso adequada é um pressuposto pré-determinado para o processo de execução da estratégia;
12. Falta de suporte para a execução da estratégia por parte da alta administração. Esse tópico, também considerado um pressuposto pré-determinado para o processo de execução da estratégia, demonstra a importância do suporte da alta administração desde a fase de planejamento, de elaboração dos planos e nas atividades de execução da estratégia.

Os desafios para a implementação da estratégia mapeados por Hrebiniak (2008, p. 36) serão aqueles ponderados e empreendidos no estudo de caso com adaptações ao orçamento público.

### 3 METODOLOGIA DE PESQUISA

A presente seção aborda os aspectos referentes à metodologia utilizada para a realização da pesquisa, compreendendo a abordagem, a técnica, a modalidade, as técnicas de coleta de dados e seu tratamento. A Figura 9 apresenta a esquematização dos procedimentos metodológicos explicados no decorrer desta seção.

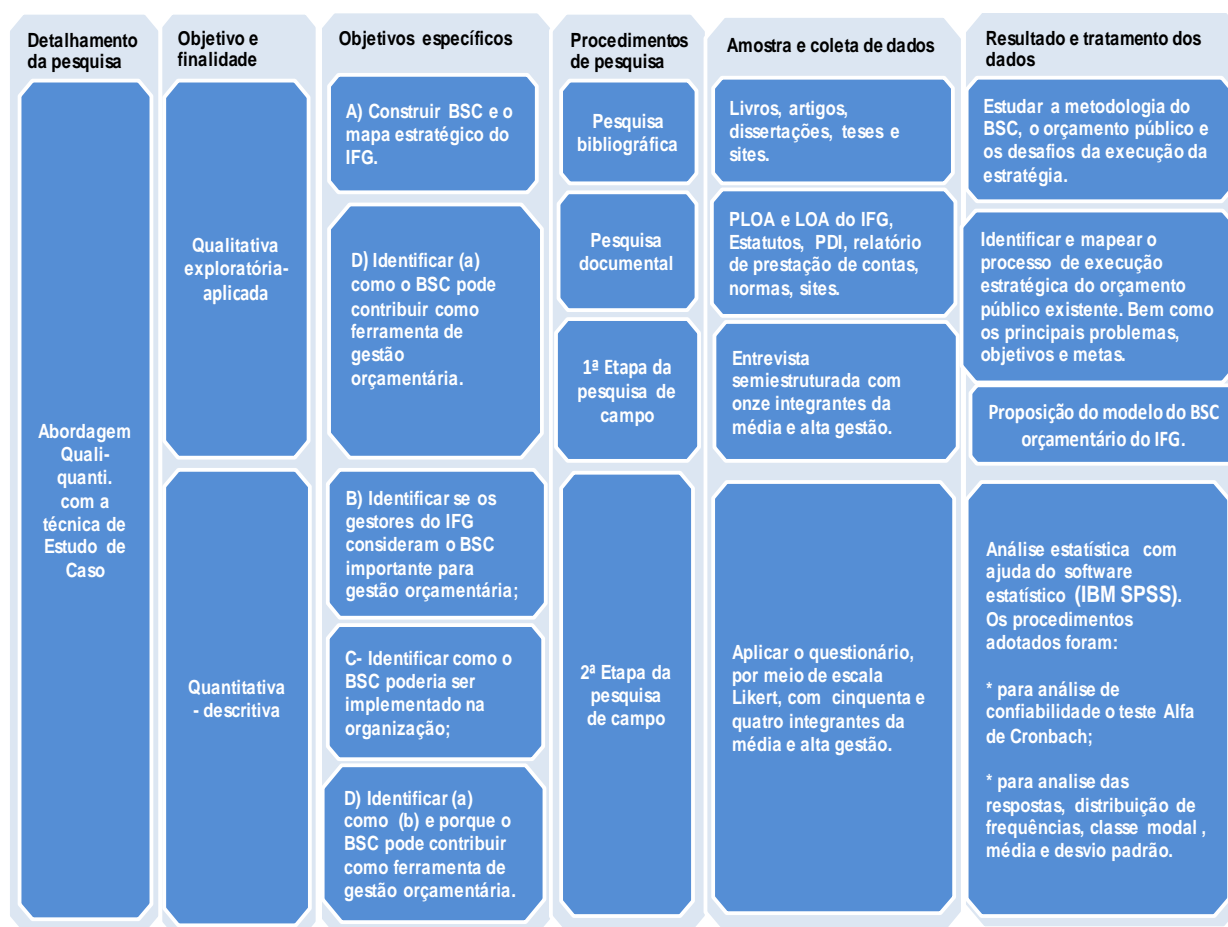


Figura 9- Procedimentos metodológicos.  
Fonte: Elaborada pela autora.

A técnica empregada foi o estudo de caso, com a finalidade de entender o fenômeno proposto no tema, na problemática e nos objetivos da presente pesquisa, em um contexto real, no âmbito das autarquias federais. Foi escolhida uma instituição de educação superior, ensino médio e profissional, pluricurricular e multicampus, especializada na oferta de educação profissional, tecnológica e gratuita em diferentes modalidades de ensino – o Instituto Federal de Educação Ciência e Tecnologia de Goiás (IFG).

A pesquisa caracteriza-se por duas abordagens e fases distintas. A primeira, qualitativa, com o objetivo exploratório e finalidade aplicada; e a segunda, quantitativa, com o objetivo descritivo.

A abordagem qualitativo-exploratória foi utilizada para interpretar e compreender a administração orçamentária no setor público e para entender como o *Balanced Scorecard* (BSC) pode contribuir na gestão do orçamento público, bem como quais os desafios de sua implementação. Quanto à finalidade aplicada, ela ocorre com a apresentação do modelo do BSC Orçamentário do IFG como proposta de implementação. Para tanto, nesta fase foi estudado:

- a) a metodologia do *Balanced Scorecard*, o orçamento público e os desafios da execução da estratégia, por meio de pesquisas bibliográficas em livros, artigos, dissertações, teses e sites. Os assuntos abordados subsidiaram o tema da pesquisa e da análise do estudo de caso proposto no Instituto Federal de Educação de Ciência e Tecnologia de Goiás (IFG);
- b) o processo de execução estratégica do orçamento público existente, bem como os principais problemas, objetivos e metas do Instituto Federal de Educação de Ciência e Tecnologia de Goiás (IFG). Para tanto, foi realizada pesquisa documental no Relatório de Gestão e de Prestação de Contas do ano de 2013, em Estatutos, Normas e Proposta Orçamentária Anual (PLOA) do ano de 2012 (a ser utilizada em 2013), Lei Orçamentária Anual de 2013, Plano de Desenvolvimento Institucional, site do IFG. Além da efetivação da pesquisa de campo com a realização de entrevistas em março de 2014, com onze integrantes da alta e média gestão.

A abordagem quantitativo-descritiva foi utilizada para identificar quais os desafios da implementação do BSC orçamentário e entender por que essa ferramenta pode contribuir na gestão e no controle da execução orçamentária de uma entidade autárquica. Para isso, foi realizada uma pesquisa de campo em março de 2014 no IFG, por meio de aplicação de questionário, com 54 integrantes da média e alta gestão, dos quais 33 foram respondidos.

Diante disso, a estratégia mais adequada, conforme Yin (2010, p. 24, 29-30, 39), para uma pesquisa empírica, é o estudo de caso, pois este, em um contexto real, procura responder a questões do tipo “como” e “porque”. De acordo com Mendonça, Rocha e Nunes (2008, p. 37, 41, 47), a abordagem qualitativa na investigação de um problema justifica-se por entender a natureza de um fenômeno

social, além de buscar interpretar esses fenômenos a partir de suas inter-relações e atribuições de significados.

Segundo Yin (2001) e Voss *et al.* (2002 *apud* MIGUEL, 2007, p. 219), o estudo de caso pode ser classificado por seu conteúdo e objetivo final, neste caso exploratório, explanatório ou descritivo, bem como pela quantidade de casos, podendo ser caso único – holístico ou incorporado ou múltiplos. No entanto, em todos os tipos de estudos de caso a principal relevância é que eles propõem esclarecer a motivação da tomada de decisão ou de um conjunto de decisões, como elas foram implantadas e quais os resultados alcançados.

O estudo de caso, esclarece Gil (2012, p. 27, 28, 57), tem como característica o estudo profundo de um ou de poucos objetos, de maneira a permitir seu conhecimento amplo e detalhado. Em relação à pesquisa qualitativa com objetivo exploratório, explica que sua principal finalidade é proporcionar a visão geral, de forma aproximada, acerca de determinado fato. Ainda, tem como objetivo desenvolver, esclarecer e modificar conceitos e ideias, tendo em vista a formulação de problemas mais precisos ou hipóteses para pesquisas posteriores. Esse tipo de pesquisa envolve o levantamento bibliográfico, documental, entrevistas e procedimentos de amostragem e técnicas quantitativas, não muito comuns.

Entretanto, explica Yin (2010, p. 26-27, 41), existe uma concepção errônea e comum de uma hierarquia entre os métodos de pesquisas, em que alguns defendem que o estudo de caso pode ser apenas exploratório e que os levantamentos seriam para o objetivo descritivo. Contudo, é uma visão questionável, afirma o autor, pois os estudos de caso podem sim incluir detalhes e inclusive serem limitados a evidências quantitativas.

Ademais, a abordagem quantitativa, conforme Mendonça, Rocha e Nunes (2008, p. 45), caracteriza-se pela garantia da precisão dos resultados, para evitar distorções de análise e interpretação, evitando interferências carregadas de subjetividade. Além disso, é muito utilizada em estudos descritivos, que procuram descobrir e classificar a relação entre as variáveis, bem como nos que investigam a relação de causa dos fenômenos. Igualmente, confirma Gil (2012) que o objetivo primordial da pesquisa descritiva é a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou do estabelecimento de relações entre variáveis.

De acordo com Mendonça, Rocha e Nunes (2008, p. 63), pesquisas bibliográficas são desenvolvidas a partir de materiais publicados e disponíveis em



diferentes fontes, sendo análises de posições teóricas a partir de um tema. Em relação à pesquisa documental, ainda conforme os autores supracitados (idem, p. 27), esta advém de documentos considerados estáveis e riquíssimos em informações, pois permitem repetidas consultas por diversas dimensões e sua análise não exige que o sujeito esteja presente para interação.

Os dados foram coletados em fontes primárias e secundárias nos anos, em exercício contábil, de 2013 a 2014, tendo como base documentos já publicados e de domínio público, tais como o projeto de lei orçamentária (PLOA) elaborado para o IFG. Também foi usada, para compor a base de dados, a técnica de entrevista semidirigida e não padronizada, o questionário padronizado e a observação não participante.

Mendonça, Rocha e Nunes (2008, p. 50-51) caracterizam a técnica de entrevista por uma conversação com o intuito de produzir um relato verbal de ideias, experiência e opiniões. Classificam a entrevista como dirigida, padronizada ou estruturada e como semirígida, não padronizada ou não estruturada. A primeira consiste na condução por um roteiro de perguntas estruturadas; a segunda possui perguntas conduzidas por temas, com o objetivo de estimular a memória de alguém sobre determinado fenômeno. A respeito do questionário, os autores relatam que se trata de uma série ordenada de perguntas, podendo também ser padronizado ou não, ou de múltipla escolha. Por fim, na observação não participante o pesquisador limita-se a presenciar os fatos sem neles interferir.

As entrevistas foram realizadas em duas etapas, ambas em março de 2014, na primeira e na última quinzena desse mês, respectivamente. Na primeira etapa foi utilizada a técnica de entrevista semidirigida e não padronizada e na segunda um questionário padronizado, ambas com integrantes da média e alta gestão do Instituto de Ciência e Tecnologia de Educação do Estado de Goiás.

Os entrevistados na primeira etapa da alta gestão foram: o Reitor; dois Pró-reitores de Administração do IFG, sendo um da gestão de 2013 e o outro da gestão vigente, 2014; o Diretor Administrativo; o Diretor de Contabilidade; e o diretor Administrativo do maior e mais antigo campus, no caso o Campus Goiânia. Para a média gestão foram entrevistados os seguintes integrantes: o Coordenador Administrativo, o Analista Administrativo, o Coordenador de Execução Financeira Orçamentária, o Coordenador de Assuntos Acadêmicos e o Coordenador de Aquisições, totalizando onze pessoas entrevistadas nessa fase.

A escolha desses participantes foi intencional devido às atribuições de alta gestão e média gestão. Esses gestores estão lotados na Pró-reitoria de Administração (PROAD), onde são elaborados os programas orçamentários; a proposta orçamentária (PLOA) de toda a instituição, com a ajuda dos Diretores e Gerentes administrativos dos Campi; as autorizações e descentralizações de alocação e realocação dos recursos, enfim, todo o aparato do processo orçamentário. Além deles, há integrantes que coordenam as aquisições e a gestão dos alunos por meio do sistema acadêmico.

Essa fase inicial subsidiou a construção do BSC e do mapa estratégico e teve como intuito averiguar os pontos críticos do processo orçamentário, as expectativas, os temas e os objetivos estratégicos, os indicadores, as metas, os planos de ações, no âmbito do orçamento público e distribuído nas perspectivas clientes, financeiras, processos internos e aprendizado e crescimento.

Durante a realização das entrevistas, na primeira etapa, os entrevistados tiveram dificuldades em apontar novos indicadores além dos existentes no relatório de gestão anual. Assim, foram criados, pela pesquisadora, indicadores novos, tendo sido retomadas as entrevistas para contemplação das metas e dos planos de ação. Esses indicadores serão apresentados na seção de análise dos dados e discussão dos resultados.

Na segunda fase da pesquisa de campo, a técnica de entrevista utilizada foi a aplicação de um questionário estruturado-padronizado, por meio da escala Likert, para investigar quais os desafios na implementação do BSC e por que e como ele pode contribuir na gestão orçamentária do Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia de Goiás (IFG).

Os questionários foram enviados por meio eletrônico, com o auxílio do sistema SurveyMonkey devido a sua praticidade. Aqueles participantes que não responderam em dois dias foram contatados por telefone. O número de 33 respondentes justifica-se pelo fato de a instituição encontrar-se parcialmente em greve quando se realizou a segunda etapa das entrevistas.

Nessa fase foram escolhidos 54 participantes, também como amostra intencional, por suas posições estratégicas de alta e média gestão, pessoas que poderão ser beneficiadas com o uso do BSC e que estão alocadas nos Campi Goiânia, Jataí, Inhumas, Itumbiara, Uruaçu, Anápolis, Formosa, Luziânia, Aparecida, Cidade de Goiás, Águas Lindas, Valparaíso, Goiânia Oeste e Reitoria, sendo elas:

- a) alta gestão: Reitor, dois Pró-reitores de Administração, da gestão atual e da gestão anterior, um Diretor Administrativo, um Diretor de Contabilidade, totalizando cinco participantes;
- b) alta gestão descentralizada: catorze Diretores Administrativos, catorze Gerentes Administrativos, totalizando 28 participantes;
- c) média gestão: dois Auditores Internos, um Coordenador Administrativo, um Coordenador de Execução Financeira Orçamentária, um Coordenador de aquisições, um Analista Administrativo, um Analista Financeiro e treze contadores, totalizando 21 participantes.

Doane e Seward (2008, p.40) esclarecem que na amostra probabilística os itens são escolhidos aleatoriamente, mas a não probabilística poderá ser feita por outras formas, como de maneira intencional. Esse é um método de amostragem que depende da experiência do amostrador para escolher os itens que serão representativos na sua população, no caso em questão a temática do uso de uma ferramenta de execução e controle na gestão do orçamento público.

A Escala Likert, conforme Doane e Seward (2008, p. 27), é um tipo especial de escala de medida intervalar, ou de dados intervalares, que não apenas são ordenáveis, mas também os intervalos entre pontos têm significados. A escala Likert é utilizada frequentemente em pesquisas investigativas para averiguar o grau de concordância/discordância em relação a um determinado tema. Tipicamente, faz-se uma afirmação e o entrevistado é solicitado a indicar a sua concordância ou discordância em uma escala de cinco ou sete pontos, usando âncoras verbais.

Doane e Seward (2008, p. 27) exemplificam a escala Likert conforme ilustra a Figura 10:






"Estudantes avançados do ensino médio deveriam ser obrigados a estudar uma língua estrangeira." (escolha uma das alternativas).				
				
Concordo plenamente	Concordo	Não concordo e nem discordo.	Discordo	Discordo Plenamente

Figura 10- Exemplo de Escala Likert.  
Fonte: Adaptado de Doane e Seward (2008, p. 27).

Os dados coletados na primeira etapa poderão evidenciar a distorção do orçamento realizado *versus* orçado, o que poderá demonstrar a necessidade da aplicação de uma ferramenta de controle. Logo, o *Balanced Scorecard* propõe o

alinhamento dos objetivos e das metas a sua estratégia, por meio da leitura dos indicadores de desempenho pelo mapa estratégico.

Por conseguinte, na segunda etapa, como resultado da investigação empírica do fenômeno causado por introdução de mudanças, no caso em questão, a proposição da implantação do *Balanced Scorecard* (BSC) como ferramenta de controle orçamentário busca-se identificar as barreiras de entrada, bem como as comportamentais e/ou estruturais.

Para isso, foi utilizado o modelo de Hrebiniak (2008, p. 33-40), que procura identificar os principais obstáculos à implementação bem-sucedida da estratégia. O autor elaborou um roteiro de entrevista para pesquisa de campo, a ser realizada nas organizações a serem estudadas. Esse modelo foi definido por sua experiência em dois projetos de pesquisas. Os desafios para implementação da estratégia mapeados por Hrebiniak foram ponderados e empreendidos neste estudo, com adaptações ao orçamento público.

O processo investigatório, com o intuito de atender ao objetivo geral e aos objetivos específicos, foi estruturado a partir do modelo de Hrebiniak e esquematizado nos Quadros 2 e 3. O Quadro 2 relaciona os objetivos da pesquisa aos possíveis resultados bem como a sua fonte e/ou como fazer para alcançá-los. Já o Quadro 3 trata da apresentação do roteiro de entrevista, também relacionado aos objetivos específicos desta pesquisa.

**QUADRO 2:** Processo de investigação empírica: um estudo de caso IFG.

<b>Objetivo Geral: Identificar os desafios da implementação do BSC como ferramenta de gestão orçamentária no IFG.</b>			
<b>Item</b>	<b>Objetivos específicos</b>	<b>Relação de possíveis resultados</b>	<b>Como fazer</b>
A	Construir o BSC e o mapa estratégico do IFG.	Construir os indicadores equilibrados na ótica de cada perspectiva, em conformidade com os objetivos estratégicos do orçamento público.	Análise dos propósitos organizacionais, dos programas e da primeira etapa da entrevista realizada com o Pró-reitor de administração.
D	Identificar (a) <b>como</b> o BSC pode contribuir como ferramenta de	<b>“como”</b> – Por meio da leitura dos indicadores devido a sua visualização rápida do	

	gestão orçamentária.	desempenho.	
B	Identificar se os gestores do IFG consideram o BSC importante para a gestão orçamentária.	Em escala de concordância/discordância em relação ao uso da ferramenta se é ou não significativo.	A segunda etapa da entrevista foi realizada com gestores, pessoas estratégicas que se beneficiariam com o uso do BSC.
C	Identificar como o BSC poderia ser implementado na organização.	Questões relacionadas à estrutura, ao como e à direção: existe um sistema adequado, há disponibilidade de pessoal; ou com relação à direção, como: os gestores são capazes de gerenciar as mudanças?	
D	Identificar <b>como e por que</b> o BSC pode contribuir como ferramenta de gestão orçamentária.	<b>a) “porque”</b> – auxilia na tomada de decisão, na alocação e realocação de recurso; no controle eficaz e na maximização de recursos;  <b>b) “como”</b> – com indicadores adequados à estratégia.	

Fonte: Elaborado pela própria autora.

**QUADRO 3:** Processo de investigação empírica - roteiro de entrevista – 2ª Etapa.

Alternativas	Discordo totalmente	Discordo	Não concordo e nem discordo	Concordo	Concordo totalmente				
Grau	1	2	3	4	5				
<p><b>Quais seriam os obstáculos para implantação do <i>Balanced Scorecard</i> - (BSC) na Gestão Orçamentária do IFG?</b></p> <p>Na sua percepção, ao que levaria o fracasso a proposta de implantação da ferramenta <i>Balanced Scorecard</i> - BSC.</p> <p>Responda cada item em conformidade com a identificação, na linha anterior, marcando o número correspondente de 1 a 6 entre discordo totalmente e não sei responder.</p>				Objetivos Específicos/ Desafio.	1	2	3	4	5
1 – Incapacidade de gerenciar a resistência interna à mudança, <b>ou seja, não vencer a resistência à implantação do BSC na gestão orçamentária do IFG pode levar ao fracasso da implantação do BSC.</b>				C					
2- Executar o BSC na gestão do orçamento em conflito com a estrutura existente de poder. <b>Ou seja, o não apoio dos gestores pode levar ao fracasso da implantação do BSC.</b>				B					
3- Compartilhamento deficiente ou inadequado de informações entre as pessoas, ou entre os Campi, ou entre os responsáveis pela execução na gestão orçamentária. <b>Ou seja, a falta de clareza das informações, dos objetivos, dos indicadores e das metas do orçamento público do IFG pode levar ao fracasso da implantação do BSC.</b>				D(a)					
4- Comunicação confusa de responsabilidade, <b>ou seja, a não identificação de forma clara de quem irá executar as atividades pode levar ao fracasso da implantação do BSC.</b>				D(a)					
5- Estratégia vaga ou deficiente. <b>Ou seja, os objetivos estratégicos orçamentários dentro das quatro perspectivas do BSC estão inadequados.</b>				D(b)					
6- Falta de comprometimento com os objetivos estratégicos ou com os planos de ações, ou com as reuniões para apresentação dos resultados.				C					
7- Não ter orientações adequadas, <b>ou seja, não ter um modelo para orientar os esforços de execução dos planos de ações pode levar ao fracasso da implantação do BSC.</b>				C					
8- Falta de entendimento da função da estrutura e do processo de execução do BSC no controle orçamentário do IFG. <b>Ou seja, a falta de compressão da importância da contribuição de cada um no processo de execução do BSC no controle do orçamento público do IFG.</b>				D(a)					

09- Incapacidade de gerar convicção sobre a importância da implantação do BSC na gestão orçamentária do IFG. <b>Ou seja, a incapacidade de convencer os envolvidos no processo da eficácia da ferramenta pode levar ao fracasso da execução do BSC.</b>	B					
10- Falta de incentivos ou incentivos inadequados para dar suporte aos objetivos de execução. <b>Ou seja, a falta de apoio de todas as áreas e departamentos no cumprimento dos objetivos orçamentários pode levar ao fracasso da execução do BSC.</b>	D(a)					
11- Recursos insuficientes para executar o BSC na gestão do orçamento. <b>Ou seja, a falta de um bom sistema de informação e a falta de pessoal treinado podem levar ao fracasso da execução do BSC.</b>	C					
12- Falta de suporte para a implantação do BSC na gestão orçamentária do IFG por parte da cúpula administrativa. <b>Ou seja, a falta de apoio dos gestores, de forma contínua, pode comprometer a implantação do BSC.</b>	B					

Fonte: Elaborado pela autora.

O procedimento adotado para a análise dos dados qualitativos se deu pela análise de conteúdo e pela análise de conteúdo por categoria temática. Já os dados quantitativos descritivos foram sujeitos à análise de conteúdo por categoria temática e à análise estatística.

O Quadro 4 mostra a construção da pesquisa contemplando a integração de seus objetivos com o tipo de dados, a categoria temática, o tipo de pesquisa, o procedimento de análise e suas respectivas questões.

**QUADRO 4: Procedimentos de análise integrados aos objetivos da pesquisa.**

Objetivo Geral: identificar os desafios da implementação do BSC como ferramenta de gestão orçamentária no IFG.							
Item	Objetivos específicos	Dados	Categorias temáticas	Tipo de pesquisa	Procedimento de análise	Questões – roteiro de entrevista	Questões – questionário
A	Construir BSC e o mapa estratégico do IFG	Qualitativos	Construção da metodologia do <i>Balanced Scorecard</i>	Pesquisa bibliográfica	Análise de conteúdo	Não se aplica	Não se aplica
				Pesquisa documental	Análise de conteúdo	Não se aplica	Não se aplica
				Pesquisa de campo - 1ª etapa	Análise de Conteúdo por categoria temática	1	Não se aplica
			Principais problemas no processo orçamentário do IFG	Pesquisa de campo - 1ª etapa	Análise de conteúdo por categoria temática	2 e 3	Não se aplica
D	Identificar (a) como o BSC pode contribuir como ferramenta de gestão orçamentária		Indicadores, metas e ações de feedback	Pesquisa de campo - 1ª etapa	Análise de conteúdo por categoria temática	4.1 e 4.2	Não se aplica
B	Identificar se os gestores do IFG consideram o <i>Balanced Scorecard</i> – BSC importante para gestão orçamentária	Quantitativos descritivos	Importância do uso do BSC no orçamento público para os gestores	Pesquisa de campo - 2ª etapa	Análise estatística descritiva	Não se aplica	2, 9 e 12
C	Identificar como o BSC poderia ser implementado na organização		Estrutura da implementação o BSC	Pesquisa de campo - 2ª etapa	Análise estatística descritiva	Não se aplica	1, 6, 7 e 11
D	Identificar <b>(a) como</b> e <b>(b) porque</b> o <i>Balanced Scorecard</i> pode contribuir como ferramenta de gestão orçamentária		Porque o BSC pode contribuir na gestão orçamentária	Pesquisa de campo - 2ª etapa	Análise estatística descritiva	Não se aplica	3, 4, 8, e 10
			Como o BSC pode contribuir na gestão orçamentária	Pesquisa de campo - 2ª etapa	Análise estatística descritiva	Não se aplica	5

Fonte: Elaborado pela própria autora (2013).

As análises estatísticas iniciaram-se com o teste de confiabilidade Alfa de Cronbach, com a ajuda do software IBM SPSS, para mensurar a validação da escala utilizada no questionário. O teste Alfa de Cronbach, segundo Chamon (2008, p. 92-93), verifica a fidedignidade e a consistência interna dos questionários aplicados em pesquisa de campo. O teste gera um coeficiente capaz de averiguar a consistência entre as assertivas. Logo, os resultados apontados por esse coeficiente superiores a 0,90 são aceitos para a construção como um constructo, ou seja, para efeito de testes estatísticos, podem ser somados e tratados em blocos.

Entretanto, para Hair (2009, p. 100 e 126), a medida de confiabilidade que mede a consistência interna das escalas varia entre 0 e 1, sendo considerado como limite inferior de aceitabilidade os valores de 0,6 a 0,7. Nesse caso 0,7 é geralmente aceito, apesar de poder diminuir para 0,6 na pesquisa exploratória. Desse modo, a realização do teste para o questionário da segunda etapa pode ser observado no Quadro 5, com a constatação de que as escalas são fidedignas.



**QUADRO 5:** Teste Alfa de Cronbach da pesquisa quantitativa descritiva.

Alfa de Cronbach	Número de itens
0,813	12

Fonte: Dados da Pesquisa Quantitativa Descritiva, 2014.

Para a análise dos dados quantitativos descritivos foi utilizado o software IBM SPSS como sistema de apoio para o tratamento estatístico das variáveis, por meio das técnicas de análise de frequência, da classe modal, da média e do desvio padrão, bem como para a apresentação dos dados em tabelas e gráficos e suas respectivas formatações.

Para o cálculo da média e dos desvios padrões foram atribuídos valores para a escala Likert, a saber: “discordo totalmente”, valor 1; “discordo”, valor 2; “nem concordo e nem discordo”, valor 3; “concordo”, valor 4; e “concordo totalmente”, valor 5.

Os três últimos tópicos tratados anteriormente – análise de conteúdo, análise de conteúdo por categoria temática e análise estatística – tratam de procedimentos de análise dos dados, os quais serão conceituados a seguir.

A análise do conteúdo, segundo Vieira e Zouain (2005, p. 101-102 e 110), é uma técnica de análise de dados de pesquisas qualitativas que trabalha com mensagens contidas em documentos. Nesse tipo de análise é possível utilizar diversas técnicas para tratamento do material coletado, como: análise documental, análise por categoria temática, análise linguística ou até mesmo análise estatística, ente outras. Porém, o presente estudo contextualiza apenas os pontos escolhidos para este trabalho.

Assim, para Richardson (1999, p. 182 *apud* VIEIRA E ZOUAIN, 2005, p. 103), a análise documental consiste em uma série de operações, que tem como objetivo estudar e avaliar vários documentos para descobrir conjunturas sociais e econômicas e suas relações. O autor cita que um dos métodos mais conhecidos é a análise histórica, com o fim de investigar os fatos sociais e suas relações com o tempo sociocultural e cronológico.

Segundo Malhotra (2012, p. 159), a análise de conteúdo define-se com a descrição objetiva, sistemática e quantitativa do conteúdo evidente de uma comunicação, envolvendo tanto a observação quanto a análise. A unidade de análise pode compor-se de palavras (palavras ou tipos de palavras diferentes na

mensagem), personagens (indivíduos ou objetos), temas (proposições), medidas de espaço e tempo ou tópicos (assuntos).

Para a análise de conteúdo por categoria, afirma Silverman (2009, p. 149), os pesquisadores estabelecem um conjunto de categorias e depois contam o número de sua ocorrência em cada uma. Logo, conforme Marvasti (2004, p. 91 *apud* SILVERMAN, 2009, p. 151), o método oferece uma convergência e uma simplificação dos dados em segmentos organizados.

Ademais, acrescentam Pope e Mays (2009, p. 83) que o pesquisador pode agrupar os dados por temas, além de examinar os casos do estudo para ter confiança de que as manifestações de cada tema foram incluídas e comparadas. Caso o objetivo da pesquisa seja exploratório, ou se for um estudo misto – qualitativo –, esses dados podem ser relatados ou descritos nessas categorias temáticas.

Entretanto, conforme Wilkinson (2004, p. 184 *apud* SILVERMAN, 2009, p. 151), existem diferenças nas análises de conteúdo por categoria temática entre as abordagens qualitativas e quantitativas. Apesar de ambas se aterem à mesma base teórica e tomarem as “menções” por meio de categorias de uma causa ou unidade de análise, o autor explica que na qualitativa se registra a palavra expressada; já a abordagem quantitativa conta a frequência das palavras.

Enfim, a análise estatística, esclarece Marôco (2011), é uma ferramenta fundamental para a análise e a interpretação dos dados, principalmente para a elaboração de conclusões fundamentadas pela análise desses dados. Por conseguinte, o IBM SPSS Statistics é um software desenvolvido ao final da década de 1960 para auxiliar nas análises, interpretações e apresentação dos dados estatísticos de pesquisas descritivas, exploratórias.

A análise estatística, de acordo com Larson e Farber (2010, p. 6), pode ser descritiva ou inferencial, sendo a primeira o ramo da estatística que envolve a organização, o resumo e a apresentação dos dados; a segunda envolve o uso de amostras para chegar-se a conclusões sobre uma população. A amplitude deste estudo limita-se à estatística descritiva para o cálculo da média, do desvio padrão, das análises de frequência e da classe modal.

Em razão disto, Larson e Farber (2010, p. 35, 55, 57, 72) conceituam a média como a soma de um conjunto de dados, dividido pelo número de entradas ou de ocorrências; o desvio padrão é medida de quanto uma entrada se distanciou da

média; a distribuição de frequência é definida como uma tabela que mostra as classes ou os intervalos das entradas de dados com uma contagem do número de entrada de dados em cada classe; por fim, a moda é a entrada de um conjunto de dados que ocorre com mais frequência.

## 4 ANÁLISE DOS DADOS E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Neste capítulo, apresenta-se o desdobramento da pesquisa, iniciando com o diagnóstico e o fluxo do processo orçamentário, a proposição do modelo do mapa estratégico orçamentário e os desdobramentos dos objetivos estratégico-orçamentários. Esses tópicos acatam o cumprimento do primeiro objetivo específico: construir o BSC e o mapa estratégico orçamentário e parcial do último objetivo específico sobre como o BSC pode contribuir como ferramenta de gestão orçamentária.

Por conseguinte, os dados quantitativos da pesquisa de campo são apresentados em cumprimento do objetivo geral – identificar os desafios da implementação do BSC como ferramenta de gestão orçamentária no IFG, além de tratar também dos demais objetivos específicos: identificar se os gestores do IFG consideram o *Balanced Scorecard* (BSC) importante para a gestão orçamentária; identificar como o BSC poderia ser implementado na organização e como e por que ele pode contribuir como ferramenta de gestão orçamentária.

### 4.1 DIAGNÓSTICO E FLUXO DO PROCESSO ORÇAMENTÁRIO

A gestão do IFG está diretamente relacionada à gestão orçamentária, contábil, financeira, patrimonial e de serviços gerais administrativos e de logística, tendo como responsabilidade viabilizar a infraestrutura e o abastecimento, garantindo condições adequadas de trabalho e assegurando plenas condições para a realização das ações institucionais.

No aspecto do pronto atendimento e da prestação de um serviço público de qualidade à sociedade, as ações e a conduta dos servidores e dos demais colaboradores da Administração devem ser norteadas pelos valores e princípios a seguir relacionados:

- ética: ter como padrão de conduta ações que busquem a qualidade dos serviços, amparadas em honestidade, moralidade, coerência e probidade administrativa;
- efetividade: atuar orientado para resultados que assegurem o cumprimento da função social e a excelência da imagem institucional;
- autonomia: atuar com imparcialidade, liberdade e independência, de forma a rejeitar a interveniência de qualquer interesse que não o público;

- justiça: pautar-se estritamente por princípios de justiça, pela verdade e pela lei, com integridade, equidade, impessoalidade e imparcialidade; e
- profissionalismo: atuar de forma técnica, competente, responsável, imparcial, coerente e objetiva, e estar comprometido com a função social institucional.

A gestão orçamentária do Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia de Goiás (IFG), apesar da natureza autárquica, detém autonomia administrativa, patrimonial, financeira, didático-pedagógica e disciplinar, vinculando-se ao e sendo mantida pelo Ministério da Educação, conforme estabelece a Lei 11.892/2008. Recebe dotações orçamentárias que visam à finalidade da lei que as destina. Assim, submete-se à descentralização de créditos orçamentários e de sub-repasses de recursos financeiros, conforme aprovação da Lei Orçamentária Anual.

Segundo Giacomoni (2012, p. 332-333), a descentralização de crédito orçamentário ou provisão é a cessão de crédito orçamentário entre unidades orçamentárias ou unidades gestoras do mesmo órgão, e o sub-repasso é a transferência de recurso financeiro do órgão superior para a unidade gestora de um mesmo ministério, órgão ou entidade. O processo de execução orçamentária pode ser analisado conforme a Figura 11.

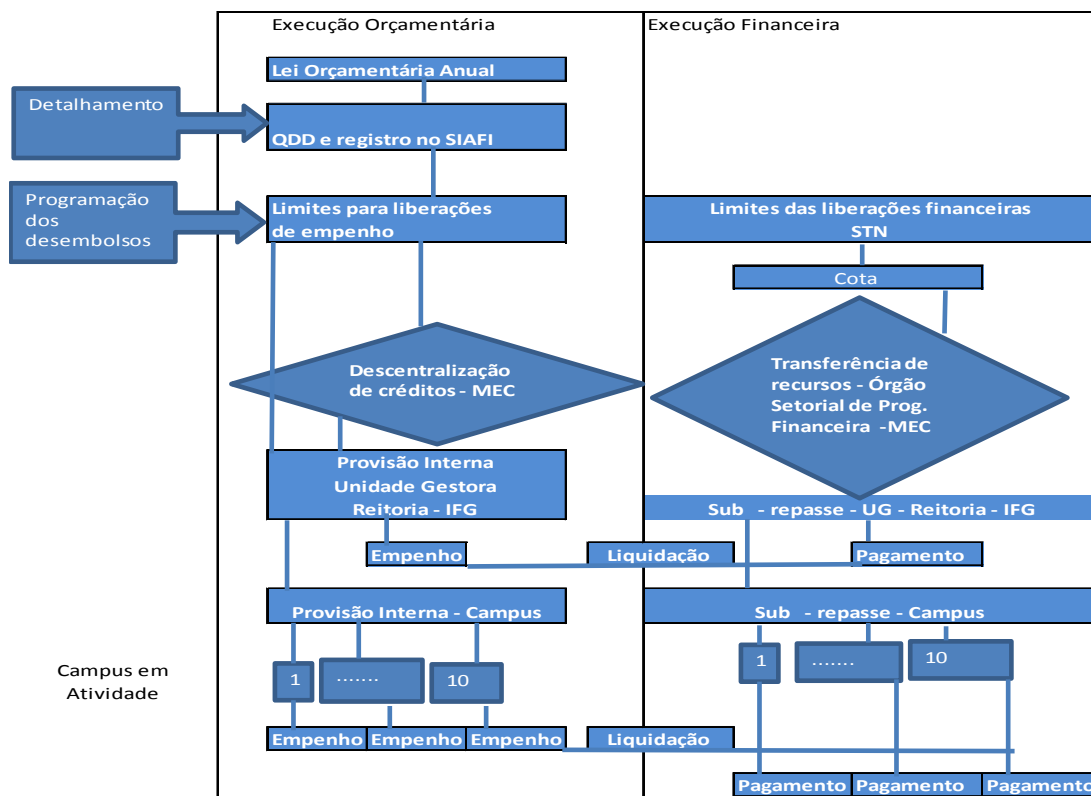


Figura 11- Processo de execução orçamentária do IFG.

Fonte: Adaptado de Giacomoni (2012, p. 325) e dados da pesquisa exploratória.

Esclarece Giacomoni (2012, p. 325) que o quadro detalhado da despesa (QDD) visa a maior discriminação e especialização das despesas. Estas, por sua vez, são detalhadas no Sistema Integrado de Administração Financeira (SIAFI), antes de realizar a descentralização interna da unidade gestora para suas unidades dependentes. Quanto à programação de desembolso, estes são mensais, realizados por meio de cota, repasse ou sub-repasse, em conformidade com o valor liquidado da despesa.

O SIAFI, conforme Marques (2012, p. 63), é um conjunto de sistemas da administração orçamentária e financeira dos recursos da União que centraliza e processa eletronicamente os dados, oferecido como suporte aos órgãos centrais, setoriais e executores da gestão pública. Desse modo, segundo o autor, a contabilidade pública figura-se de forma segura e sob a supervisão do Tesouro Nacional.

Porém, o processo da gestão orçamentária, ou seja, sua fase de planejamento, inicia-se com a elaboração da matriz orçamentária, segundo levantado em entrevistas com a alta gestão do IFG. Pode-se verificar que os discursos são próximos e complementares, de acordo com o observado nos Quadros 6, 7, 8 e 9. Como as respostas da média gestão apresentaram discursos muito próximos ao da alta gestão, não foram demonstrados nos quadros de respondentes, mas fizeram parte da composição das análises.

**QUADRO 6:** Processo de investigação empírica: informações sobre o processo orçamentário.

Respondentes Alta Gestão	Qual é o fluxo do processo orçamentário?
Respondente A	<p>"01 - Inicia-se no Fórum dos pró-reitores de Administração - com o CONIF ( Conselho Nacional dos Institutos da Rede Federal de educação, profissional, científica e tecnológica) para elaborar a matriz orçamentária sem valores por critérios, para definir os critérios e os parâmetros para rede federal de educação profissional e tecnológica. Definidos os critérios apresentam para o CNIF para aprovação. Após a aprovação o valor é distribuído para as instituições elaborarem as PLOAs. No caso do IFG a Reitoria é a unidade gestora responsável pelo agrupamento dos orçamentos dos campus e da própria reitoria.... A Base da matriz orçamentária é o número de alunos matriculados... A fase de levantamento das demandas ocorre de maio a junho, a Reitoria recebe as informações dos Campus por meio de planilhas eletrônicas, analisa e agrupa esses valores, posteriormente, em junho, o Pró-reitor de Administração lança orçamento total do IFG no SIMEC. Os gestores precisam essencialmente garantir o funcionamento do campus, levantar toda a demanda de custeio e posteriormente as demandas de investimentos. O levantamento das demandas realizadas pelos campus é pelo histórico, exceto campus novos. A orientação para esses gestores é que sigam os limites de média 70% para custeio e 30% para investimento. .... A execução em janeiro sofre um rigoroso controle realizado pela PROAD por meio de análise de processos por tipo de natureza de despesa."</p>

Fonte: Dados da pesquisa exploratória.

**QUADRO 7:** Processo de investigação empírica: informações sobre o processo orçamentário.

Respondentes Alta Gestão	Qual é o fluxo do processo orçamentário?
Respondente B	<p>“Para se falar do fluxo orçamentário, primeiro é preciso compreender como é elaborado. Logo, a rede federal de educação tecnológica negocia com o Ministério da Educação um montante necessário para o funcionamento por 1 ano, este que é estabelecido em função do volume de demandas de infraestrutura de edificações e de equipamentos e para o custeio pré-definidos no PDI. Negociado o valor, esse recurso é dividido proporcionalmente ao número de alunos. ... O fluxo orçamentário para a instituição segue a mesma regra de distribuição do valor para os campus em função do número de alunos, com exceção aos campus em implantação e até por 5 anos de funcionamento... Os gestores com conhecimentos na despesas correntes elaboram um histórico dessas despesas e por meio de análises levantar a demanda atual...e é desafio dos gestores economizar no montante de custeio para destinar um valor mais significativo para os investimentos...Com a identificação das despesas, que foram tratadas também internamente com as coordenações de cursos e secretárias acadêmicas. A elaboração da PLOA é realizada, devido a legislação, no final do primeiro semestre do ano anterior ao exercício que esse orçamento será executado.... Logo o orçamento será detalhado em conformidade com os programas até junho e encaminhado para o Ministério de Educação, este que tem até agosto para finalizar o orçamento e encaminhar para o Ministério do planejamento para formatação e elaboração do orçamento do governo federal como um todo, em seguida e encaminhado ao Congresso nacional para apreciação. Nesse sentido espera-se que seja aprovado em dezembro para que seja liberado já no primeiro dia útil do exercício.”</p>

Fonte: Dados da pesquisa exploratória.

**QUADRO 8:** Processo de investigação empírica: informações sobre o processo orçamentário.

Respondentes Alta Gestão	Qual é o fluxo do processo orçamentário?
Respondente C	<p>"1 - momento: elaboração da matriz orçamentária, a qual é definida no Conif, Pró-reitor - chega-se no valor para distribuição entre os campus. Posteriormente para elaboração da PLOA é encaminhado um valor global para os câmpus, de modo que da Diretor geral irá fazer as análises para distribuição - detalhar e manter as despesas de manutenção, sobre o histórico com uma certa margem, em confronto com o valor contratado e repactuações.</p> <p>Para descentralização do orçamento é baseado na PLOA que depois de aprovada vira LOA.</p> <p>2- Essas PLOAs são analisadas e aprovadas pela Reitoria que também analisa os históricos.</p> <p>3- O Campus em implantação valor mínimo para funcionamento com ajuda da reitoria.</p> <p>4- Após a aprovação do orçamento cada Campus abriu um processo para cada tipo de despesa, seja aquisição, contratos continuados, contratações novas, ou seja, tudo. Os processos são encaminhados para formalização e aprovação para a Reitoria, esta que verifica se o solicitado está dentro dos limites aprovados na LOA, em caso de positivo autoriza a descentralização do Orçamento para o campus."</p>

Fonte: Dados da pesquisa exploratória.

**QUADRO 9:** Processo de investigação empírica: informações sobre o processo orçamentário.

Respondentes Alta Gestão	Qual é o fluxo do processo orçamentário?
Respondente D	<p>"O fluxo do processo orçamentário do IFG é composto pelas seguintes etapas: elaboração, aprovação, execução, controle e avaliação. O ciclo do processo orçamentário é de aproximadamente 18 meses, uma vez que a elaboração da proposta orçamentária é feita 6 meses antes do início do exercício financeiro. A fase de elaboração da proposta orçamentária observa-se as diretrizes gerais do Governo, observados os programas do PPA E as diretrizes gerais e do plano de trabalho da SETEC/MEC. A quantificação dos recursos financeiros é definido em função do número de alunos matriculados. Também são considerados fatores como o peso dos cursos ofertados (alto, médio ou baixo custo), duração e carga horária dos cursos. Definida a quantidade de recursos financeiros, as unidades orçamentárias (Campus) elaboram sua proposta orçamentária. A Pró-Reitoria de Administração sistematiza e compatibiliza as propostas das unidades orçamentárias, podendo ainda recomendar ampliação ou redução de metas propostas face às prioridades ou limitações financeiras. Ao final é consolidada a proposta orçamentária da Instituição que é lançada no sistema do Ministério da Educação, para fazer parte da proposta orçamentária daquele ministério. A aprovação da proposta orçamentária do IFG ocorre junto com a aprovação da Lei Orçamentária Anual (LOA). A execução, controle e avaliação ocorre no decorrer do exercício financeiro que compreende o período de 01 de janeiro a 31 de dezembro do mesmo ano."</p>

Fonte: Dados da pesquisa exploratória.

O Fórum dos Diretores de Administração e Planejamento (FORPLAN), vinculado ao Conselho Nacional das Instituições da Rede Federal de Educação Profissional, Científica e Tecnológica (CONIF), órgão de assessoramento do Conselho de Dirigentes dos Centros Federais de Educação Tecnológica (CONCEFET), é, segundo Melo (2009, p. 38), responsável pela elaboração da proposta de distribuição dos recursos de outros custeios correntes (OCC), por meio da matriz orçamentária em função do número de alunos matriculados, mas com algumas ponderações – pesos – em relação ao custo baixo, médio ou alto do curso ofertado.

Para melhor entendimento, o processo de fluxo orçamentário, em síntese, conforme análise da pesquisa de campo e dos documentos institucionais, é apresentado em forma de ilustração, na Figura 12.



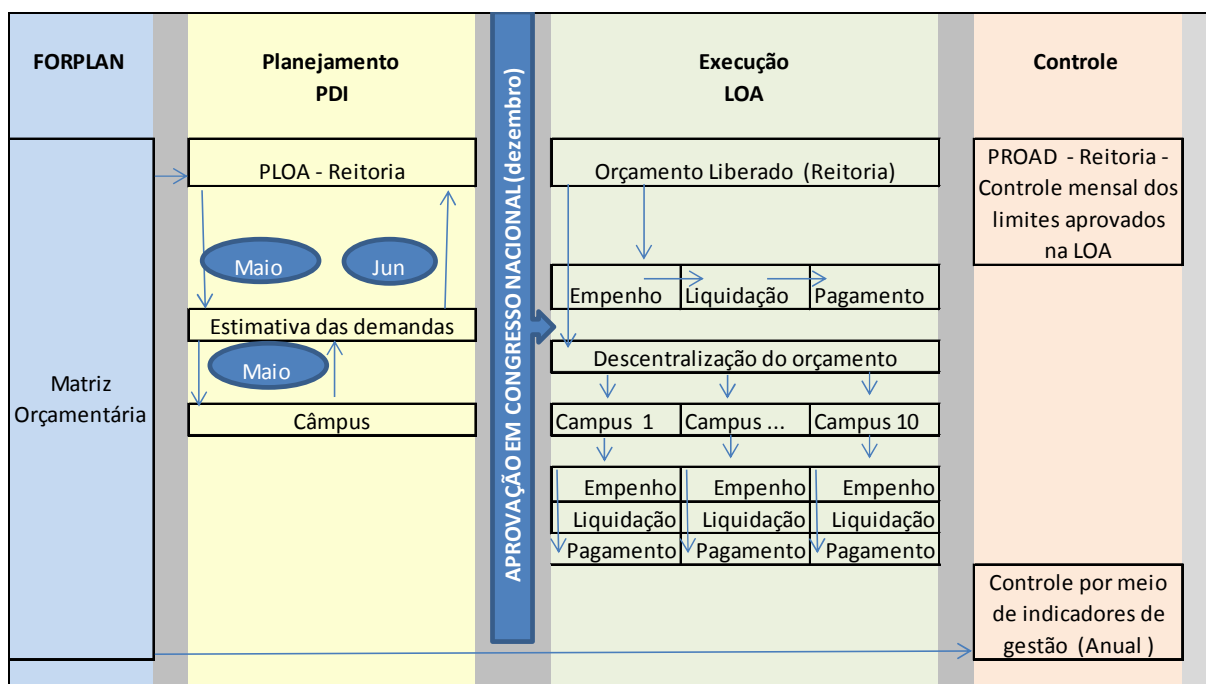


Figura 12- Processo de Execução Orçamentária IFG,  
Fonte: Dados da pesquisa exploratória e documental, 2014.

A Figura 12 representa o processo orçamentário e financeiro, que assume a forma descentralizada à medida que aciona a participação da comunidade interna da instituição, visto que, conforme prevê o artigo 9º da Lei nº 11.892, define a estrutura dos Institutos Federais como de conformação multicampus. De tal forma, prevê que a proposta orçamentária anual será elaborada por cada campus e pela Reitoria, mediante critérios estabelecidos pelo Colégio de Dirigentes dos Institutos Federais de Educação, Ciência e Tecnologia brasileiros.

O Colégio de Dirigentes é o órgão de caráter consultivo e de apoio ao processo decisório da Reitoria, sendo composto pelo Reitor (presidente), pelos Pró-reitores; pelos Diretores-Gerais dos Campi. Uma de suas atribuições é apreciar e recomendar a distribuição interna dos recursos orçamentários, financeiros e patrimoniais.

Nesse cenário, o processo do planejamento do orçamento do Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia de Goiás, por meio de representantes de cada campus, com base em minuta de peça orçamentária elaborada pela Reitoria/Pró-Reitoria de Administração, estabelece que deverão se fazer presentes as prioridades orçamentárias viabilizadoras dos objetivos e metas institucionais presentes no Plano de Desenvolvimento Institucional (PDI).

A peça orçamentária contempla todos os programas de trabalho utilizados pela instituição, bem como detalha a natureza da despesa para que sejam

levantadas as demandas. Nesse documento, por forma de uma planilha em excel, conforme apresentado no Apêndice I – a PLOA, consta apenas um valor global proporcional ao número de alunos matriculados para que o Diretor-Geral de Administração, juntamente com o Gerente de Administração, realizem o levantamento das demandas.

Segundo respostas dos entrevistados da média e alta gestão, existe uma premissa de que o valor total deva ser distribuído entre despesas correntes para funcionamento da instituição e despesas de investimento. Logo, sugerem que essa divisão seja feita considerando 70%, em média, para funcionamento, e 30% para investimento, nesse caso para campus em atividade, não se aplicando para campus em fase de implantação, que exigem um montante maior para investimento. Porém, é desafio dos gestores viabilizar uma economia no custeio para que seja aplicado um percentual maior no investimento.

Em continuidade às análises da pesquisa exploratória para diagnóstico do processo orçamentário, por meio das repostas e dos discursos em comum dos entrevistados da alta e média gestão do IFG, conforme Apêndice A, foram observados os principais problemas nas fases de elaboração, execução e controle orçamentário. Tais problemas estão relacionados, essencialmente, à estrutura de controle e capacitação, influenciando diretamente o desempenho institucional, como descrito a seguir:

- a) falta de planejamento das demandas para elaboração da PLOA;
- b) falta de capacitação dos gestores e dos envolvidos nos processo orçamentário;
- c) executar por executar apenas para evitar a devolução do orçamento;
- d) falta de comunicação na gestão orçamentária;
- e) acúmulo de execuções para o último mês do exercício - gerando desgastes, possíveis erros e retrabalho;
- f) morosidade no processo de licitação;
- g) falta de controle na gestão dos contratos continuados;
- h) dificuldade na consulta e geração de relatórios diante dos sistemas de informação utilizados na contabilidade pública;
- i) falta de um sistema informatizado para gestão orçamentária;
- j) falta de controle nas inscrições em restos a pagar.

Diante da identificação dos problemas – subitens de “a” a “j” –, o primeiro

passo para saná-los foi, como forma de proposição de um novo modelo de gestão orçamentária, definir uma estrutura nova de indicadores de desempenho ligados ao processo interno e aprendizado e crescimento, além da criação do Mapa Estratégico orçamentário e o BSC, os quais serão tratados detalhadamente nas próximas seções.

## **4.2 PROPOSIÇÃO DO MODELO DO MAPA ESTRATÉGICO ORÇAMENTÁRIO**

A proposição de um modelo baseado na metodologia do *Balanced Scorecard* na gestão do orçamento público do Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia de Goiás teve como base os resultados da pesquisa bibliográfica, documental e da pesquisa qualitativa exploratória, esta última por meio de entrevistas realizadas com a alta e média gestão da instituição.

No transcorrer desta seção, conforme a técnica do BSC, serão apresentados alguns modelos de perspectivas e objetivos criados especificamente para as instituições públicas e um breve levantamento para instituições públicas na área da educação.

Em seguida, será apresentado o mapa estratégico orçamentário do IFG como sugestão de modelo para futura aplicação na gestão orçamentária desse órgão. Este contempla os programas orçamentários e seus objetivos, alocados e distribuídos em conformidade com as perspectivas do modelo proposto.

### **4.2.1 Balanced Scorecard e Administração Pública**

A administração pública vem adotando cada *Balanced Scorecard* como um instrumento de gestão. Esse fato pode ser consolidado em vastas pesquisas científicas, porém, quando sua aplicação destina-se à gestão do orçamento público, essa amplitude caracteriza-se como escassa. Dentre as pesquisas que foram identificadas com o mesmo foco do presente estudo destacam-se: (a) a implantação do BSC no aprimoramento da gestão orçamentária do Inmetro (GODINHO, 2005); (b) *Balanced Scorecard* como ferramenta de gestão do orçamento público: caso prático DMAE (ZAGO, 2006); e (c) proposta de um sistema de avaliação de desempenho para análise e acompanhamento dos gastos públicos – uma análise no Rio Grande do Sul (BEBER, 2007).

Contudo, essas pesquisas apresentaram características específicas à instituição em estudo, devido à particularidade do programa orçamentário utilizado por elas. Entretanto, em outros campos da administração pública já há certo nível de concordância em relação a um modelo, mas cada qual possui seu objetivo, como encontrado na pesquisa: (a) a utilização do *balanced scorecard* em Instituições de Ensino Superior (IES) (LIMA *et al.*, 2012); e (b) desenvolvimento de um modelo de gestão aplicado à universidade, tendo por base o *balanced scorecard* (MÜLLER, 2001).

Segundo Beber (2007, p. 116), os indicadores utilizados na gestão pública são muito próximos, e, de forma resumida, esses indicadores podem ser sintetizados da seguinte forma:

- a) indicadores de eficiência – pautados em atividades planejadas e realizadas;
- b) indicadores de eficácia – verifica se os objetivos foram atingidos;
- c) indicadores de efetividade – analisa a percepção e o impacto na sociedade;
- d) indicadores de impacto – refere-se ao poder de influência das medidas;
- e) indicadores tangíveis – é observável;
- f) indicadores intangíveis – deve ser mensurado indiretamente;
- g) indicadores-insumo, insumo ou *input* – mensura o que entra no processo;
- h) indicadores-produto, *outcome*, *output indicators* – são os indicadores de saída;
- i) indicadores estoque – apresentam valores a serem acumulados;
- j) indicadores performance – compra a evolução de dois momentos distintos.

Nesse sentido, conforme ressalta Lima *et. al.* (2012, p. 8), por meio de análise em pesquisas científicas, observa-se que o *Balanced Scorecard* vem sendo utilizado no setor educacional e, devido às possibilidades de ajustes, a utilização dessa ferramenta tem se tornado bem-sucedida nesse setor.

Esses ajustes são as especificações, ou as perspectivas, de cada instituição. Entretanto, no setor de educação percebe-se um grupo comum de perspectivas. Segundo pesquisa realizada em dezessete instituições de ensino superior por Lima *et al.* (2012, p. 9), elas apresentam perspectivas recorrentes, conforme ilustra a Tabela 01.

**TABELA 01:** Perspectivas recorrentes do BSC em IES no Brasil.

Perspectivas	% - Aparições
Processos Internos	88,24%
Clientes	70,59%
Aprendizado e Crescimento	70,59%
Financeira	52,94%
Sociedade	17,65%
Mercado	11,76%
Legal	11,76%
Inovação	11,76%
Acionistas	5,88%
Acadêmico	5,88%
Governo	5,88%

Fonte: Adaptado de Lima *et al.* (2012, p. 10).

Nesse sentido, Müller (2001, p. 92) apresenta um modelo para o setor público que tem como base as quatro perspectivas originais do *Scorecard*, criadas por Kaplan e Norton (perspectiva financeira, cliente, processos internos, aprendizado e crescimento), além da perspectiva social, incorporada à metodologia, conforme Figura 13.

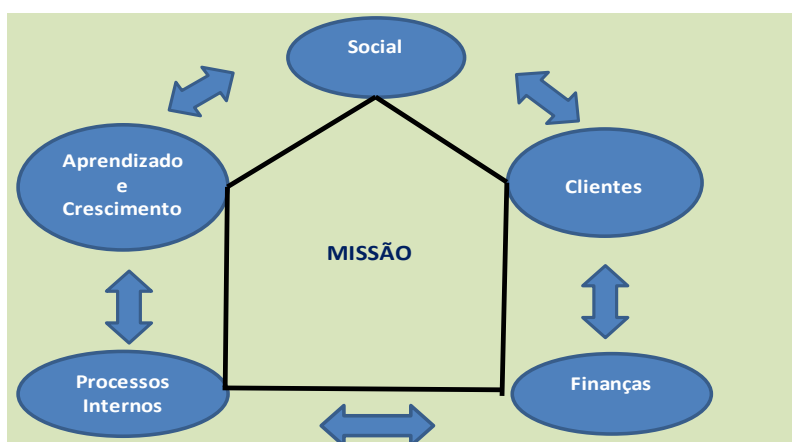


Figura 13- *Balanced Scorecard* com a Inclusão da Perspectiva Social.  
Fonte: Müller (2001, p. 92).

Entretanto, nenhuma pesquisa científica aborda o BSC especificamente como um modelo para a gestão e execução do orçamento público, proposta desta pesquisa que será apresentada na seção 4.2.2 de forma sintética e nas seções 4.3 e 4.4 de forma mais analítica.

#### 4.2.2 O Modelo da Pesquisa

O Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia de Goiás, conforme pesquisa documental, atém-se ao Acórdão do Tribunal de Contas da União nº

2.267/2005, que, a partir do exercício daquele ano, determinou que as Instituições Federais de Educação Tecnológica (IFET) informassem, em seus relatórios de gestão, um conjunto de indicadores que possibilitasse a avaliação institucional, além de seguir as diretrizes do modelo do Fórum dos Diretores de Administração e Planejamento (FORPLAN) e do Conselho de Dirigentes dos Centros Federais de Educação (CONCEFET).

Para tal finalidade, afirma Zago *et al.* (2013, p. 6) que os dados produzidos no ano letivo geram indicadores que permitem avaliar a eficiência e a eficácia nos processos acadêmicos e administrativos das Instituições da Rede Federal. Esses indicadores estão submetidos às instruções estabelecidas pelos Acórdãos nº 2.267/2005 – TCU/Plenário –, nº 104/2011 – TCU/Plenário – e nº 2.508/2011 – TCU – 1ª Câmara (TCU, 2012), e tem impacto na matriz orçamentária da instituição.

A compreensão do modelo FORPLAN – CONCEPT arquitetou-se com a Decisão 408/2002 do TCU, que procurou estabelecer padronização nos critérios de avaliação institucional e se integram ao relatório de gestão anual, bem como o Acórdão 2.267/2005 – TCU, que constitui, conforme Melo (2009, p. 30), indicadores para as Instituições Federais de Educação Tecnológica (IFET), sendo eles: administrativo e acadêmico.

Para isso, foi criado um modelo com base na metodologia do *Balanced Scorecard*, nos indicadores de desempenho utilizados pelo IFG e demonstrados em relatório de gestão anual e nos propósitos institucionais. Foi elaborado um modelo que busca, essencialmente, a maximização dos recursos orçamentários de maneira eficaz, eficiente e com efetividade. A Figura 14 demonstra a o modelo proposto para esse estudo de caso.

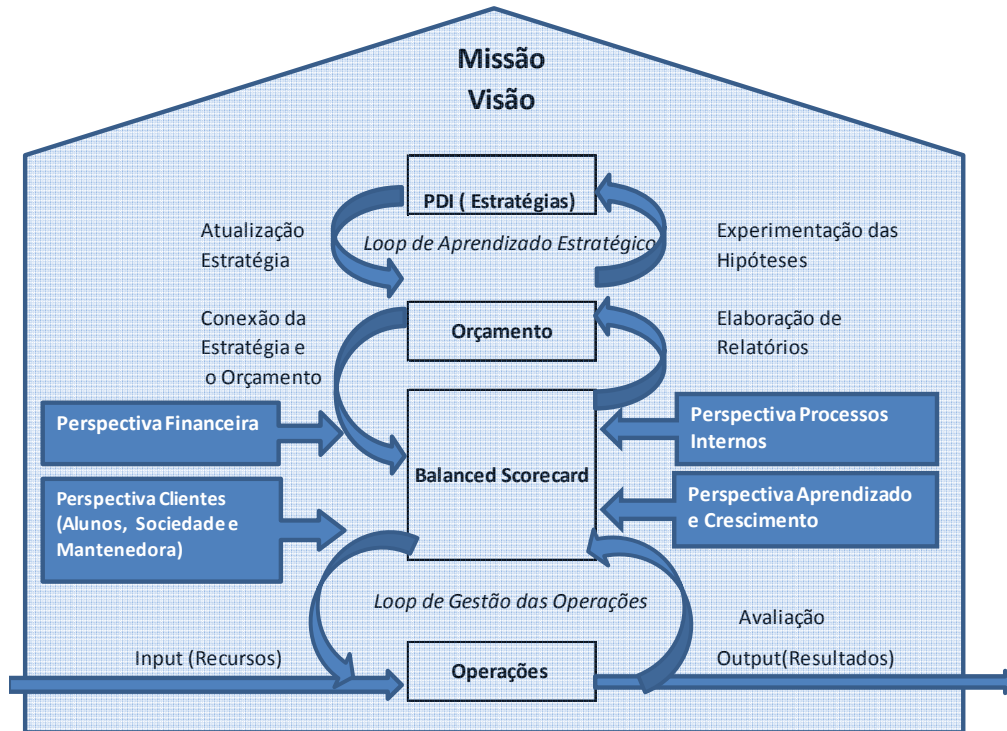


Figura 14- Modelo Proposto *Balanced Scorecard* IFG.

Fonte: Elaborado pela autora, dados da pesquisa exploratória. 2014.

Desse modo, os programas finalísticos e os programas de trabalhos contemplados na metodologia do orçamento programa, aprovados na Lei Orçamentária Anual (LOA), foram transformados em objetivos estratégicos com a criação de *scorecards* balanceados. Assim, torna-se possível um efetivo controle das atividades, tarefas e ações, por meio de ciclo de programa – objetivo – medida de desempenho – avaliação e ações de *feedback*, sendo, portanto, eficaz.

Quanto à eficiência, é perceptível que se busca a melhoria contínua, na perspectiva dos processos internos, que nesse caso aborda, por meio da relação de causa e efeito, a perspectiva aprendizado e crescimento. Enfim, toda essa sistemática evidencia o cumprimento da missão social da instituição pela qual, conseqüentemente, se alcança a efetividade.

### 4.3 MAPA ESTRATÉGICO ORÇAMENTÁRIO DO IFG

A elaboração da proposta de implantação do *Balanced Scorecard* na gestão orçamentária teve como base os resultados da pesquisa exploratória, por meio da pesquisa bibliográfica, documental e da pesquisa de campo. No decorrer desta seção será apresentado o Mapa Orçamentário do Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia de Goiás.

Para a elaboração do mapa orçamentário do IFG, os objetivos estratégicos estão alocados nas quatro perspectivas e conectados uns aos outros em uma relação de causa e efeito. Segundo Kaplan e Norton (2004, p. 34), os objetivos que estão no topo somente serão atingidos pela eficiência da estrutura de objetivos na base.

O mapa estratégico orçamentário do IFG está constituído em conformidade com os programas orçamentários contemplados no Plano Plurianual vigente (PPA) 2012-2015 – “Plano mais Brasil”, mais desenvolvimento, mais igualdade, mais participação do Governo Federal, que continuou a estabelecer metas e prioridades para a educação incluindo, especialmente, a educação profissional e tecnológica.

Assim, as ações vinculadas a esses programas temáticos, aprovadas na LOA, são executadas pelo IFG no decorrer do exercício financeiro-orçamentário. Esses programas contemplam toda a sistemática de alocação de recursos do IFG. O orçamento-programa, segundo Giacomoni (2012, p. 163), possui elementos essenciais, sendo eles: objetivos, programas de ações, custos e medidas de desempenho).

Dessa forma, todas as ocorrências dos programas orçamentários estão demonstradas no relatório de gestão anual. Para a composição dos dados, esta pesquisa se ateve ao relatório de gestão do exercício de 2013. Os programas orçamentários, em função do cumprimento legal nos limites da LOA, foram convertidos em objetivos estratégicos. Assim, a técnica do BSC possibilita manter o controle para fazer cumprir os objetivos orçamentários, e com isso, a estratégia – Plano de Desenvolvimento Institucional (PDI) – e a missão social perante a sociedade e mantenedora.

Além dos objetivos orçamentários identificados no relatório de gestão foram criados novos indicadores, conforme demonstrado no Quadro 10, em função do resultado dos discursos das entrevistas com a média e alta gestão. Os objetivos estratégicos propostos buscam sanar os caminhos críticos, ou os problemas, identificados na seção 4.1. A concepção desses novos indicadores será esclarecida na seção seguinte – desdobramentos dos objetivos estratégicos.



**QUADRO 10:** Indicadores novos.

Perspectiva aprendizado e crescimento	Apresentar e verificar o desempenho orçamentário, além de promover ações de feedback.
Perspectiva processos internos	Diminuir a diferença das demandas previstas ou orçadas <i>versus</i> executadas nos pagamentos mensais continuados.
	Anular empenhos para demandas não utilizadas.
	Acompanhar realização de liquidações mensais para os contratos continuados ou folhas mensais.
	Estimar prazo para executar o orçamento com aquisições de investimento e material de expediente.
	Diminuir o tempo nos processos de aquisições e contratações por meio do sistema de registro de preço.
	Implantar cronograma de aquisições compartilhadas pelo sistema de Registro de Preço – integrado ao processo de execução orçamentária.
	Executar as demandas ou despesas em sua totalidade, conforme vigência e valor contratado.
	Garantir a inscrição em Restos a Pagar das despesas processadas em dezembro e não pagas.
	Limitar tempo para pagamento de restos a pagar liquidados.
	Garantir a liquidação dos Restos a Pagar.
	Estimar tempo para anular os empenhos com demandas não utilizadas.
	Executar a despesa, sendo um empenho para cada termo aditivo contratual.
	Executar a despesa, sendo um empenho para cada apostilamento contratual.

- Fonte: Elaborado pela autora, dados da pesquisa exploratória, 2014.

Em continuidade ao processo de mapeamento da estratégia, por meio da análise dos propósitos organizacionais e com base nas respostas dos entrevistados da média e alta gestão do IFG, foram identificados os temas estratégicos. Para Kaplan e Norton (2008, p. 70), a tradução da estratégia é arquitetada com base em **temas estratégicos** – conjunto de objetivos correlatos – para formação do mapa estratégico, almejando a criação de valor.

Assim, os temas estratégicos identificados foram alocados em conformidade com as perspectivas adotadas para este estudo de caso, conforme Quadro 11:

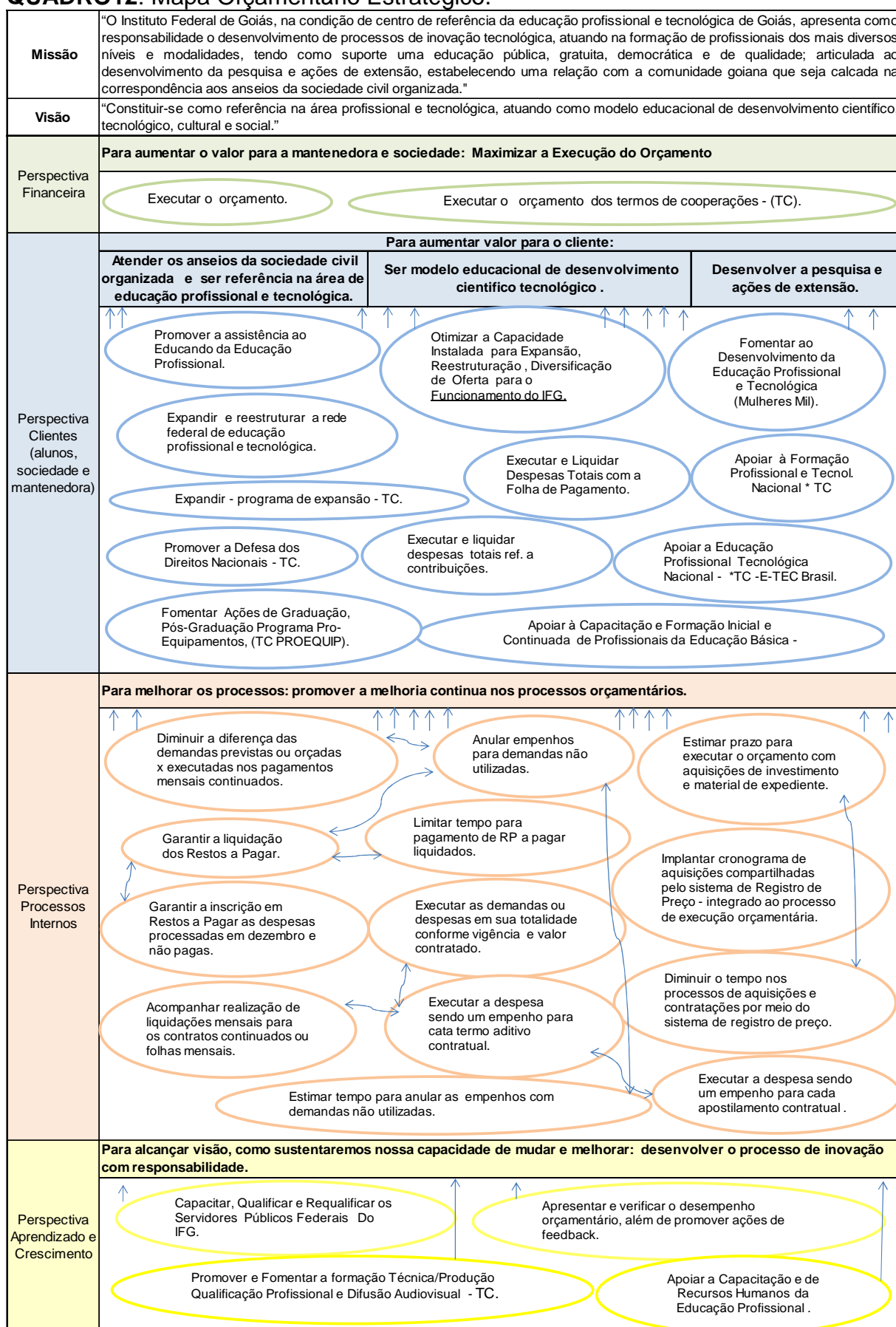
**QUADRO 11:** Temas Estratégicos.

PERSPECTIVAS	TEMAS ESTRATÉGICOS
Financeira	Para aumentar o valor para a mantenedora e sociedade: maximizar a execução do orçamento
Perspectiva clientes (alunos, sociedade e mantenedora)	Atender os anseios da sociedade civil organizada e ser referência na área de educação profissional e tecnológica.
	Ser modelo educacional de desenvolvimento científico tecnológico.
	Desenvolver a pesquisa e as ações de extensão.
Perspectiva processos internos	Para melhorar os processos: promover a melhoria contínua nos processos orçamentários.
Perspectiva aprendizado e crescimento	Para alcançar visão, como sustentaremos nossa capacidade de mudar e melhorar: desenvolver o processo de inovação com responsabilidade.

Fonte: Elaborado pela autora, dados da pesquisa exploratória, 2014.

Por conseguinte, a partir do mapeamento dos programas orçamentários, de seus objetivos, metas e ações, da análise dos propósitos organizacionais e dos temas estratégicos, foi elaborado o mapa estratégico do Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia de Goiás, conforme demonstrado no Quadro 12.

## QUADRO12: Mapa Orçamentário Estratégico.



Fonte: elaborado pela autora, dados pesquisa exploratória, 2014.

A finalidade do mapa estratégico, conforme seus desenvolvedores Kaplan e Norton (2004), é identificar os objetivos estratégicos orçamentários e possibilitar a visualização das relações de causa e efeito, ajudando as instituições a gerir de forma continuada, além de comunicar, de forma clara, a estratégia traçada no Plano de Desenvolvimento Institucional (PDI).

#### **4.4 DESDOBRAMENTOS DOS OBJETIVOS ESTRATÉGICOS ORÇAMENTÁRIOS**

O desdobramento dos objetivos estratégicos orçamentários se deu a partir dos dados levantados por meio pesquisa documental e por pesquisa de campo, pela entrevista com a média e alta gestão do IFG. Trata-se das iniciativas necessárias para alcançar esses objetivos, do levantamento e da criação de indicadores, da forma de medir e da distribuição e alocação com características que atendam a cada perspectiva para o modelo proposto. Esse desdobramento dos objetivos estratégicos, alocados conforme as perspectivas clientes (alunos, sociedade e mantenedora), processos internos e aprendizado e crescimento, apresentados nos Apêndices, e a perspectiva financeira, demonstrada nesta seção nos Quadros 13 e 14.

Na transcrição desta seção apresenta-se a proposta de aplicação do BSC orçamentário do Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia de Goiás, cuja arquitetura ficará como sugestão de modelo para uma possível e futura aplicação.

O processo de construção do *Balanced Scorecard*, conforme explicam Kaplan e Norton (1997, p. 314), deve seguir as características individuais de cada organização, por meio de um caminho próprio e específico aos objetivos estratégicos. No entanto, os autores, afirmam que devem ser seguidos quatro passos principais para esse processo de implantação, sendo eles:

- a) primeiro passo: a definição da arquitetura de indicadores;
- b) segundo passo: o consenso em função dos objetivos estratégicos;
- c) terceiro passo: a escolha e a elaboração dos indicadores;
- d) quarto passo: a elaboração do plano de implementação.

Para o presente estudo foi considerado o primeiro passo como as análises dos indicadores FORPLAN-CONCEFET para uso na metodologia do BSC, além da criação de indicadores para melhoria nos processos críticos.

O segundo passo ateu-se à pesquisa quantitativa para cumprimento do quarto objetivo específico, que consiste em identificar porque o BCS pode contribuir

na gestão orçamentária, quando os gestores foram indagados quanto à adequação dos objetivos estratégicos, aos quais obtiveram um percentual de concordância de 78,79%.

O terceiro passo trata-se dos indicadores demonstrados no relatório de gestão anual, além de assumirem a forma compulsória para o cumprimento desses objetivos, bem como sua análise e demonstração de desempenho, como de fato é feita em relatório anual. Quanto aos indicadores criados, foram apresentados na fase de entrevista para os seus respectivos desdobramentos.

Entretanto, ainda no terceiro passo, para o modelo proposto, as leituras dos indicadores devem ocorrer de forma continuada e mensal, de modo a permitir que as ações de feedback possam ser aplicadas para realização dos objetivos orçamentários e, conseqüentemente, da estratégia.

Por fim, o quarto passo limitou-se em identificar os desafios para a implementação do BSC na gestão orçamentária do IFG, os quais são apresentados na seção 4.6 desta pesquisa.

Na perspectiva financeira, foi incluído todo o programa orçamentário do IFG, desde os gastos correntes com manutenção, assistência estudantil, capacitação, aquisições e investimentos, quanto gastos com a folha de pagamento. Além disso, contemplou os créditos extraorçamentários de fontes descentralizadas, para os programas finalísticos, como, por exemplo, por meio de termos de cooperação, o Programa Nacional de Acesso ao Ensino Técnico e Emprego (Pronatec). Enfim, todo o orçamento na sua forma líquida, ou seja, créditos iniciais, mais créditos suplementares, menos créditos bloqueados ou recolhidos em confronto com o valor executado durante o exercício. O Apêndice H demonstra, de forma detalhada, conforme quadro de detalhamento de despesas (QDD), a execução do orçamento no exercício de 2013.

A proposta do uso do BSC – apesar do orçamento ter seu maior volume executado no início do ano, em se tratando de contratos continuados, assistência estudantil, capacitação e algumas despesas de custeio e manutenção – é fazer a leitura dos indicadores mensalmente. No exemplo do quadro 13 se demonstra a leitura anual e o desempenho abaixo da meta, principalmente referente ao orçamento por termos de cooperação.

A leitura do indicador apresentou um percentual de 61,91%, muito abaixo do valor liberado para o programa. Desse modo, é perceptível que houve uma falha

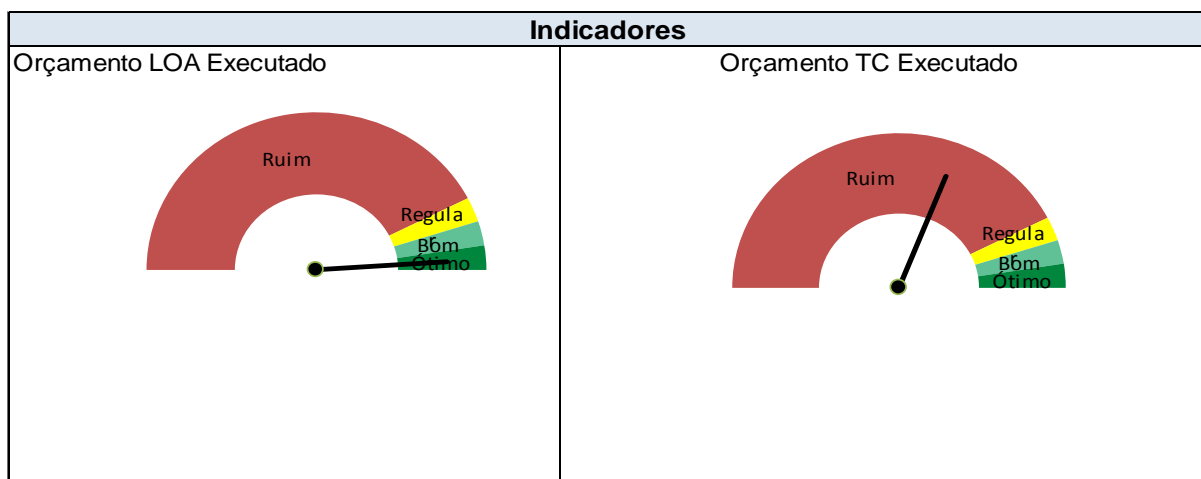
parcial em sua execução. A gestão reativa ou a não gestão fez com que o valor não utilizado fosse devolvido para a mantenedora e essa devolução significa que a instituição não foi eficiente, comprometendo em parte a efetividade. Nesse sentido, o BSC, se lido mensalmente, pode oferecer ações de feedback, havendo, assim, uma gestão proativa, que é um dos objetivos propostos pela ferramenta, ou seja, o realinhamento dos caminhos ou processos críticos aos objetivos orçamentários.

Quanto ao percentual do indicador do orçamento anual (LOA), a leitura anual representou um percentual alto de 98%, porém, o valor devolvido (R\$ 4.940.502,62 – quatro milhões novecentos e quarenta mil, quinhentos e dois reais e sessenta e dois centavos) é alto. Esse valor poderia, por exemplo, montar ou reformar os laboratórios de química ou de informática, enfim, poderia ter sido empregado em benefícios de seus clientes, no caso os alunos.

#### QUADRO 13: Desdobramento dos Objetivos Perspectiva Financeira.

Perspectiva financeira							Perspectiva financeira		
Desdobramento dos objetivos estratégicos							Balanced Scorecard orçamentário - IFG 2013		
Ação	Plano de trabalho	Objetivo	Indicador	Meta	Forma de Medir	Valor Dotação Final	Valor Total das Despesas Empenhadas	Leitura Indicador	Período
Total	Total	Executar o orçamento	Orçamento LOA executado	100%	(Total das despesas LOA - empenhadas/ valor dotação Final)*100	247.411.862,30	242.471.359,68	98,00%	anual
Total	Total	Executar o orçamento dos termos de cooperações - (TC)	Orçamento TC executado	100%	(Total das despesas TC - empenhadas/ valor dotação inicial+valor suplementar)* 100	29.584.448,53	18.315.569,00	61,91%	anual

Fonte: Relatório de Gestão 2013 e dados da pesquisa exploratória, 2014.



**Figura 15-** Painel de Indicadores Financeiros.

Fonte: Relatório de Gestão 2013 e dados da pesquisa exploratória, 2014.

#### QUADRO 14: Plano de Ação Indicadores Financeiros.

INDICADOR	PLANO DE AÇÃO
Orçamento LOA Executado	Acompanhar a execução de cada elemento de despesa. Verificar e acompanhar a execução dos cronogramas de contratações, de aquisições e de medições, além de confrontar o valor orçado na LOA <i>versus</i> realizado, e, por fim, realizar os feedbacks necessários em relação aos desvios.
Orçamento TC Executado	Acompanhar a execução de cada termo de cooperação, para averiguar se o programa está atendendo ao seu fim. Verificar e acompanhar a execução dos cronogramas das contratações, de aquisições e de medições. Confrontar o valor orçado para cada termo de cooperação com o quantitativo de alunos previstos <i>versus</i> matriculados, e, por fim, realizar os feedbacks necessários em relação aos desvios.

Fonte: Relatório de Gestão 2013 e Dados da Pesquisa Qualitativa, 2014.

Os indicadores financeiros contemplam todo o programa orçamentário da Instituição e seu resultado, devido à análise da relação de causa e efeito, depende da boa execução de todos os outros indicadores distribuídos nas demais perspectivas. Nesse caso, ocorre, nas demais perspectivas, o desdobramento desses indicadores financeiros, atribuindo-lhes uma meta financeira, relacionada à execução orçamentária, e uma meta física, relacionada à/ao pessoa/aluno atendido.

Entretanto, isso não ocorre com os indicadores de processos internos criados para proporcionar uma melhoria contínua no processo orçamentário, tampouco com o indicador reuniões realizadas no ano da perspectiva aprendizado e crescimento, que é exatamente a proposta de leitura mensal dos indicadores para apresentação dos dados, bem como de ações corretivas.

Desse modo, apresenta-se, nesta seção, apenas o quadro da perspectiva financeira; os quadros correspondentes às demais perspectivas são apresentados em apêndices.

Em continuidade aos desdobramentos dos objetivos estratégicos, para a perspectiva clientes (alunos, sociedade e mantenedor) foram incluídos indicativos que geram valor ao aluno, à sociedade e à mantenedora, conforme relacionado a seguir:

- 1) **Otimizar a capacidade instalada para expansão, reestruturação, diversificação de oferta para o funcionamento do IFG.** Contempla a ação 20RL – orçamento destinado aos gastos para o funcionamento da instituição com gastos de custeio e investimentos;
- 2) **Promover a assistência ao educando da educação profissional.** Contempla a ação 2994 – orçamento destinado aos gastos com assistência estudantil;
- 3) **Fomentar o desenvolvimento da educação profissional e tecnológica (Mulheres Mil).** Contempla a ação 6380 – orçamento destinado ao programa de expansão, democratizar e qualificar a oferta de cursos de educação profissional tecnológica para atender aos interesses e necessidades das populações do campo, indígenas, quilombolas, afrodescendentes, das mulheres de baixa renda e das pessoas com deficiência;
- 4) **Executar e liquidar despesas totais com a folha de pagamento.** Contempla as ações 09HB, 005G, 20TP, 2010, 0005, 0181, 2012, 2011 e 2004 – orçamento destinado aos gastos com a folha de pagamento do pessoal ativo e inativo;
- 5) **Executar e liquidar despesas totais referentes a contribuições.** Contempla a ação 00M0 – orçamento destinado aos gastos com contribuição às entidades nacionais representativas de educação e ensino;
- 6) **Apoiar a capacitação e formação inicial e continuada de profissionais da educação básica, Projeto - FORMA.** Contempla a ação 20RJ – orçamento destinado aos gastos para apoio à capacitação e formação inicial e continuada de professores, profissionais, funcionários e gestores para a educação básica;



- 7) **Expandir e reestruturar a rede federal de educação profissional e tecnológica.** Contempla a ação 20RG – orçamento destinado aos gastos para expandir, interiorizar, democratizar e qualificar a oferta de cursos de educação profissional e tecnológica com a construção de novos Campi;
- 8) **Expandir – Programa de Expansão – Termo de Cooperação.** Contempla a ação 20RG – orçamento destinado aos gastos para expandir, interiorizar, democratizar e qualificar a oferta de cursos de educação profissional e tecnológica com a construção de novos Campi;
- 9) **Apoiar a formação profissional e técnica nacional – Programa Nacional de Acesso ao Ensino Técnico e Emprego TC PRONATEC.** Contempla a ação 20RW – orçamento destinado aos gastos ao programa de expansão da Educação Profissional e Tecnológica (EPT) para interiorizar e democratizar a oferta de cursos de nível médio e de cursos de formação inicial e continuada ou qualificação profissional presencial e a distância. Construir, reformar e ampliar as escolas que ofertam educação profissional e tecnológica. Aumentar as oportunidades educacionais aos trabalhadores por meio de cursos de formação inicial e continuada ou qualificação profissional;
- 10) **Apoiar a educação profissional tecnológica nacional - \*TC -E-TEC Brasil.** Contempla a ação 20RW – orçamento destinado aos gastos com o programa para oferta de cursos que proporcionem o acesso ao mundo do trabalho para jovens e adultos, inclusive para aqueles profissionais que trabalham, mas sentem falta de uma melhor qualificação para exercerem suas atividades. Expandir a Formação Inicial e Continuada (FIC) para capacitar, aperfeiçoar e especializar os profissionais em todos os níveis de escolaridade nas áreas da educação profissional e tecnológica. Já para a Educação profissional tecnológica de graduação e de pós-graduação, as Instituições de Ensino Superior têm como foco a expansão e a pesquisa, que visa o desenvolvimento de estudos técnicos e tecnológicos; os alunos inseridos neste meio construirão um ambiente favorável ao crescimento educacional;

- 11) **Fomentar ações de graduação, pós-graduação e Programa Pró-Equipamentos \*(TC PROEQUIP)**. Contempla a ação 20GK. Apesar de existir um registro na execução do orçamento, segundo o quadro de detalhamento da despesa, ver Apêndice H, as informações para os objetivos específicos desse programa não foram disponibilizadas no relatório de Gestão 2013;
- 12) **Promover a Defesa dos Direitos Nacionais - TC**. Contempla a ação 10M0. Apesar de existir um registro na execução do orçamento, segundo o quadro de detalhamento da despesa, ver Apêndice H, as informações para os objetivos específicos desse programa não foram disponibilizadas no relatório de Gestão 2013.

Igualmente, nos desdobramentos dos objetivos estratégicos, para a perspectiva processos internos foram criados indicadores novos, além do modelo FORPLAN-CONCEFT, que geram melhorias no processo orçamentário pelas relações de causa e efeito. Esses indicadores estão relacionados aos principais problemas identificados em entrevista com a média e alta gestão do IFG e que foram apresentados na seção 4.1, subitens de “a” a “j”, como forma de saná-los, conforme descrito a seguir:

- 1) **Diminuir a diferença das demandas previstas ou orçadas versus executadas nos pagamentos mensais continuados**. Este indicador tem como proposta sanar os seguintes problemas: a) falta de planejamento das demandas para elaboração da PLOA; c) executar por executar apenas para evitar a devolução do orçamento; e) acúmulo de execuções para o último mês do exercício – gerando desgastes, possíveis erros e retrabalho;
- 2) **Anular empenhos para demandas não utilizadas**. Este indicador tem como proposta sanar o seguinte problema: e) acúmulo de execuções para o último mês do exercício, gerando desgastes, possíveis erros e retrabalho;
- 3) **Acompanhar realização de liquidações mensais para os contratos continuados ou folhas mensais**. Este indicador tem como proposta sanar o seguinte problema: e) acúmulo de

execuções para o último mês do exercício, gerando desgastes, possíveis erros e retrabalho;

- 4) **Estimar prazo para executar o orçamento com aquisições de investimento e material de expediente.** Este indicador tem como proposta sanar os seguintes problemas: c) executar por executar apenas para evitar a devolução do orçamento; e) acúmulo de execuções para o último mês do exercício, gerando desgastes, possíveis erros e retrabalho; f) morosidade no processo de licitação;
- 5) **Diminuir o tempo nos processos de aquisições e contratações por meio do sistema de registro de preço.** Este indicador tem como proposta sanar os seguintes problemas: c) executar por executar apenas para evitar a devolução do orçamento; e) acúmulo de execuções para o último mês do exercício, gerando desgastes, possíveis erros e retrabalho; f) morosidade no processo de licitação;
- 6) **Implantar cronograma de aquisições compartilhadas pelo sistema de Registro de Preço – integrado ao processo de execução orçamentária.** Este indicador tem como proposta sanar os seguintes problemas: c) executar por executar apenas para evitar a devolução do orçamento; e) acúmulo de execuções para o último mês do exercício, gerando desgastes, possíveis erros e retrabalho; f) morosidade no processo de licitação;
- 7) **Executar as demandas ou despesas em sua totalidade conforme vigência e valor contratado.** Este indicador tem como proposta sanar o seguinte problema: e) acúmulo de execuções para o último mês do exercício, gerando desgastes, possíveis erros e retrabalho;
- 8) **Garantir a inscrição em Restos a Pagar das despesas processadas em dezembro e não pagas.** Este indicador tem como proposta sanar o seguinte problema: j) falta de controle nas inscrições de restos a pagar;
- 9) **Limitar tempo para pagamento de restos a pagar liquidados.** Este indicador tem como proposta sanar o seguinte problema: j) falta de controle nas inscrições de restos a pagar;

- 10) **Garantir a liquidação dos Restos a Pagar.** Este indicador tem como proposta sanar o seguinte problema: j) falta de controle nas inscrições de restos a pagar;
- 11) **Estimar tempo para anular os empenhos com demandas não utilizadas.** Este indicador tem como proposta sanar o seguinte problema: e) acúmulo de execuções para o último mês do exercício – gerando desgastes, possíveis erros e retrabalho;
- 12) **Executar a despesa, sendo um empenho para cada termo aditivo contratual.** Este indicador tem como proposta sanar os seguintes problemas: h) dificuldade na consulta e na geração de relatórios nos sistemas de informação utilizados na contabilidade pública; g) falta de controle na gestão dos contratos continuados;
- 13) **Executar a despesa, sendo um empenho para cada apostilamento contratual.** Este indicador tem como proposta sanar os seguintes problemas: h) dificuldade na consulta e na geração de relatórios nos sistemas de informação utilizados na contabilidade pública; g) falta de controle na gestão dos contratos continuados.

Ainda nessa perspectiva de processos internos, foi identificado, por meio de entrevista com a média e a alta gestão, um problema citado de maneira unânime nos discursos: a falta de um sistema de gestão orçamentária, essencialmente devido à dificuldade de gerar relatórios nos programas atuais utilizados pelo SIAFI. Essa carência dificultou ainda mais a visualização, a praticidade e a interpretação das informações, bem como a utilização do BSC em sua forma proposta para este estudo, por meio de leituras mensais.

Por fim, nos desdobramentos dos objetivos estratégicos para a perspectiva aprendizado e crescimento foram incluídos indicadores que geram valor à instituição de forma continuada, pela expertise do uso da ferramenta e pela forma continuada de busca por qualificação, conforme relacionado a seguir:

- 1) **Capacitar, qualificar e requalificar os servidores públicos federais do IFG.** Este indicador tem como proposta sanar o seguinte problema: b) falta de capacitação dos gestores e do envolvidos nos processo orçamentário. Além de contempla ação 4572 – orçamento destinado aos gastos para promover, expandir e

estruturar a capacitação, a qualificação e a requalificação, com a concessão de auxílio financeiro para o servidor do IFG;

- 2) **Apresentar e verificar o desempenho orçamentário, além de promover ações de feedback.** Este indicador tem como proposta sanar os seguintes problemas: a) falta de planejamento das demandas para elaboração da PLOA; c) executar por executar apenas para evitar a devolução do orçamento; d) falta de comunicação na gestão orçamentária; e) acúmulo de execuções para o último mês do exercício, gerando desgastes, possíveis erros e retrabalho;
- 3) **Apoiar a capacitação de recursos humanos (RH) da educação profissional.** Contempla a ação 6358 – orçamento destinado aos gastos para o programa para ofertar vagas de educação profissional para jovens e adultos, articulada com a elevação de escolaridade, e realizar processos de reconhecimento de saberes e certificação profissional;
- 4) **Promover e fomentar a formação técnica, a produção e a qualificação profissional e a difusão audiovisual – TC.** Contempla a ação 20ZF. Apesar de existir um registro na execução do orçamento, conforme detalhado no quadro de detalhamento da despesa, ver Apêndice H, as informações para os objetivos específicos desse programa não foram disponibilizadas no relatório de Gestão 2013.

Para a perspectiva aprendizado e crescimento foi criado um indicador novo: reuniões realizadas no ano. Propõe-se o agendamento de reuniões mensais com a Pró-reitora de Administração, com os contadores e com os gerentes de administração de cada Campus em períodos estratégicos da execução do orçamento, sendo: em janeiro para empenho total, em agosto para averiguar a liquidação mensal *versus* a previsão para o ano e para possíveis anulação e realocação de recurso. Além disso, busca verificar se as despesas de investimentos (aquisições) foram todas empenhadas. Por fim, a última reunião, em dezembro, para verificar se todas as despesas inutilizadas foram anuladas, para que sejam inscritos em Restos a Pagar somente as despesas com previsões corretas.

Diante do modelo proposto de BSC como ferramenta de gestão orçamentária, de mapa estratégico orçamentário com os objetivos orçamentários, bem como de seus desdobramentos, para o processo de implantação é importante mapear os desafios e as barreiras de entrada para que se possa propor mudanças. Desse modo, na seção a seguir procurou-se averiguar quais seriam esses desafios, que serão mostrados e analisados para um futuro plano de implementação.

#### **4.5 DESAFIOS PARA A IMPLEMENTAÇÃO DO *BALANCED SCORECARD* NA GESTÃO ORÇAMENTÁRIA DO IFG**

Os resultados da pesquisa de campo relativos à etapa da pesquisa quantitativo-descritiva estão apresentados neste capítulo, em conformidade com as categorias temáticas elaboradas no método de pesquisa, que se propuseram a responder os objetivos específicos deste estudo, quais sejam:

- 1ª- importância do uso do BSC no orçamento público para os gestores;**
- 2ª- estrutura de implementação do BSC;**
- 3ª- porque o BSC pode contribuir na gestão orçamentária;**
- 4ª- como o BSC pode contribuir na gestão orçamentária.**

O entendimento das informações contidas em cada categoria temática tem origem nas respostas dos questionários aplicados na alta e na média gestão do IFG. Este tópico procura demonstrar os desafios para a implementação do *Balanced Scorecard* na gestão orçamentária do IFG, atendendo ao objetivo geral desta pesquisa.

Os dados coletados do questionário são apresentados por meio de representações gráficas, tabelas, resultados da análise de frequência, da classe modal, da média e do desvio padrão, em conformidade com a escala Likert aplicada, e por textos explicativos e conclusivos.

A representação gráfica foi utilizada para evidenciar de forma mais clara e didática os resultados da pesquisa como um todo, ou seja, considerando os dados coletados nos dez campi em atividade e em três deles ainda em fase final de implantação, bem como na Reitoria.

Assim sendo, para cumprimento do segundo objetivo específico, que consiste em identificar a importância do uso do BSC no orçamento público para os gestores

do IFG relacionado à primeira categoria temática - **importância do uso do BSC no orçamento público para os gestores**, seguem as respectivas análises.

Nessa categoria foram agrupadas as respostas às questões 2, 9 e 12, devido ao fato de elas se referirem ao assunto abordado. As questões estão dispostas no Apêndice C, e apresentadas a seguir:

2- Executar o BSC na gestão do orçamento em conflito com a estrutura existente de poder. Ou seja, o não apoio dos gestores pode levar ao fracasso da implantação do BSC.

9- Incapacidade de gerar convicção sobre a importância da implantação do BSC na gestão orçamentária do IFG. Ou seja, a incapacidade de convencer os envolvidos no processo da eficácia da ferramenta pode levar ao fracasso da execução do BSC.

12- Falta de suporte para a implantação do BSC na gestão orçamentária do IFG por parte da cúpula administrativa. Ou seja, a falta de apoio dos gestores, de forma contínua, pode comprometer a implantação do BSC.

Essas questões são relativas à importância do apoio da alta gestão para o processo de implantação do BSC, da capacidade de multiplicar essa importância para os envolvidos e da garantia do suporte continuado nesse processo. Essas indagações estão intrinsicamente relacionadas, pois se os gestores estão envolvidos no processo de implantação do BSC e acreditam na ferramenta são capazes de argumentar em busca de aliados e de novos multiplicadores que compartilhem e entendam a importância da gestão continuada.

Nesse contexto, Luzio (2010, p. 78) afirma que as mudanças importantes exigem envolvimento das equipes responsáveis, pois uma operação que não conta com o apoio dos gestores não provoca a ruptura necessária. Logo, a mobilização para um processo de implementação de mudanças só é possível por meio de uma forte liderança executiva.

Com relação à compreensão da importância do uso do *Balanced Scorecard* como ferramenta de gestão orçamentária pelos gestores da alta e média gestão do IFG, observadas nas questões 2, 9 e 12, obteve-se 90,91%, 78,79%, 90,91%, respectivamente, das respostas nas escalas de “concordo” e “concordo totalmente”, conforme demonstrado na Tabela 2.

Tabela 2: Importância do uso do BSC no orçamento público para os gestores

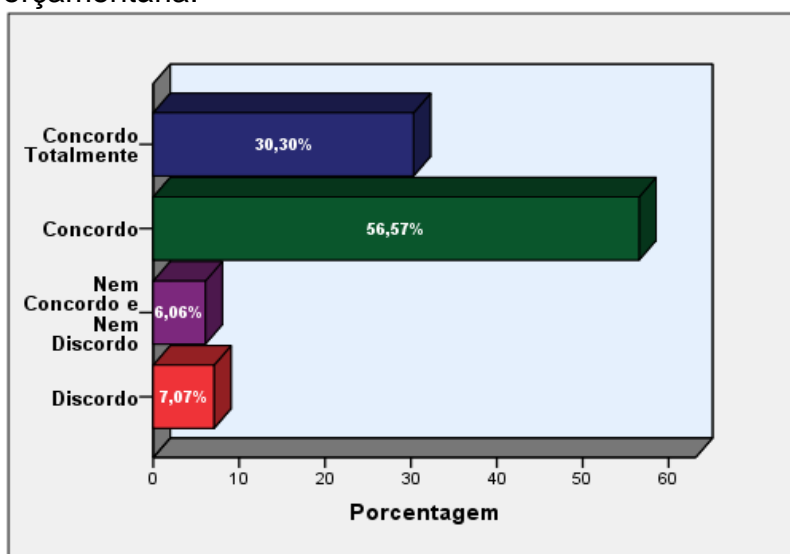
Classes	Respondentes	Discordo		Não concordo e nem concordo		Concordo		Média	Moda	Desvio padrão
		totalmente	Discordo	discordo	Concordo	totalmente				
Questão 02	33	-	6,06%	3,03%	60,61%	30,30%	4,15	4	0,755	
Questão 09	33	-	9,09%	12,12%	51,52%	27,27%	3,97	4	0,883	
Questão 12	33	-	6,06%	3,03%	57,58%	33,33%	4,18	4	0,769	
Grupo	99	-	7,07%	6,06%	56,57%	30,30%	4,10	4	0,802	

Fonte: Pesquisa Descritivo-Quantitativa, 2014.

Dessa forma, pode-se analisar que a moda, ou seja, a escala com maior frequência das respostas está alocada na escala “concordo”, representada pelo valor 4. Além disso, há uma alta convergência nas respostas representadas pelas médias com valores superiores a 4, contemplando as escalas de concordância representadas por 4 e 5, exceto na questão 9, cuja a média ficou em 3,97, significando que há uma proximidade para essas escalas de concordância. Igualmente, percebe-se que os desvios padrões apresentaram valores baixos, comprovando haver uma proximidade das respostas em relação à média.

Conseqüentemente, essa análise se reflete para o grupo de questões que representam a categoria temática, que contempla uma média de 4,10 caracterizando-a para a escala de concordância, como demonstrado na classe modal, além de manter no desvio padrão a proximidade das respostas com a média. Logo, evidencia-se o valor de 86,87% nas escalas de “concordo” e “concordo totalmente”, confirmando que os gestores do IFG consideram o BSC importante para a gestão orçamentária, conforme demonstrado no Gráfico 1.

**GRÁFICO 1:** Importância do uso do *Balanced Scorecard* como ferramenta de gestão orçamentária.



Fonte: Pesquisa Descritivo-quantitativa, 2014.



Para cumprimento do terceiro objetivo específico, que consiste em identificar como o BSC poderia ser implementado na organização relacionado à segunda categoria temática – **estrutura da implementação do BSC na gestão do orçamento do IFG** –, seguem as respectivas análises.

Nessa categoria foram agrupadas as respostas das questões 1, 6, 7 e 11, devido ao fato de elas esboçarem o assunto abordado. As questões estão dispostas no apêndice C e são apresentadas a seguir:

1 – Incapacidade de gerenciar a resistência interna à mudança, ou seja, não vencer a resistência à implantação do BSC na gestão orçamentária do IFG pode levar ao fracasso da implantação do BSC.

6- Falta de comprometimento com os objetivos estratégicos ou com os planos de ações, ou com as reuniões para apresentação dos resultados.

7- Não ter orientações adequadas, ou seja, não ter um modelo para orientar os esforços de execução dos planos de ações pode levar ao fracasso da implantação do BSC.

11- Recursos insuficientes para executar o BSC na gestão do orçamento. Ou seja, a falta de um bom sistema de informação e a falta de pessoal treinado pode levar ao fracasso da execução do BSC.

Essas questões estão essencialmente relacionadas às demandas estruturais de implementação do *Balanced Scorecard*, tais como: capacidade de gerenciar as resistências às mudanças; comprometimento com os objetivos; das orientações adequadas; recursos de execução e apoio, como um sistema de informação; e, por fim, recursos humanos com a formação de pessoal treinado e capacitação.

Luzio (2010, p. 111, 129-130) confirma que existem categorias que podem representar fatores críticos para a realização das mudanças, entre elas conhecimento, capital humano e organizacional; recursos financeiros, materiais, tecnológicos e instalações; e choques internos e externos.

Com relação à compreensão da estrutura de implementação do *Balanced Scorecard* como ferramenta de gestão orçamentária pelos gestores da alta e média gestão do IFG, observadas nas questões 1, 6, 7 e 11, obteve-se 81,82%, 66,67%, 87,88% e 90,91%, respectivamente, das respostas nas escalas de “concordo” e “concordo totalmente”, conforme demonstrado na Tabela 3.

Tabela 3: Estrutura da implementação do BSC

Classes	Respondentes	Discordo		Não concordo e nem		Concordo		Média	Moda	Desvio padrão
		totalmente	Discord	discord	Concord	totalmente				
Questão 01	33	-	15,15%	3,03%	54,55%	27,27%	3,94	4,00	0,966	
Questão 06	33	-	12,12%	21,21%	57,58%	9,09%	3,64	4,00	0,822	
Questão 07	22	-	6,06%	6,06%	69,70%	18,18%	4,00	4,00	0,707	
Questão 11	33	-	3,03%	6,06%	51,52%	39,39%	4,27	4,00	0,719	
Grupo	132	-	9,09%	9,09%	58,33%	23,48%	3,96	4,00	0,833	

Fonte: Pesquisa descritivo-quantitativa, 2014.

Dessa forma, pode-se analisar que a “moda”, ou seja, a escala com maior frequência de respostas, está alocada na escala “concordo”, representada pelo valor 4. Além de haver uma alta convergência nas respostas representadas pelas médias com valores igual e superior a 4, contemplando as escalas de concordância representadas pelos valores 4 e 5. Há, ainda, dois valores próximos a 4, significando que há uma proximidade entre essas escala de concordância. Igualmente, percebe-se que os desvios padrões apresentaram valores baixos, comprovando uma proximidade das respostas em relação à média.

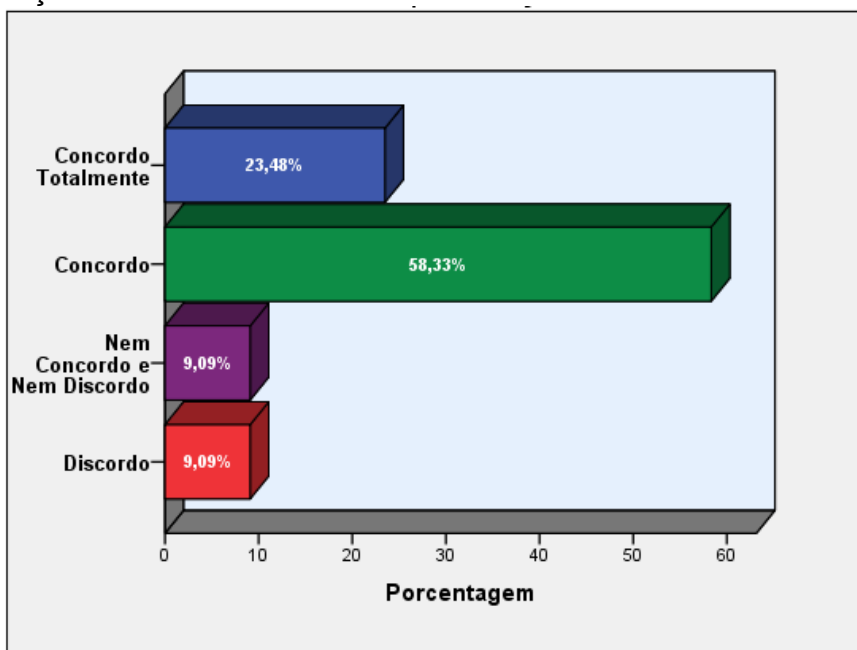
Conseqüentemente, as análises das questões 1, 6, 7 e 11 que apresentaram um resultado na escala de concordância refletem o resultado do grupo que representa a categoria temática **estrutura da implementação do BSC na gestão orçamentária**. Esse fato fica comprovado com a apresentação da média do grupo no valor de 3,96, caracterizado com uma proximidade para a escala de concordância. Entretanto, com a indicação do valor 4 atribuído para a escala “concordo”, fica delimitada a escala de concordância evidenciada na classe modal ou na “moda”.

Ademais, a concepção do desvio padrão para o grupo, com o valor de 0,833, pode ser considerado um valor baixo. Isso significa que há uma leve dispersão das respostas em relação à média. Conforme Doane e Seward (2008, p. 133), se todas as observações tiverem valores iguais à média o desvio será igual à zero, isto é, não existe variação; quanto mais próximos estiverem os valores da média, mais o desvio padrão tende a ser zero e, portanto, quanto mais discrepantes forem as respostas maior será o valor do desvio padrão.

Desse modo, evidencia-se, no Gráfico 2, o valor de 81,81% nas escalas de “concordo” e “concordo totalmente”, confirmando que os gestores do IFG consideram importantes questões estruturais como: gerenciar a resistência interna, comprometimento com os objetivos estratégicos, plano de implementação adequado

e da disposição de recursos suficientes, como pessoal treinado e um bom sistema de informação.

**GRÁFICO 2:** Estrutura de implementação do BSC como ferramenta de gestão orçamentária.



Fonte: Pesquisa descritivo-quantitativa, 2014.

O quarto objetivo específico consiste em identificar como e por que o *Balanced Scorecard* pode contribuir como ferramenta de gestão orçamentária relacionado às categorias temáticas: **por que e como o BSC pode contribuir na gestão orçamentária.**

Nessas categorias foram agrupadas as respostas das questões da seguinte forma: para a categoria **por que o BSC pode contribuir na gestão orçamentária**, questões 3, 4, 8, e 10; para a categoria **como o BSC pode contribuir na gestão Orçamentária**, questão 5. A seleção das questões para o agrupamento se deu devido ao fato de elas esboçarem o assunto abordado por cada categoria. As questões estão dispostas no apêndice C e são apresentadas a seguir.

Para a categoria temática **por que o BSC pode contribuir na gestão orçamentária:**

3- Compartilhamento deficiente ou inadequado de informações entre as pessoas, ou entre os Campi, ou entre os responsáveis pela execução na gestão orçamentária. Ou seja, a falta de clareza das informações, dos objetivos, dos indicadores e das metas do orçamento público do IFG pode levar ao fracasso da implantação do BSC.

4- Comunicação confusa de responsabilidade, ou seja, a não identificação, de forma clara, de quem irá executar as atividades pode levar ao fracasso da implantação do BSC.

8- Falta de entendimento da função da estrutura e do processo de execução do BSC no controle orçamentário do IFG. Ou seja, a falta de compressão da importância da contribuição de cada um no processo de execução do BSC no controle do orçamento público do IFG.

10- Falta de incentivos ou incentivos inadequados para dar suporte aos objetivos de execução. Ou seja, a falta de apoio de todas as áreas e departamentos no cumprimento dos objetivos orçamentários pode levar ao fracasso da execução do BSC.

Para categoria temática **como o BSC pode contribuir na gestão Orçamentária:**

5- Estratégia vaga ou deficiente. Ou seja, os objetivos estratégicos orçamentários nas quatro perspectivas do BSC estão inadequados.

Essas questões abordam aspectos que buscam explicar por que e como o BSC pode contribuir na gestão orçamentária do IFG. No primeiro aspecto, essas questões apresentam como resultado das respostas coletadas na pesquisa de campo que o BSC contribui para o compartilhamento eficiente das informações, ou seja, para comunicar a estratégia; para a clareza na definição das responsabilidades, para a compreensão da contribuição de cada um no processo de execução e controle do orçamento e para o envolvimento de todas as áreas no cumprimento e no controle dos objetivos.

Kaplan e Norton (2008, p. 5) constataram diversas finalidades do uso do *Balanced Scorecard* entre empresas com sistema formal da execução da estratégia, sendo elas: traduzir a estratégia, gerenciar iniciativas estratégicas, alinhar unidades organizacionais com a estratégia, comunicar a estratégia, avaliar a estratégia e atualizar a estratégia.

Para o segundo aspecto, as respostas da questão 5 apresentam como resultado a adequação dos objetivos estratégico-orçamentários dentro das quatro perspectivas do BSC, sendo esta a forma como essa ferramenta contribui na gestão orçamentária. Para tanto, foi elaborado o mapa estratégico orçamentário do IFG, que fornece a representação visual desses objetivos estratégico-orçamentários alocados

em conformidade com as perspectivas financeira; clientes, sociedade e/ou mantenedora; processos internos e aprendizados e crescimento.

Assim, o mapa é a representação visual da estratégia. Conforme descrevem Kaplan e Norton (2004, p. 55-57), em uma única página é possível visualizar como os objetivos integram-se e combinam-se nas quatro perspectivas. Além de ilustrar a relação de causa e efeito que conecta os resultados almejados e de identificar as competências específicas dos ativos intangíveis necessários para o desempenho nos processos críticos.

Para explicar **por que** o BSC pode contribuir na gestão orçamentária foram observadas as respostas dos gestores da média e alta gestão do IFG nas questões 3, 4, 8 e 10, que apresentaram como resultado os percentuais de 87,88%, 87,88%, 75,76% e 96,97%, respectivamente, das respostas nas escalas “concordo” e “concordo totalmente”, conforme demonstrado na Tabela 4.

**Tabela 4: Por que o BSC pode contribuir na gestão orçamentária**

Classes	Respondente	Discordo totalmente	Não concordo e nem		Concordo totalmente	Média	Moda	Desvio padrão	
			Discordo	discordo					
Questão 03	33	-	3,03%	9,09%	57,58%	30,30%	4,15	4,00	0,712
Questão 04	33	-	3,03%	9,09%	72,73%	15,15%	4,00	4,00	0,612
Questão 08	22		12,12%	12,12%	60,61%	15,15%	3,79	4,00	0,857
Questão 10	33	-	-	3,03%	69,70%	27,27%	4,24	4,00	0,502
Grupo	132	-	4,55%	8,33%	65,15%	21,97%	4,05	4,00	0,697

Fonte: Pesquisa descritivo-quantitativa, 2014.

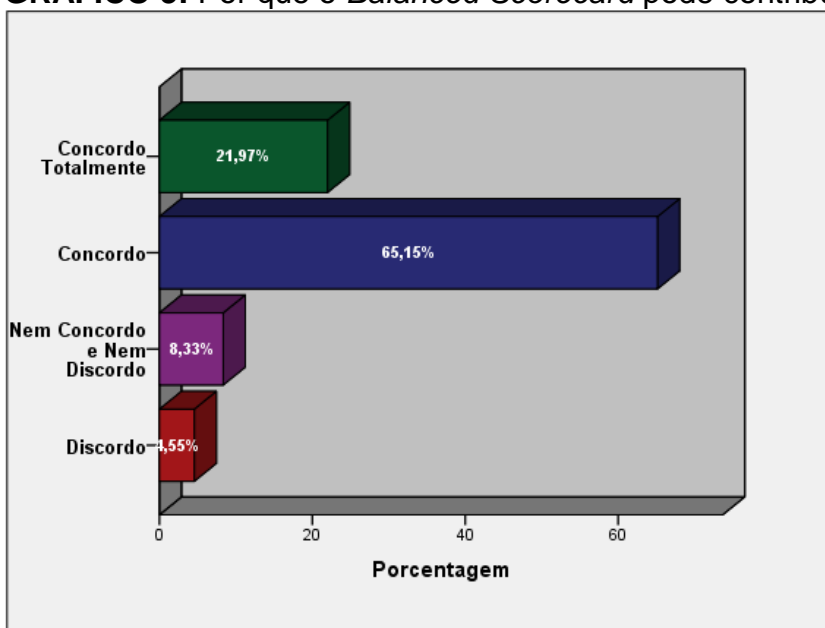
Pode-se analisar que a “moda”, ou seja, a escala com maior frequência das respostas, está alocada na escala “concordo”, representada pelo valor 4. Além disso, há uma alta convergência nas respostas representadas pelas médias com valores superiores ou igual a 4, contemplando as escalas de concordância representadas por 4 e 5, exceto na questão 08, em que a média ficou em 3,79. Isso significa que há uma proximidade para essas escalas de concordância. Da mesma forma, percebe-se que os desvios padrões apresentaram valores baixos, mostrando uma proximidade das respostas em relação à média.

Conseqüentemente, as análises das questões 3, 4, 8 e 10, que apresentaram um resultado na escala de concordância, refletem o resultado do grupo que representa a categoria temática **por que o BSC pode contribuir na gestão orçamentária**. Esse fato fica comprovado com a apresentação da média do grupo no valor de 4,05, caracterizando-a para a escala de concordância, outra vez

demonstrada na classe modal com mais frequência na escala “concordo”, com o valor 4 atribuído a ela. Ademais, mantém no desvio padrão a proximidade das respostas à média, com o valor de 0,697, significativamente baixo, constituindo uma leve dispersão das respostas.

Igualmente, evidencia-se o valor de 87,12% nas escalas “concordo” e “concordo totalmente”, confirmando que os gestores do IFG concordam que o BSC contribui na gestão orçamentária porque compartilha, de forma eficiente, as informações, ou seja, porque: comunica a estratégia; traz clareza na definição das responsabilidades; mostra a contribuição de cada um no processo de execução e controle do orçamento; e envolve todas as áreas no cumprimento e controle dos objetivos. Esse resultado está demonstrado no Gráfico 3.

**GRÁFICO 3:** Por que o *Balanced Scorecard* pode contribuir na gestão orçamentária.



Fonte: Pesquisa descritivo-quantitativa, 2014.

Em continuidade ao cumprimento do quarto objetivo específico, temos a apresentação do resultado das respostas pelos gestores da alta e média gestão do IFG, para a categoria temática de como o BSC pode contribuir na gestão orçamentária quando confrontado com a assertiva negativa de que a estratégia é vaga ou deficiente. Ou seja, os objetivos estratégico-orçamentários nas quatro perspectivas do BSC estão inadequados.

De tal modo, essa análise foi observada na questão 5, em que se obteve uma média de 2,21 das respostas, demonstrando uma proximidade às escalas “discordo” e “discordo totalmente”. Portanto, comprova-se essa zona de discordância na classe

modal com mais frequência, delimitando-se o valor 2 representando a escala “discordo”. Além de evidenciar a proximidade das respostas em relação à média com o valor de 0,858 de desvio padrão, considerado baixo, houve uma baixa dispersão das respostas, conforme demonstrado na Tabela 5.

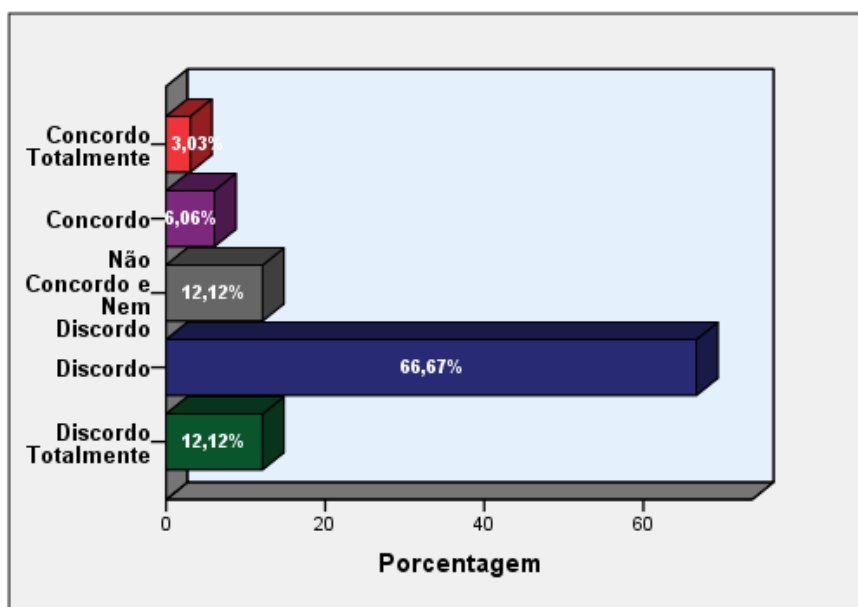
**Tabela 5: Como o BSC pode Contribuir na Gestão Orçamentaria**

Classes	Valor
Média	2,21
Moda	2
Desvio padrão	0,858
Casos	33

Fonte: Pesquisa descritivo-quantitativa, 2014.

Igualmente, evidencia-se o valor de 78,79% nas escalas “discordo” e “discordo totalmente”, confirmando que os gestores do IFG discordam que a estratégia orçamentária é vaga ou deficiente e que os objetivos estratégico-orçamentários nas quatro perspectivas do BSC são inadequados. Portanto, o mapa estratégico-orçamentário e seus desdobramentos, apresentados como modelo de proposição do *Balanced Scorecard* para a gestão orçamentária, são considerados adequados, sendo perceptível sua aceitabilidade e as possibilidades de sua aplicação. Esse resultado está demonstrado no Gráfico 4.

**GRÁFICO 4:** Como o *Balanced Scorecard* contribui na gestão orçamentária.



Fonte: Pesquisa descritivo-quantitativa, 2014.

Diante das informações contidas nas análises apresentadas nas categorias temáticas, conforme representadas na Tabela 6, procedeu-se ao cumprimento do

objetivo geral de identificar quais os desafios da implementação do *Balanced Scorecard* na gestão orçamentária.

**Tabela 6: Desafios para implantação do BSC na gestão orçamentária**

Categoria temática	Discordo totalmente	Discordo	Não concordo e nem discordo	Concordo	Concordo totalmente	Média	Moda	Desvio padrão
Importância do uso do BSC no orçamento público para os gestores	-	7,07%	6,06%	56,57%	30,30%	4,10	4,00	0,802
Estrutura da implementação o BSC	-	9,09%	9,09%	58,33%	23,48%	3,96	4,00	0,833
Porque o BSC pode contribuir na gestão Orçamentária	-	4,55%	8,33%	65,15%	21,97%	4,05	4,00	0,697
Como o BSC pode contribuir na gestão Orçamentária	12,12%	66,67%	12,12%	6,06%	3,03%	2,21	2,00	0,858

Fonte: Pesquisa descritivo-quantitativa, 2014.

Ficaram identificados, nas respostas dos gestores da alta e média gestão do IFG, contidas na primeira, segunda e terceira categoria temática, os níveis de concordância em 86,87% 81,81%, 87,12%, respectivamente, nas escalas “concordo” e “concordo totalmente”.

Já para a última categoria, tem-se 78,79% para as escalas “discordo” e “discordo totalmente”. A discordância se deve ao sentido negativo da questão apresentada, que indagava se os objetivos e as metas eram inadequados. Assim, traduzindo esse número para uma assertiva positiva, significa que os gestores concordam que os objetivos e as metas são adequados.

Com isso, conclui-se que os principais desafios para a implementação do *Balanced Scorecard* no Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia de Goiás estão envolvidos com questões de importância da ferramenta, de estrutura de implementação e de como e por que o BSC pode contribuir na gestão orçamentária. Dessa forma, os principais resultados identificados são:

- questões de importância: assegurar-se da aprovação dos gestores do IFG devido ao entendimento da importância da aplicabilidade do BSC para gerir e controlar o orçamento público;
- questões de estrutura: dispor de líderes e de multiplicadores capacitados, gerir a resistência interna, promover o comprometimento com os objetivos,



elaborar um plano de implementação com a definição das responsabilidades, promover o treinamento e implantar um sistema de apoio à informação;

- questões de como o BSC pode contribuir na gestão orçamentária: compor-se de objetivos estratégicos e de seus desdobramentos adequados à instituição;
- questões de por que o BSC pode contribuir: provar a contribuição do BSC na gerência do orçamento por meio da leitura dos indicadores de desempenho, bem como do realinhamento para os possíveis desvios às metas.

Outrossim, analisando as questões separadamente, conforme demonstrado na Tabela 7, pode-se observar que assuntos com maiores proporções de concordância às limitações do processo de implantação do BSC na gestão orçamentária são notadas nas questões 2, 11 e 12, com níveis de concordância de 90,91% para as três nas escalas “concordo e “concordo totalmente”, especialmente na questão 10, contando o maior nível de concordância como o percentual de 96,97% e um desvio significativamente baixo de 0,502. Além disso, todas, exceto a questão 5, estão delimitadas à classe modal de valor 4 atribuído à escala “concordo”.

Quanto à questão 5, esta se encontra delimitada pela classe modal 2 para a escala “discordo”. A discordância, como já explicado, se deve à assertiva apresentada de forma negativa para indagar se os gestores consideram a estratégia vaga ou deficiente na maneira apresentada no mapa estratégico do IFG. Logo, com o resultado para as escalas de discordância entende-se que a estratégia e seus objetivos não são inadequados e, portanto, são adequados à instituição. Esse resultado também pode ser observado na Tabela 7.

**Tabela 7: Desafios para implantação do BSC na gestão orçamentária**

Classes	Discordo totalmente	Discordo	Não concordo e nem concordo		Concordo totalmente	Média	Moda	Desvio padrão	Escalas de concordância
			discordo	Concordo					
Questão 01	-	15,15%	3,03%	54,55%	27,27%	3,94	4	0,966	81,82%
<b>Questão 02</b>	-	6,06%	3,03%	60,61%	30,30%	4,15	4	0,755	<b>90,91%</b>
Questão 03	-	3,03%	9,09%	57,58%	30,30%	4,15	4	0,712	87,88%
Questão 04	-	3,03%	9,09%	72,73%	15,15%	4,00	4	0,612	87,88%
Questão 05	12,12%	66,67%	12,12%	6,06%	3,03%	2,21	2	0,858	78,79%
Questão 06	-	12,12%	21,21%	57,58%	9,09%	3,64	4	0,822	66,67%
Questão 07	-	6,06%	6,06%	69,70%	18,18%	4,00	4	0,707	87,88%
Questão 08	-	12,12%	12,12%	60,61%	15,15%	3,79	4	0,857	75,76%
Questão 09	-	9,09%	12,12%	51,52%	27,27%	3,97	4	0,883	78,79%
<b>Questão 10</b>	-	-	3,03%	69,70%	27,27%	4,24	4	0,502	<b>96,97%</b>
<b>Questão 11</b>	-	3,03%	6,06%	51,52%	39,39%	4,27	4	0,719	<b>90,91%</b>
<b>Questão 12</b>	-	6,06%	3,03%	57,58%	33,33%	4,18	4	0,769	<b>90,91%</b>

Fonte: Pesquisa descritivo-quantitativa, 2014.

As questões destacadas abordam a importância da concordância da alta gestão, da estrutura existente de poder na aplicação do BSC (questão 02); da disponibilização dos recursos adequados – pessoal treinado e sistema de apoio às informações (questão 11); do provimento de apoio e suporte para a implantação, bem como sua continuidade (questão 12). E, por último, em destaque, a questão 10, de disposição do apoio de todas as áreas envolvidas no processo orçamentário, em cumprimento aos objetivos estratégicos.

Nesse contexto, Kaplan e Norton (2000, p. 375) destacam sete principais desafios que podem levar ao fracasso a implementação do *Balanced Scorecard*, sendo eles: a falta de comprometimento da alta gestão; o envolvimento de poucas pessoas; o não envolvimento de todos os gestores no processo, sendo encastelado no topo; o processo de desenvolvimento muito longo, como o projeto de mensuração de ocasião única; o tratamento do *Balanced Scorecard* como projeto da área de sistemas; a contratação de consultores inexperientes; a implementação do BSC apenas para fins de remuneração.

Dos desafios apresentados por Kaplan e Norton (2000) foram identificados, neste estudo de caso, três deles. Entre eles os que foram destacados com maior frequência de concordância entre as repostas, sendo dois identificados como a concordância da alta gestão e o apoio e suporte continuado, descritos por Kaplan e Norton (idem, p. 375) como a falta de comprometimento da alta gestão. A questão 10 apresentou 96.97%, quase a unanimidade das respostas, quanto ao

envolvimento de todas as áreas, descritas pelos autores como o envolvimento de poucas pessoas.

Portanto, na proposição de implantação do BSC orçamentário para mudar a realidade atual na forma de gerir orçamento, os gestores devem primeiro orientar os esforços organizacionais para os desafios identificados. Uma das primeiras mudanças é a forma de análise de desempenho organizacional do IFG, realizada anualmente ao término do exercício financeiro pelo relatório de gestão. Dessa forma, excluem as possibilidades de ações de alinhamento e realinhamento à missão social devido ao encerramento do exercício financeiro, caracterizando-se apenas como relatório de prestação de contas.

Entretanto, para mudar essa realidade é preciso identificar os desafios de implementação do BSC na gestão orçamentária do IFG e possibilitar aos gestores um plano de ação para sanar e superar essas limitações nessa fase inicial do processo de mudanças. A partir da aplicação dessa ferramenta, por meio de medições mensais, a metodologia propõe uma atuação em curto prazo nos scores críticos, realinhando-os à meta a longo prazo, com o desenvolvimento e o aprimoramento da estratégia, fazendo-se cumprir a missão social da Instituição perante a sociedade e a mantenedora.

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

A implementação do *Balanced Scorecard* na gestão orçamentária de uma instituição autárquica, bem como os desafios encontrados nesse processo de introdução de mudanças organizacionais, projeta este trabalho. A busca de informações sobre este tema para a apresentação de um modelo ao Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia de Goiás (IFG) leva a resultados conclusivos da problemática e dos objetivos da pesquisa realizada, relatados nesta seção., além de também apresentar algumas recomendações para pesquisas futuras, de forma a contribuir com a instituição estudada.

As considerações a seguir apresentadas observam a questão central da pesquisa, tendo se configurado com o objetivo geral, que, no exercício de sua competência, valeu-se também do cumprimento dos pontos complementares que o subsidiou, apresentados como objetivos específicos.

Dessa forma, na busca do cumprimento desses objetivos, foram realizadas pesquisas com abordagens qualitativas e quantitativas, com objetivos exploratórios e descritivos, respectivamente. Na exploratória, também se ateu à finalidade aplicada com a proposta de implantação do BSC como ferramenta de gestão orçamentária.

Nesse contexto, o procedimento adotado para a análise dos dados qualitativos consistiu na análise de conteúdo e na análise de conteúdo por categoria temática. Já os dados quantitativo-descritivos foram submetidos à análise de conteúdo por categórica temática e à análise estatística.

As categorias temáticas estabelecidas para os dados qualitativos foram: construção da metodologia do *Balanced Scorecard*; principais problemas no processo orçamentário do IFG; e indicadores, metas e ações de feedback.

As categorias temáticas estabelecidas para os dados quantitativos foram: a importância do uso do BSC no orçamento público para os gestores; a estrutura da implementação do BSC; por que e como o BSC pode contribuir na gestão orçamentária.

Desse modo, no sentido de atender ao primeiro objetivo específico de construir o BSC e o mapa estratégico para a instituição escolhida para o presente estudo de caso, diante da metodologia de *Balanced Scorecard* apresentada por

seus criadores, Kaplan e Norton, de alguns modelos utilizados em instituições públicas, essencialmente as instituições de ensino, apresentadas por pesquisas científicas e pelos resultados das entrevistas realizadas com a média e a alta gestão do IFG e pelas análises da pesquisa documental, foi desenvolvido o Mapa Orçamentário do IFG e seus *Scorecards*.

Nesse modelo foram adaptados os indicadores de desempenho já utilizados pelo IFG demonstrados no relatório de gestão anual e foram criados novos indicadores de desempenho, os quais buscam, essencialmente, a maximização dos recursos orçamentários de maneira eficaz, eficiente e com efetividade.

O mapa orçamentário e o BSC desenvolvidos como propostas de implantação contemplam todos os programas finalísticos e os programas de trabalhos orçamentários aprovados na Lei Orçamentária Anual (LOA), que foram transformados em objetivos estratégicos e nos novos *scorecards* balanceados que foram criados. Assim, torna-se possível um efetivo controle das atividades, das tarefas e das ações, por meio de ciclo de programa – objetivo – medida de desempenho – avaliação e ações de feedback, desse modo sendo eficaz.

Quanto à eficiência, esta é perceptível na perspectiva processos internos, nos treze indicadores criados para sanar os principais problemas encontrados na gestão orçamentária, e ao proporcionar a busca pela melhoria contínua. Ainda, é possível percebê-la na relação de causa e efeito, abordando a perspectiva aprendizado e crescimento, que também contribuiu como um indicador novo, relacionado aos procedimentos de ações corretivas para os problemas detectados. Enfim, toda essa sistemática evidencia o cumprimento da missão social da instituição e, conseqüentemente, alcança-se a efetividade.

Desse modo, depreenderam-se as categorias temáticas qualitativas: com a construção do mapa orçamentário, com a elaboração do BSC orçamentário e de suas respectivas metas e ações de feedback; com a identificação de nove problemas; e pela criação de quatorze novos indicadores de desempenho e controle como proposta de ações corretivas para sanar ou minimizar problemas identificados.

Na concepção do segundo objetivo específico – identificar se os gestores do IFG consideram o *Balanced Scorecard* (BSC) importante para a gestão orçamentária –, por meio de pesquisa quantitativo-descritiva por categoria temática obteve-se um

resultado de 86,87% nas escalas “concordo” e “concordo totalmente”, confirmando que os gestores do IFG consideram o BSC importante para a gestão orçamentária.

Na busca de se fazer cumprir o terceiro objetivo específico – identificar como o BSC poderia ser implementado no IFG –, por meio de pesquisa quantitativo-descritiva por categoria temática, obteve-se um resultado de 81,81% nas escalas “concordo” e “concordo totalmente”, confirmando que os gestores do IFG consideram fundamentais questões estruturais como: gerenciar a resistência interna; comprometer-se com os objetivos estratégicos; plano de implementação adequado; recursos suficientes, como pessoal treinado; e um bom sistema de informação.

Por fim, no cumprimento do último objetivo específico – **como e por que o BSC pode contribuir como ferramenta orçamentária** –, por meio de pesquisa quantitativo-descritiva por categoria temática. Assim, no que se refere ao aspecto de **por que o BSC pode contribuir**, obteve-se um resultado de 87,12% nas escalas “concordo” e “concordo totalmente”, confirmando que os gestores do IFG entendem que o BSC contribui na gestão orçamentária porque compartilha eficientemente as informações, ou seja, porque comunica a estratégia; traz clareza na definição das responsabilidades, traz a compreensão da contribuição de cada um no processo de execução e controle do orçamento; e envolve todas as áreas no cumprimento e controle dos objetivos.

Em continuidade ao cumprimento desse objetivo específico, agora com a explicação provocada nos gestores da alta e média gestão do IFG, **em como o BSC pode contribuir** na gestão orçamentária quando confrontados com assertiva negativa de que a estratégia é vaga ou deficiente. Ou seja, os objetivos estratégicos orçamentários, nas quatro perspectivas do BSC, são inadequados?

Obteve-se como resultado 78,79% nas escalas “discordo” e “discordo totalmente”, confirmando que os gestores do IFG discordam que a estratégia orçamentária é vaga ou deficiente e que os objetivos estratégico-orçamentários nas quatro perspectivas do BSC são inadequados. Portanto, o mapa estratégico orçamentário e seus desdobramentos, apresentados como modelo de proposição do *Balanced Scorecard* para a gestão orçamentária, são considerados adequados, sendo perceptível a sua aceitabilidade e as possibilidades de sua aplicação.

Conseqüentemente, diante do exposto anteriormente, conforme análises das categorias temáticas: a importância do uso do BSC no orçamento público para os gestores; a estrutura da implementação do BSC; como o BSC pode contribuir na gestão orçamentária e por que o BSC pode contribuir na gestão orçamentária. Portanto, atendeu-se ao cumprimento do objetivo geral da pesquisa em identificar quais foram os desafios para a implementação do BSC na gestão orçamentária do IFG.

Nesse sentido, considera-se como principais desafios para a implementação do *Balanced Scorecard* no Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia de Goiás:

- questões de importância: assegurar-se da aprovação dos gestores do IFG devido ao entendimento da importância da aplicabilidade do BSC para gerir e controlar o orçamento público;
- questões de estrutura: dispor de líderes e multiplicadores capacitados, gerir a resistência interna, promover o comprometimento com os objetivos, elaborar um plano de implementação com a definição das responsabilidades, promover o treinamento e implantar um sistema de apoio à informação;
- questões de como o BSC pode contribuir na gestão orçamentária: compor-se de objetivos estratégicos e dos desdobramentos adequados à instituição;
- questões de por que o BSC pode contribuir: provar a contribuição do BSC na gerência do orçamento pela leitura dos indicadores de desempenho, bem como pelo realinhamento para os possíveis desvios às metas.

O roteiro de entrevistas utilizados por Hrebiniak (2008, p. 33-40), utilizado como modelo desta pesquisa adaptado ao orçamento, possibilitou a identificação dos principais obstáculos à implementação bem-sucedida da estratégia. Conforme exposto anteriormente, conclui-se que essas são as barreiras de entrada para a implantação de mudanças, principalmente em se tratando da implantação de um sistema de desempenho organizacional.

Sobretudo, a investigação empírica do fenômeno causado pela introdução de mudanças, no caso em questão a proposição da implantação do *Balanced Scorecard* (BSC) como ferramenta de controle orçamentário, agora com um fato evidenciado. Fica como contribuição para pesquisas futuras a elaboração de um estudo de implantação considerando os desafios aqui apontados.

Ademais, na perspectiva de processos internos, foi identificado, por meio de entrevista com a média e a alta gestão, um problema que foi unanimemente citado nos discursos, a falta de um sistema de gestão orçamentária, essencialmente devido à dificuldade de gerar relatórios dos programas atuais utilizados o SIAFI. Dificulta-se, dessa forma, ainda mais a visualização, a praticidade e a interpretação das informações, bem como a utilização do BSC na forma proposta por este estudo, por meio de leituras mensais, e não anuais, com é feito pela instituição ao final do exercício financeiro para prestação de contas.

Esse fato também foi identificado na pesquisa quantitativa na observação do objetivo específico “identificar como o BSC poderia ser implementado”. Para esse objetivo obteve-se um resultado na escala concordância de 81,81%, confirmando que os gestores do IFG consideram importantes as questões estruturais, destacando o aspecto da disposição de pessoal treinado de um sistema de informação.

Desse modo, esse diagnóstico contribui para o desenvolvimento de pesquisas futuras para a construção de um sistema de informação com base na metodologia do *Balanced Scorecard* para a gestão orçamentária, e nesse caso, também auxiliará no problema da falta de planejamento das demandas para a elaboração da PLOA.

Outro ponto a considerar neste estudo foi a aplicação do BSC em um processo ou setor, no caso em questão no orçamento público, com a concepção de *scorecard departamental* ou *micro-scorecard*. Isso significa dizer que, ao invés de um único mapa para organização, se devem utilizar mapas departamentais alinhados estrategicamente ao mapa organizacional, visto haver limitações bibliográficas no desdobramento do BSC por setores. Portanto, torna-se uma contribuição para pesquisas futuras a utilização do BSC com foco na visão micro, mas com o fim macro. Logo, ao invés de um único mapa estratégico deve-se utilizar mapas departamentais alinhados estrategicamente ao mapa organizacional.



Nesse sentido, em análises às pesquisas científicas, foram encontrados apenas dois estudos que discutem os *scorecards* departamentais: uma trata da implantação do BSC no processo de financiamento bancário de uma construtora localizada no Brasil (ARAÚJO, 2013); a outra aborda a implantação do BSB no departamento de confecção de embalagens de metal e de plástico da empresa Colep, localizada na Alemanha, Portugal e Polônia (GONÇALVES, 2012).

Foram encontradas dificuldades e limitações especialmente no levantamento dos indicadores de desempenho anual apresentados no relatório de gestão 2013, pois algumas informações não eram ainda de domínio público. Consequentemente, não era possível evidenciar, em sua totalidade, esses indicadores, com a aplicação do BSC anual demonstrado nos desdobramentos dos objetivos estratégico-orçamentários apresentados em apêndices. Outro ponto foi o número de respostas obtidas nos questionários, tendo sido apenas 41% de retorno dos questionários enviados. Acredita-se que esse número se deve à greve que a instituição enfrentava no momento da realização da pesquisa de campo.

A presente pesquisa propôs um modelo de sistema de controle orçamentário por meio da ferramenta *Balanced Scorecard*, que permite o controle e o acompanhamento do orçamento em relação à sua execução. Destarte, Matias-Pereira (2012, p. 344) evidencia a importância de gastar o orçamento de forma criteriosa, com base no cumprimento de uma programação, a partir da quantificação de cada projeto ou atividade, sem descuidar da avaliação e da correção dos eventuais desvios.

## REFERÊNCIAS

ARAÚJO, Margarida Silva de. **Implantação do Balanced Scorecard na área de crédito imobiliário**: um estudo de caso na construtora e incorporadora Repasse S.A. Artigo (Curso de MBA em Controller e Gestão de Custos) – Faculdades Alves Faria, Goiânia, 2013.

ASSIS, Luiz Gustavo Bambini de. **Processo legislativo e o orçamento público**: a função de controle do parlamento. 2009. Tese (Doutorado em Direito do Estado) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009.

ASSUMPÇÃO, Márcio José. **Contabilidade Pública**. Curitiba: IESDE Brasil S.A., 2012.

BALANCED SCORECARD INSTITUTE. **Strategic themes** – How are they used and WHY? (2011). Disponível em: [http://www.balancedscorecard.org/portals/0/pdf/Strategic\\_Themes\\_How\\_Are\\_They\\_Used\\_And\\_Why.pdf](http://www.balancedscorecard.org/portals/0/pdf/Strategic_Themes_How_Are_They_Used_And_Why.pdf)>. Acesso em: 18 jul. 2013.

BARNEY, Jay B.; HESTERLY, William S. **Administração estratégia e vantagem competitiva**. Tradução de Miodori Yamamoto, revisão técnica de Pedro Zanni. 3. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2011.

BEBER, Sedinei José Nardelli. **Proposta de uma sistemática de avaliação de desempenho para análise e acompanhamento dos gastos públicos**: uma análise no Rio Grande do Sul. 2007. Tese (Doutorado em Engenharia da Produção) – Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2007.

BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. **Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964**. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L4320.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4320.htm).

BRASIL. **Constituição da Republica Federativa do Brasil**. Texto constitucional de 5 de outubro de 1988, com as alterações adotadas pelas Emendas Constitucionais nº 1/92 a 26/00 e Emendas Constitucionais de Revisão nº1 a 6/94. Brasília: Atual, 2000.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 101, de 4 de maio de 2000**. Brasília: Senado Federal, 2000.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 11.892**, de 29 de dezembro de 2008. Brasília: Senado Federal, 2008.

\_\_\_\_\_. **Projeto de Lei nº 3775**, de 16 de julho de 2008. Brasília.

\_\_\_\_\_. Secretaria de Orçamento Federal. **Manual técnico de orçamento** - MTO. Versão 2013. Brasília, 2012. Disponível em: <[http://www.orcamentofederal.gov.br/informacoes-orientatorias/manual-tecnico/MTO\\_2013\\_4.pdf](http://www.orcamentofederal.gov.br/informacoes-orientatorias/manual-tecnico/MTO_2013_4.pdf)>. Acesso em: 1º ago. 2013.

CHAMON, Edna Maria Querido de Oliveira. **Gestão integrada de organizações**. Rio de Janeiro. Brasport, 2008.

COSTA, Eliezer Arantes. **Gestão Estratégica**. Da empresa que temos para a empresa que queremos. São Paulo: Saraiva, 2007.

COSTA, Giovanni Pacelli Carvalho Lustosa da *et al.* As escolhas públicas orçamentárias federais no PPA 2008-2011: uma análise da perspectiva do modelo principal-agente. **RAP: Revista Brasileira de Administração Pública**, v. 47, n. 5, 2013.

DAYCHOUM, Merhi. **40+8 ferramentas e técnicas de Gerenciamento**. 4. ed. Rio de Janeiro: Brasport, 2012.

DOANE, David P.; SEWARD, Lori E. **Estatística aplicada à Administração e a Economia**. São Paulo: McGraw Hill Brasil, 2008.

EPSTEIN, Marc; MANZONI, Jean-François. Implementing corporate strategy: from tableaux de bord to balanced scorecards. **European Management Journal**, v. 16, n. 2, p. 190-203, 1998.

FARIAS, Sueli *et al.* **O desenvolvimento de um mapa estratégico como ferramenta para comunicação estratégica em uma Instituição pública federal de ensino de Santa Catarina**. 12º congresso da USP de Controladoria e Contabilidade. São Paulo, 26 a 27 julho de 2012. Disponível em: <<http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos122012/294.pdf>>. Acesso em: 22 jul. 2013.

FREIRE, Elias Sampaio. **Direito administrativo: teoria e 1000 questões**. 4. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2004.

FREZATTI, Fabio. **Orçamento empresarial: planejamento e controle gerencial**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

FURTADO, Sebastião Renato. O orçamento público como instrumento de justiça social. **Universo Jurídico**, Juiz de Fora, ano XI, 24 de novembro de 2003. Disponível em: <[http://uj.novaprolink.com.br/doutrina/1583/O\\_ORCAMENTO\\_PUBLICO\\_COMO\\_INSTRUMENTO\\_DE\\_JUSTICA\\_SOCIAL](http://uj.novaprolink.com.br/doutrina/1583/O_ORCAMENTO_PUBLICO_COMO_INSTRUMENTO_DE_JUSTICA_SOCIAL)>. Acesso em: 1º ago. 2013.

GALAS, Eduardo Santos; FORTE, Sérgio Henrique Arruda Cavalcante. Fatores que interferem na implantação de um modelo de gestão estratégica baseado no Balanced scorecard: estudo de caso em uma instituição pública. **Revista de administração Mackenzie**, v. 6, n. 2, 2005.

GHELMAN, Silvio. **Adaptando o *balanced scorecard* aos preceitos da nova gestão pública**. Dissertação (Mestrado em Sistema de Gestão pela Qualidade Total) – Universidade Federal Fluminense, Niterói-RJ, 2006. Disponível em: <[http://xrepo01s.inmetro.gov.br/bitstream/10926/647/1/Ghelman\\_2006.pdf](http://xrepo01s.inmetro.gov.br/bitstream/10926/647/1/Ghelman_2006.pdf)>. Acesso em: 19 mai. 2013.

GIACOMONI, James. **Orçamento público**. 16. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

GIL, Antonio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6. ed. 5. reimpr. São Paulo: Atlas, 2012.

GODINHO, Raul Machareth. **Implantação do Balanced Scorecard no aprimoramento da gestão orçamentária do Inmetro**. Dissertação (Mestrado Profissional em Sistema de Gestão Total da Qualidade) – Universidade Fluminense, Niterói, 2005.

GONÇALVES, Ana Miguel Oliveira da Costa. **Balanced scorecard and demand standards na Colep**. Dissertação (Mestrado em Engenharia Industrial e Gestão) – Faculdade de Engenharia da Universidade do Porto, Porto, 2012. Disponível em: <<http://repositorio-aberto.up.pt/bitstream/10216/65627/1/000153929.pdf>>. Acesso em: 18 jul. 2013.

GUTZ, Fabrício *et al.* Perfil dos gastos públicos no estado da Bahia. **Revista de Administração**, v. 1, n. 1, p. 134-159, 2010.

HAIR, Joseph F. *et al.* **Análise multivariada de dados**. 6. ed. Porto Alegre: Bookman, 2009.

HANSEN, Peter Bent; GUIMARÃES, Fernanda de Menezes. Análise da implementação de estratégia em empresa hospitalar com uso de mapas cognitivos. **Revista de Administração de Empresas**, v. 49, n. 4, p. 434-446, 2009.

HARICH, Jack. **Introduction to strategy maps**. May 2004. Disponível em: <<http://www.thwink.org/sustain/articles/003/StrategyMaps.htm>>. Acesso em: 19 mai. 2013.

HREBINIAK, Lawrence G. **Fazendo a estratégia funcionar: o caminho para uma execução bem sucedida**. Porto Alegre: Bookman, 2008.

KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. **A estratégia em ação: Balanced Scorecard**. São Paulo: Campus, 1997.

\_\_\_\_\_. **A Execução Premium: a obtenção de vantagem competitiva através do vínculo da estratégia com as operações de negócio**. 6. reimpressão. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008.

\_\_\_\_\_. **Mapas estratégicos: Balanced Scorecard**. São Paulo: Campus, 2004.

\_\_\_\_\_. **Organização orientada para estratégia: como empresas que adotam o *balanced scorecard* prosperam no novo ambiente de negócios**. 8. reimpr. Rio de Janeiro: Elsevier, 2000.

\_\_\_\_\_. The Balanced Scorecard – Measures that drive performance. **Harvard Business Review**, Jan.-Feb. 1992. Disponível em: <<http://www.iluv2teach.com/mgt424/BS1.pdf>>. Acesso em: 5 dez. 2013.

KOHAMA, Heilio. **Contabilidade pública: teoria e prática**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

LARSON, Ron; FARBER, Betsy. **Estatística aplicada**. 4. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2010. LIMA, Carlos Rogério Montenegro De; SOARES, Thiago Coelho; DE LIMA, Maurício Andrade. Utilização do balanced scorecard em instituições de ensino superior. **Revista de Informação Contábil**, v. 6, n. 3, 2012.

LUZIO, F. Fazendo a estratégia acontecer: como criar e implementar as iniciativas da organização. São Paulo: Cengage Learning, 2010.

MALHOTRA, Naresh K. **Pesquisa de marketing**: uma orientação aplicada. 6. ed. Porto Alegre: Bookman, 2012.

MARÔCO, João. **Análise estatística com o SPSS Statistics**. 5. ed. Pero Pinheiro: ReportNumber LDA, 2011.

MARQUES, Wagner Luiz. **Contabilidade pública e orçamento**. 1. ed. Cianorte: Clube dos Autores, 2012.

MATIAS-PEREIRA, José. **Finanças Públicas**. Foco na política fiscal, no planejamento e orçamento público. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

\_\_\_\_\_. **Finanças Públicas**. Foco na política fiscal, no planejamento e orçamento público. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

MELO, Sérgio Gaudêncio Portela de. **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, Brasília, 2009.

MENDONÇA, Alzino Furtado de; ROCHA, Cláudia Regina Ribeiro; NUNES, Heliane Prudente. **Trabalhos acadêmicos**: planejamento, execução e avaliação. Goiânia: Faculdades Alves Faria, 2008.

MIGUEL, Paulo Augusto Cauchick. Estudo de caso na engenharia de produção: estruturação e recomendações para sua condução. **Revista Produção**, v. 17, n. 1, p. 216-229, 2007.

MONTEIRO, Bento Rodrigo Pereira. **Aplicabilidade do orçamento público por regime de competência no modelo orçamentário brasileiro**. 2012. 93f. Dissertação (Mestrado em Administração) – Universidade de Brasília, Brasília, 2012.

MÜLLER, João Rosa. **Desenvolvimento de modelo de gestão aplicado à universidade, tendo por base o Balanced Scorecard**. Dissertação (Mestrado em Engenharia da Produção e Sistemas) – Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2001.

PINTO, Francisco. **Gerir a performance na administração pública** – urgência e desafio. 2010. Disponível em: <[http://franciscojspinto.com/pdf/Texto\\_da\\_Conferencia.pdf](http://franciscojspinto.com/pdf/Texto_da_Conferencia.pdf)>. Acesso em: 16 jul. 2013.

PIRES, José Santo Dal Bem. **Proposta de modelo de orçamento baseado em desempenho acadêmico para as universidades públicas do estado do Paraná**. Tese (Doutorado em Engenharia da Produção) – Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2005.

POPE, Catherine; MAYS, Nicholas **Pesquisa qualitativa na atenção a saúde**. 3. ed. Porto Alegre: Artmed, 2009.

PRIETO, Vanderli Correia *et al.* Fatores críticos na implementação do Balanced Scorecard. **Gestão & Produção**, Universidade Federal de São Carlos, v. 13, n. 1, abril de 2006. Disponível em: < <http://www.scielo.br/pdf/gp/v13n1/29578.pdf> >. Acesso em: 19 mai. 2013.

ROBERTO, Paulo Anderson Monteiro *et al.* **Mensuração de desempenho ambiental no Balanced Scorecard e o caso da Shell**. Artigo aceito para apresentação no VII Encontro Nacional sobre Gestão Empresarial e Meio Ambiente. FGV/USP, outubro de 2003. Disponível em: <[http://www.ie.ufrj.br/cadeiasprodutivas/pdfs/a\\_mensuracao\\_do\\_desempenho\\_ambiental\\_no\\_balanced\\_scorecard\\_o\\_caso\\_da\\_shell\\_brasil.pdf](http://www.ie.ufrj.br/cadeiasprodutivas/pdfs/a_mensuracao_do_desempenho_ambiental_no_balanced_scorecard_o_caso_da_shell_brasil.pdf)>. Acesso em: 24 mai. 2013.

ROSA, Maria Berenice. **Contabilidade do setor público**. São Paulo: Atlas, 2011.

SEGUNDO, Rinaldo. Breves considerações sobre o Orçamento Público. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 8, n. 135, 18 nov. 2003. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/4505>>. Acesso em: 5 jul. 2013.

SILVA, Gleidson Macedo da *et al.* A importância do planejamento estratégico para pequenas empresas. **Revista Administra-Ação**, n. 4, 2007.

SILVERMAN, David. **Interpretação de dados qualitativos**: métodos para análise de entrevistas, textos e interações. 3. ed. Porto Alegre: Bookman, 2009.

SPESSATTO, Giseli; BEUREN, Ilse Maria. Análise das diferenças na implantação do *balanced scorecard* nas maiores empresas da região sul do Brasil. **Revista Gest. Prod.**, São Carlos, v. 20, n. 2, p. 387-404, 2013.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2002.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO – TCU. **Orientação para cálculo dos indicadores de gestão**. Decisão TCU n.408/2002, de abril 2002. Brasília.

\_\_\_\_\_. **Métodos de cálculo para indicadores de gestão da Rede Federal de Educação Tecnológica**. Decisão TCU n.2.267/2005. Brasília.

VIEIRA, Marcelo Milano Falcão; ZOUAIN, Deborah Moraes. **Pesquisa qualitativa em Administração** - teoria e prática. Rio de Janeiro: FGV, 2005.

YIN, Robert K. **Estudo de caso**: planejamento e métodos. Tradução de Anna Thorell. 4. ed. Porto alegre: Bookman, 2010.

ZAGO, Marcia de Freitas *et al.* **A geração de indicadores acadêmicos no âmbito dos Institutos Federais**: O papel do Procurador Educacional Institucional. 2013. Disponível em: <<https://repositorio.ufsc.br/handle/123456789/114687>>. Acesso em: 3 mar. 2014.

ZAGO, Silvio Luis da Silva. **Balanced scorecard como ferramenta na avaliação de desempenho da gestão do orçamento público**. Caso prático: DME. Dissertação (Mestrado em Economia) – Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2006.

# APÊNDICES

## APÊNDICE A - Instrumento de Coleta Semiestruturado

### Roteiro de entrevista

Prezado senhor (a),

Este documento de coleta de dados é requisito básico para elaboração de um artigo e uma dissertação de mestrado intitulada: Desafios da Implantação do Balanced Scorecard na Gestão Orçamentária - Estudo de Caso no Instituto Federal de Educação Ciência e Tecnologia de Goiás - IFG.

Tem por objetivo identificar informações para a aplicação do modelo de gestão integrada Balanced Scorecard aplicado ao orçamento do IFG.

A coleta de dados está estruturada em duas fases, conforme descrito abaixo:

- 01ª – Etapa: entrevista com o gestor administrativo do IFG para coleta de informações gerenciais para criação do BSC e do Mapa estratégico Orçamentário.
- 02ª – Etapa: Será apresentada a proposta do mapa estratégico orçamentário para apreciação. A qual será realizada por meio de entrevistas com os principais envolvidos no processo com intuito de identificar quais são os principais desafios para implantação da ferramenta balanced scorecard no IFG.

Assim, segue abaixo o roteiro de entrevista para a 1ª fase

Desde já agradecemos por sua contribuição e informamos que sua participação é de suma importância para conclusão dessa pesquisa. Informamos que essa pesquisa levará apenas alguns minutos.

Pessoa Entrevistada: Pró-reitor de administração gestão anterior e atual de 2014, diretora de Administração, analista orçamentário e coordenador de execução financeira e orçamentaria.

Roteiro de Entrevista - 1ª Etapa: Construção do Mapa Estratégico e do BSC





Segue um breve referencial teórico em torno do tema para subsidiar as perguntas 4.1 e 4.2.

Kaplan e Norton (1997) esclarecem que o objetivo do *Balanced Scorecard* é mostrar o equilíbrio entre objetivos de curto e longo prazo das medidas financeiras e não financeiras. Este conjunto abrangente de medidas serve de base para o sistema de medição e gestão estratégica por meio do qual o desempenho organizacional é mensurado de maneira equilibrada sob as quatro perspectivas. Portanto, a partir de uma visão balanceada e integrada de uma organização, o *Balanced Scorecard* (BSC) permite descrever a estratégia de forma muito clara, por intermédio de quatro perspectivas, são elas:

- Financeira: demonstram se a implantação da estratégia está refletindo na melhoria dos resultados financeiros de acordo com o propósito da instituição.
- Clientes: determinam se a estratégia está refletindo, por exemplo, a satisfação, retenção dos clientes, captação de novos clientes e população. No caso do IFG o cliente serão os alunos.
- Processos Internos: Avaliam e checam se os processos organizacionais estão contribuindo para geração de valor.
- Aprendizado e Crescimento: Demonstram quais competências, tecnologias e sistema organizacional são necessários para o desenvolvimento e aprimoramento organizacional.

Logo, para a identificação dos propósitos/ ou temas estratégicos segue a missão e a visão do IFG:

#### MISSÃO DO IFG

*“O Instituto Federal de Goiás, na condição de centro de referência da educação profissional e tecnológica de Goiás, apresenta como responsabilidade o desenvolvimento de processos de inovação tecnológica, atuando na formação de profissionais dos mais diversos níveis e modalidades, tendo como suporte uma educação pública, gratuita, democrática e de qualidade; articulada ao desenvolvimento da pesquisa e ações de extensão, estabelecendo uma relação com a comunidade goiana que seja calcada na correspondência aos anseios da sociedade civil organizada.”*

#### VISÃO DO IFG

*“Constituir-se como referência na área profissional e tecnológica, atuando como modelo educacional de desenvolvimento científico, tecnológico, cultural e social.”*

A tradução da estratégia, conforme Kaplan e Norton (2008), é arquitetada com base em **temas estratégicos** – conjunto de objetivos correlatos - para formação do mapa estratégico. Esses temas dividem a estratégia em vários processos distintos de criação de valor. Cada organização precisa adequar seus temas estratégicos à própria geração de valor para seus clientes, assim como os objetivos de crescimento ou a obtenção de resultados financeiros favoráveis.

Neste sentido, esclarece Gonçalves (2012) a importância do mapa estratégico na análise das relações causa efeito existentes, pois proporciona o desdobramento dos temas estratégicos em um conjunto de objetivos estratégicos alocados nas perspectivas para atingir o resultado desejado da estratégia. Logo – o mapa - como o próprio nome sugere, indica o caminho que a organização deverá seguir (os objetivos e metas a atingir) para concretizar a estratégia proposta. Esse efeito pode ser observado através da figura.



Em análise as declarações organizacionais do IFG foram identificadas, pela autora da pesquisa, alguns temas estratégicos:

- Referência na área de educação profissional e tecnológica.
- Ser modelo educacional de desenvolvimento científica tecnológico, cultural e social.
- Desenvolver a pesquisa e ações de extensão.
- Atender os anseios da sociedade civil organizada.
- Desenvolver o processo de inovação com responsabilidade.

4.1) Em frente aos propósitos organizacionais, ou seja, a missão, a visão e os valores e aos temas estratégico, **quais ações orçamentárias que podem proporcionar a realização da estratégia do IFG.**

Essas ações, podemos chamá-las de **objetivos estratégicos orçamentários** que serão geridos objetivando a criação de valor para o seu cliente, no caso do IFG, a própria sociedade.

Esses objetivos podem, por exemplo:

Cliente/Sociedade: Adimplência com os fornecedores, meta 100%, adimplência com os alunos, meta 100%.

Financeira/orçamentária: Não devolução de orçamento, meta tolerável até 5%. Realocação do orçamento disponível, meta 100%. Orçamento disponível empenhado, meta 100%. Desvio do orçado x realizado, meta até 5%.

Processos internos: Tempos para realização de empenho, meta 2 dias. N. de empenhos com despesas indevidas inscritos em RP, meta 0.

Aprendizado e crescimento: Reunião para acompanhamento dos indicadores, meta -1 mensal. N. de cursos de capacitação realizados por departamento, meta no mínimo 2.

Ao identificar os denominados objetivos estratégicos orçamentário, peço que faça uma seleção por maior relevância, e em seguida, aloque-os em conformidade com as perspectivas cliente, financeira, processo internos e aprendizado e crescimento.

Cliente/ Sociedade	
Financeira/ orçamentária	
Processos internos	
Aprendizado e crescimento	

4.2) Para que os objetivos estratégicos orçamentários, descritos na pergunta acima, sejam atingidos quais seriam as metas considerada de sucesso?

Perspectivas	Objetivos	Metas
Cliente		
Financeira		

Processos internos		
Aprendizado e crescimento		

<b>APÊNDICE B – Consentimento – Participação na entrevista e divulgação dos dados</b>
---

Após ter lido o texto anterior e ter tido a oportunidade de receber informações complementares sobre o estudo, eu aceito, de livre e espontânea vontade, participar da(s) entrevistas de coleta de dados para esta pesquisa sobre os “Desafios da Implantação do *Balanced Scorecard* na Gestão Orçamentária - Estudo de Caso no Instituto Federal de Educação Ciência e Tecnologia de Goiás”.

Sei que posso me recusar a responder a uma ou a outra das questões se eu assim decidir. Entendo também que eu posso pedir o cancelamento da entrevista, o que anulará meu aceite de participação e proibirá o pesquisador de utilizar as informações obtidas comigo até então.

Pessoa Entrevistada:

Nome:	
Assinatura:	
Local:	
Data:	
Entrevistadora:	
Assinatura:	

Autorizo Margarida Silva de Araújo, mestranda do Programa de Mestrado em Administração da Faculdade Alfa, a utilizar as informações prestadas por minha pessoa nos artigos, textos e dissertações que redigirão a partir da pesquisa para a qual contribui.

Função do participante:	
Assinatura do participante:	
Data:	

Este texto tem por finalidade assegurar os direitos dos colaboradores na pesquisa quanto a questões éticas.

Qualquer sugestão ou reclamação pode ser diretamente encaminhada à equipe de pesquisa e ou a coordenador do Programa de Mestrado em Administração da Faculdade Alfa, telefone 62 – 3272-5120.

<b>APÊNDICE C - Instrumento de coleta semiestruturado.</b>
--

Prezado senhor (a),

Este documento de coleta de dados é requisito básico para elaboração de um artigo e uma dissertação de mestrado intitulado em: Desafios da Implantação do Balanced Scorecard na Gestão Orçamentária - Estudo de Caso no Instituto Federal de Educação Ciência e Tecnologia de Goiás.

Tem por objetivo identificar os principais desafios e obstáculos para a aplicação do modelo de gestão integrada Balanced Scorecard aplicado ao orçamento do Instituto de Educação de Goiás.

Assim, diante dos principais conceitos referente ao objeto de estudo e do Mapa Estratégico Orçamentário do IFG proposto em conformidade com objetivos diagnosticados através de entrevista com o Pró-reitor de Administração do IFG, **apresentados no apêndice D**, peço por gentileza, que marquem um x na opção que mais se adapta a sua concordância da realidade da instituição, nos itens descritos no roteiro da entrevista.

Desde já agradecemos por sua contribuição e informamos que sua participação é de suma importância para conclusão dessa pesquisa.

**Quadro 1: Processo de investigação empírica. Roteiro de Entrevista – 2ª Etapa.**

Discordo totalmente	Discordo	Não Concordo e nem Discordo	Concordo	Concordo Totalmente
1	2	3	4	5
<b>Quais seriam os obstáculos para implantação do Balanced Scorecard-(BSC) na Gestão Orçamentária do IFG?</b>				
Na sua percepção o que levaria o fracasso na proposta de implantação da ferramenta balanced scorecard - BSC.				
Responda cada item em conformidade com a identificação, na linha acima, marcando o número correspondente de 1 a 5 entre discordo totalmente a não sei responder.				
1 – Incapacidade de gerenciar a resistência interna à mudança, <b>ou seja, não vencer a resistência à implantação do BSC na gestão orçamentária do IFG pode levar ao fracasso da implantação do BSC.</b>				
2- Executar o BSC na gestão do orçamento em conflito com a estrutura existente de poder. <b>Ou seja, o não apoio dos gestores pode levar ao fracasso da implantação do BSC.</b>				
3- Compartilhamento deficiente ou inadequado de informações entre as pessoas, ou entre os Câmpus, ou entre os responsáveis pela execução na gestão orçamentária. <b>Ou seja, a falta de clareza das informações, dos objetivos, dos indicadores e das metas do orçamento público do IFG pode levar ao fracasso da implantação do BSC.</b>				



4- Comunicação confusa de responsabilidade, <b>ou seja, a não identificação de forma clara de quem irá executar as atividades pode levar ao fracasso da implantação do BSC.</b>					
5- Estratégia vaga ou deficiente. <b>Ou seja, os objetivos estratégicos orçamentários dentro das quatro perspectivas do BSC estão inadequados.</b>					
6- Falta de comprometimento com os objetivos estratégicos ou com os planos de ações, ou com as reuniões para apresentação dos resultados.					
7- Não ter orientações adequadas, <b>ou seja, não ter um modelo para orientar os esforços de execução dos planos de ações pode levar ao fracasso da implantação do BSC.</b>					
8- Falta de entendimento da função da estrutura e do processo de execução do BSC no controle orçamentário do IFG. <b>Ou seja, a falta de compressão da importância da contribuição de cada um no processo de execução do BSC no controle do orçamento público do IFG.</b>					
09- Incapacidade de gerar convicção sobre a importância da implantação do BSC na gestão orçamentária do IFG. <b>Ou seja, a incapacidade de convencer os envolvidos no processo da eficácia da ferramenta pode levar ao fracasso da execução do BSC.</b>					
10- Falta de incentivos ou incentivos inadequados para dar suporte aos objetivos de execução. <b>Ou seja, a falta de apoio de todas as áreas e departamentos no cumprimento dos objetivos orçamentários pode levar ao fracasso da execução do BSC.</b>					
11- Recursos insuficientes para executar o BSC na gestão do orçamento. <b>Ou seja, a falta de um bom sistema de informação e a falta de pessoal treinado pode levar ao fracasso da execução do BSC.</b>					
12- Falta de suporte para a implantação do BSC na gestão orçamentária do IFG por parte da cúpula administrativa. <b>Ou seja, a falta de apoio dos gestores, de forma contínua, pode comprometer a implantação do BSC.</b>					

Fonte: Elaborado pela própria autora, 2013.

**APÊNDICE D - Principais conceitos e mapa estratégico orçamentário proposto ao IFG.**

A proposta do modelo do BSC – para ser utilizado como uma ferramenta de gestão no controle orçamentário do IFG foi moldada em conformidade com o modelo elaborado pelos criadores desta ferramenta Kaplan e Norton.

Kaplan e Norton (1997) esclarecem que o objetivo do *Balanced Scorecard* é mostrar o equilíbrio entre objetivos de curto e longo prazo das medidas financeiras e não financeiras. Este conjunto abrangente de medidas serve de base para o sistema de medição e gestão estratégica por meio do qual o desempenho organizacional é mensurado de maneira equilibrada sob as quatro perspectivas. Portanto, a partir de uma visão balanceada e integrada de uma organização, o *Balanced Scorecard* (BSC) permite descrever a estratégia de forma muito clara, por intermédio de quatro perspectivas, são elas:

- Financeira: demonstram se a implantação da estratégia está refletindo na melhoria dos resultados financeiros de acordo com o propósito da instituição.
- Clientes: determinam se a estratégia está refletindo, por exemplo, a satisfação, retenção dos clientes, captação de novos clientes e população. No caso do IFG o cliente serão os alunos.
- Processos Internos: Avaliam e checam se os processos organizacionais estão contribuindo para geração de valor.
- Aprendizado e Crescimento: Demonstram quais competências, tecnologias e sistema organizacional são necessários para o desenvolvimento e aprimoramento organizacional.

Logo, para a identificação dos propósitos/ ou temas estratégicos segue a missão e a visão do IFG:

**MISSÃO**

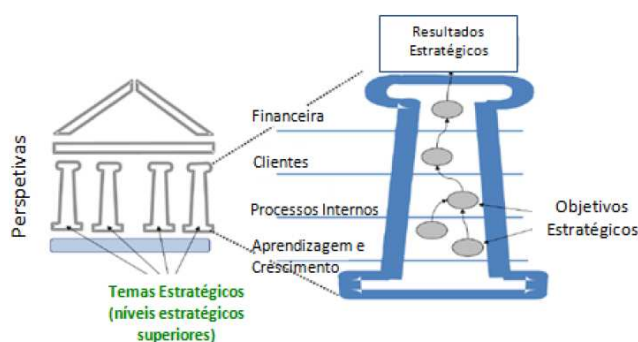
*“O Instituto Federal de Goiás, na condição de centro de referência da educação profissional e tecnológica de Goiás, apresenta como responsabilidade o desenvolvimento de processos de inovação tecnológica, atuando na formação de profissionais dos mais diversos níveis e modalidades, tendo como suporte uma educação pública, gratuita, democrática e de qualidade; articulada ao desenvolvimento da pesquisa e ações de extensão, estabelecendo uma relação com a comunidade goiana que seja calcada na correspondência aos anseios da sociedade civil organizada.”*

**VISÃO**

*“Constituir-se como referência na área profissional e tecnológica, atuando como modelo educacional de desenvolvimento científico, tecnológico, cultural e social.”*

A tradução da estratégia, conforme Kaplan e Norton (2008), é arquitetada com base em **temas estratégicos** – conjunto de objetivos correlatos - para formação do mapa estratégico. Esses temas dividem a estratégia em vários processos distintos de criação de valor. Cada organização precisa adequar seus temas estratégicos à própria geração de valor para seus clientes, assim como os objetivos de crescimento ou a obtenção de resultados financeiros favoráveis.

Neste sentido, esclarece Gonçalves (2012) a importância do mapa estratégico na análise das relações causa efeito existentes, pois proporciona o desdobramento dos temas estratégicos em um conjunto de objetivos estratégicos alocados nas perspectivas para atingir o resultado desejado da estratégia. Logo – o mapa - como o próprio nome sugere, indica o caminho que a organização deverá seguir (os objetivos e metas a atingir) para concretizar a estratégia proposta. Esse efeito pode ser observado através da figura.



Em análise as declarações organizacionais do IFG foram identificadas, pela autora da pesquisa, alguns temas estratégicos:

- Referência na área de educação profissional e tecnológica.
- Ser modelo educacional de desenvolvimento científica tecnológico, cultural e social.
- Desenvolver a pesquisa e ações de extensão.
- Atender os anseios da sociedade civil organizada.
- Desenvolver o processo de inovação com responsabilidade.

A escolha dos indicadores para os objetivos estratégicos e suas respectivas metas foram levantados através de entrevista com o Pro-reitor de Administração do IFG.

Proposta de Mapa Estratégico Orçamentário do IFG.

**(Apresentar o Mapa)**

## APÊNDICE E - Desdobramentos dos objetivos perspectiva clientes.

### QUADRO 15 – Desdobramento dos objetivos perspectiva clientes.

Desdobramento dos objetivos estratégicos							Balanced Scorecard orçamentário - IFG 2013		
Ação	Plano de trabalho	Objetivo	Indicador	Meta	Forma de medir	Plano de ação	Valor dotação final/ Quantidade prevista	VL total das despesas empenhadas / Quant. realizada	Leitura Indicador 2013
20RL	72878	Otimizar a capacidade instalada para expansão, reestruturação, diversificação de oferta para o funcionamento do IFG.	Valor executado - Funcionamento	100%	(Total das despesas empenhadas no programa/ dotação Final)*100	Assim que o orçamento for descentralizado, empenhar, em sua totalidade, os empenhos estimativos referentes à contratação de serviços e/ou para contratos continuados, além de acompanhar sua respectiva medição mensal em confronto com o previsto <i>versus</i> realizado. Para as aquisições iniciais, o processo deve estar em conformidade com o cronograma integrado de aquisições compartilhadas. Para os desvios em relação à meta, elaborar ações de feedback.	43.145.663,00	41.908.652,52	97,13%
			Aluno matriculado	100%	(Total de matrículas realizadas/ vagas disponibilizadas-previstas)*100	Expandir, interiorizar, democratizar e qualificar a oferta de cursos de educação profissional e tecnológica, considerando os arranjos produtivos, sociais, culturais, locais e regionais, a necessidade de ampliação das oportunidades educacionais dos trabalhadores e os interesses e necessidades das populações do campo, indígenas, quilombolas, afrodescendentes, das mulheres de baixa renda e das pessoas com deficiência. Para os desvios em relação à meta, elaborar ações de feedback.	10.002,00	16.574,00	165,71%
2994	62879	Promover a assistência ao educando da educação profissional.	Valor executado Assistência Estudantil	100%	(Total das despesas empenhadas no programa/ dotação Final)*100	Assim que o orçamento for descentralizado, empenhar, em sua totalidade, os empenhos estimativos referentes à assistência estudantil e acompanhar a liquidação mensal em confronto com o previsto <i>versus</i> realizado. Para os desvios em relação à meta, elaborar ações de feedback.	4.742.795,00	4.540.121,00	95,73%
			Aluno assistido (meta cumulativa)	100%	Total de alunos assistidos/ total de previsto para assistência	Promover condições de permanência e ampliação do acesso a instituições públicas e privadas, também por meio de vagas gratuitas e oferta de financiamento estudantil a alunos do ensino médio público, trabalhadores, populações do campo, indígenas, quilombolas, afrodescendentes, mulheres de baixa renda, pessoas com deficiência e beneficiários de programas sociais. Para os desvios em relação à meta, elaborar ações de feedback.	39.523,00	40.562,00	102,63%
6380	62881	Fomentar o desenvolvimento da educação profissional e tecnológica (Mulheres Mil).	Valor executado Mulheres Mil	100%	(Total das despesas empenhadas no programa/ dotação Final)*100	Desenvolver o programa com a modernização do processo didático-pedagógico, a elaboração e o desenvolvimento de material didático, incluindo capacitação de docentes e técnicos administrativos, concessão de bolsas e cooperação internacional, além de apoio à pesquisa, à inovação e à extensão. Assim que o orçamento for descentralizado, empenhá-lo em sua totalidade para cada modalidade de despesa, bem como acompanhar mensalmente o orçado <i>versus</i> o realizado. Além disso, promover ações de feedback para os desvios à meta.	1.523.000,00	1.325.152,24	87,01%
			Instituição apoiada	100%	Total de instituições atendidas/ total de instituições previstas para atendimento.	Fomentar a expansão e extensão, interiorizar, democratizar e qualificar a oferta de cursos de educação profissional e tecnológica, considerando os arranjos produtivos, sociais, culturais, locais e regionais, a necessidade de ampliação das oportunidades educacionais dos trabalhadores e os interesses e necessidades das populações do campo, indígenas, quilombolas, afrodescendentes, das mulheres de baixa renda e das pessoas com deficiência. Além de promover ações de feedback para os desvios à meta.	8,00	1,00	12,50%
62866, 62867, 62868, 62869, 62870, 62871, 62872, 62873, 62874, 62875	09HB, 005G, 20TP, 2010, 0005, 0181, 2012, 2011, 2004	Executar e liquidar despesas totais com a folha de pagamento.	Valor executado despesas totais com a folha de pagamento	100%	(Total das despesas empenhadas no programa/ dotação Final)*100	Garantir a execução e a liquidação da folha de pagamento, tendo em vista que não há ação direta para estes programas, sendo possível apenas ações operacionais de execução e de liquidação e pagamento.	180.975.484,00	179.722.716,29	99,31%
00MO	62876	Executar e liquidar despesas totais ref. a contribuições.	Valor executado contribuições	100%	(Total das despesas empenhadas no programa/ dotação Final)*100	Garantir a execução e a liquidação, bem como o pagamento de despesas com contribuições a entidades nacionais representativas de educação e ensino, tendo em vista que não há ação direta para este programa, sendo possível apenas ações operacionais de previsão, execução, liquidação e pagamento.	61.181,00	61.181,00	100,00%

Perspectiva clientes (alunos, sociedade e mantenedora) - Desdobramento dos objetivos estratégicos							Balanced Scorecard orçamentário - IFG 2013		
Ação	Plano de trabalho	Objetivo	Indicador	Meta	Forma de medir	Plano de ação	Valor dotação final/ Quantidade prevista	Valor total das despesas empenhadas / Quantidade realizada	Leitura Indicador 2013
20RJ		Apoiar a capacitação e a formação inicial e continuada de profissionais da educação básica projeto - FORMA.	Valor executado - Projeto Forma	100%	(Total das despesas empenhadas no programa/ dotação Final)*100	Desenvolver o programa com a consolidação da política nacional de formação, promovendo a formação inicial e continuada de profissionais da educação básica com apoio técnico, financeiro e pedagógico, nas modalidades presencial e a distância, considerando programas específicos, como para professores indígenas, do campo e quilombolas, a formação para a docência intercultural, a educação bilingue, o ensino da história e cultura indígena, afro-brasileira e africana. Elaborar ações de feedback para desenvolvimento e execução do programa.	622.200,00	0,00	0,00%
			Pessoa beneficiada	100%	(Total de pessoas beneficiadas/ previsão de pessoas beneficiadas)*100	Promover, em articulação com os sistemas de ensino estaduais e municipais, a valorização dos profissionais da educação, apoiando e estimulando a formação inicial e continuada, a estruturação de planos de carreira e remuneração, a atenção à saúde e à integridade e as relações democráticas de trabalho.	300,00	0,00	0,00%
20RG	70679	Expandir e reestruturar a rede federal de educação profissional e tecnológica.	Valor executado - Expansão	100%	(Total das despesas empenhadas no programa/ dotação final)*100	Assim que o orçamento for descentralizado, empenhar, em sua totalidade, os empenhos estimativos referentes à contratação de serviços e/ou para contratos continuados, além de acompanhar a execução do cronograma físico financeiro da obra. Para as aquisições, iniciar o processo em conformidade com o cronograma integrado de aquisições compartilhadas. Para os desvios em relação à meta, elaborar ações de feedback.	14.317.623,00	13.817.526,87	96,51%
	70680		Vaga disponibilizada	100%	(Total de matrículas realizadas/ vagas disponibilizadas)*100	Expansão e reestruturação da Rede Federal de Educação Profissional e Tecnológica para ampliação do acesso, interiorização e diversificação da oferta, com condições de funcionamento, acessibilidade e permanência do estudante, considerando a otimização da capacidade instalada da estrutura física e dos recursos humanos e assegurando condições de inclusão e equidade.	5.002,00	3.478,00	69,53%
20RG	60732	Expandir - Programa de Expansão - TC.	Valor Executado - Expansão	100%	(Total das despesas empenhadas no programa/ dotação final)*100	Expansão e reestruturação da rede federal de educação profissional e tecnológica com a implantação do Campus Senador Canedo e Goiânia Oeste.	4.000.000,00	4.000.000,00	100,00%
20RW	61645	Apoiar à formação profissional e técnica nacional *Programa Nacional de Acesso ao Ensino Técnico e Emprego TC PRONATEC.	Valor executado - Pronatec	100%	(Total das despesas empenhadas no programa/ dotação final)*100	Assim que o orçamento for descentralizado, empenhar, em sua totalidade, os empenhos estimativos referentes à contratação de serviços e/ou para contratos continuados, além de acompanhar sua respectiva medição mensal em confronto com o previsto versus realizado. Para as aquisições, iniciar o processo em conformidade com o cronograma integrado de aquisições compartilhadas. Para os desvios em relação à meta, elaborar ações de feedback.	22.213.044,43	11.616.458,10	52,30%
			Pessoa beneficiada	100%	(Total de pessoas beneficiadas/ Previsão de pessoas beneficiadas)*100	Expandir, interiorizar e democratizar a oferta de cursos de Educação Profissional e Tecnológica (EPT) de nível médio e de cursos de formação inicial e continuada ou qualificação profissional presencial e a distância. Construir, reformar e ampliar as escolas que ofertam educação profissional e tecnológica. Aumentar as oportunidades educacionais aos trabalhadores por meio de cursos de formação inicial e continuada ou qualificação profissional. Aumentar a quantidade de recursos pedagógicos para apoiar a oferta de educação profissional e tecnológica;	* Meta física não disponibilizada para relatório de gestão 2013 .	* Meta física não disponibilizada para relatório de gestão 2013 .	

Perspectiva clientes (alunos, sociedade e mantenedora) - Desdobramento dos objetivos estratégicos							Balanced Scorecard orçamentário - IFG 2013		
Ação	Plano de Trabalho	Objetivo	Indicador	Meta	Forma de Medir	Plano de ação	Valor Dotação Final/ Quantidade prevista	Valor Total das Despesas Empenhadas / Quantidade realizada	Leitura Indicador 2013
20RW	61646	Apoiar a educação profissional tecnológica nacional - *TC -E-TEC Brasil .	Valor executado - E-ETEC	100%	(Total das despesas empenhadas no programa/ dotação Final)*100	Assim que o orçamento for descentralizado, empenhar, em sua totalidade, os empenhos estimativos referentes à contratação de serviços e/ou para contratos continuados, além de acompanhar sua respectiva medição mensal em confronto com o previsto versus realizado. Para as aquisições, iniciar o processo em conformidade com o cronograma integrado de aquisições compartilhadas. Para os desvios em relação à meta, elaborar ações de feedback.	1323796,33	1122292,17	84,78%
			Pessoa beneficiada	100%	(Total de pessoas beneficiadas/ previsão de pessoas beneficiadas)*100	Ofertar cursos que proporcionem o acesso ao mundo do trabalho para jovens e adultos, inclusive para aqueles profissionais que trabalham, mas sentem falta de uma melhor qualificação para exercerem suas atividades. Expandir a Formação Inicial e Continuada –(FIC) para capacitar, aperfeiçoar e especializar os profissionais em todos os níveis de escolaridade nas áreas da educação profissional e tecnológica. Promover a Educação Profissional Técnica de Nível Médio visa capacitar estudantes e, também, profissionais concluintes do nível médio que buscam capacitar-se para atuar no mercado de trabalho. Já para a educação profissional tecnológica de graduação e de pós-graduação, as Instituições de Ensino Superior têm como foco a expansão e a pesquisa, que visa o desenvolvimento de estudos técnicos e tecnológicos. Os alunos inseridos neste meio construirão um ambiente favorável ao crescimento educacional.	* Meta física não disponibilizada para relatório de gestão 2013		
20GK	61721	Fomentar ações de graduação, pós-graduação Programa Pró-Equipamentos, *(TC PROEQUIP).	Valor executado - PROEQUIP	100%	(Total das despesas empenhadas no programa/ dotação final)*100	Dados não disponibilizados no relatório de gestão 2013, tendo sido solicitada a informação para o departamento responsável.	165000,00	156295,33	94,72%
			Pessoa beneficiada	100%	(Total de pessoas beneficiadas/ previsão de pessoas beneficiadas)*100	Dados não disponibilizados no relatório de gestão 2013.	* Meta física não disponibilizada para relatório de gestão 2013.	* Meta física não disponibilizada para relatório de gestão 2013	
10MO	58943	Promover a defesa dos direitos nacionais - TC.	Valor executado	100%	(Total das despesas empenhadas no programa/ dotação final)*100	Dados não disponibilizados no relatório de gestão 2013.	810865,00	605523,42	74,68%

Fonte: Relatório de gestão 2013 e dados de pesquisa qualitativa, 2014.

## APÊNDICE F - Desdobramentos dos objetivos perspectiva processos internos.

### QUADRO 16 – Desdobramento dos objetivos perspectivas processos internos.

Desdobramento de objetivos estratégicos					Balanced Scorecard orçamentário -		
Objetivo	Indicador	Meta	Forma de medir	Plano de ação	Valor dotação final/ Quantidade prevista	Valor total das despesas empenhadas / Quantidade realizada	Leitura Indicador 2013
Diminuir a diferença das demandas previstas ou orçadas versus executadas nos pagamentos mensais continuados.	Desvio da demanda orçada mensal	0<=25%	(Valor total pago/( valor empenhado / (quantidade de meses total empenhado*quantidade de pagamentos realizados)-1)*100	Monitorar para que o pagamento mensal fique dentro do previsto, mas, caso precise, de forma justificada, o contrato pode ter um acréscimo de até 25%, conforme previsto em lei. Neste caso, implantar ações de feedback.	*		
Anular empenhos para demandas não utilizadas.	Demanda negativa	<0%	(Valor total pago/( valor empenhado / (quantidade de meses total empenhado*quantidade de pagamentos realizados)-1)*100	Monitorar para que o pagamento mensal fique dentro do previsto, mas para <b>as demandas negativas</b> , ou seja, a realização foi abaixo da prevista; mediante análise, anular os empenhos no valor não utilizado para que o recurso seja realocado.	*		
Acompanhar realização de liquidações mensais para os contratos continuados ou folhas mensais.	Acompanhamento liquidação	100%	(Número de pagamentos realizados/ número previsto de pagamentos a partir do primeiro dia útil do ano até a data da leitura do indicador)*100	Monitorar os pagamentos mensais. Os fiscais de contrato deverão cobrar as faturas em tempo hábil para pagamento desta dentro do prazo de vencimento tanto da fatura quando dos impostos por ela gerados, se for o caso de despesas tributáveis.	*		
Estimar prazo para executar o orçamento com aquisições de investimento e material de expediente.	Tempo para aquisições investimento	240 dias	Data da medição do indicador menos o primeiro dia útil do ano vigente.	Monitorar o indicador mensalmente para garantir que todas as despesas de investimentos sejam executadas até <b>agosto</b> do exercício vigente. Além disso, promover ações de feedback para os desvios e as ações de governança junto à mantenedora para desbloqueio dos limites orçamentários, se for o caso.	*		
Diminuir o tempo nos processos de aquisições e contratações por meio do sistema de registro de preço.	Tempo para o Processo de RP.	45 dias	Média de tempo dos processos RP (data da leitura do indicador - data do início do processo de RP) / 45)*100	Monitorar e atuar com prioridade nos processos que estão com desvios à meta, além de implantar ações de feedback.	*		
Implantar cronograma de aquisições compartilhadas pelo sistema de Registro de Preço - integrado ao processo de execução orçamentária.	Execução do cronograma de RP	100%	(Número de licitações por RP realizadas/ número previsto para realização de licitações RP a partir do primeiro dia útil do ano até a data da leitura do indicador)*100	Como as licitações são compartilhadas e realizadas pelo sistema de registro de preços, deverão ser distribuídas por campos a realização de licitações por grupos, ou tipo de material, ou objeto licitado, atuando e desenvolvendo a expertise de cada pregoeiro. Além disso, estabelecer um cronograma integrado ao orçamento, ou seja, as aquisições, principalmente, deverão ocorrer até julho, para que até agosto as demandas estejam empenhadas.	*		
Executar as demandas ou despesas em sua totalidade, conforme vigência e valor contratado.	Execução do contrato	100%	(Quantidade empenhada/ quantidade prevista contratada para o ano)*100	Para evitar o grande número de reforços assim que for liberado para execução, no caso a realização do empenho estimativo, este deverá ter executado o quantitativo total previsto para o exercício. Assim, a entrega do produto ou serviço poderá ser realizada parcialmente por meio de ordem de serviço ou entrega.	*		
Garantir a inscrição em Restos a Pagar das despesas processadas em dezembro e não pagas.	Inscrição em Restos a Pagar	100%	(Valor mensal processado em dezembro do objeto ou serviço prestado/Saldo de empenho)*100	Garantir que sejam inscritas em restos a pagar as despesas processadas e não pagas por meio do valor exato da fatura. Caso seja um valor menor que o saldo de empenho, este deverá ser anulado, podendo o recurso ser realocado. Caso seja maior, realizar ações de feedback. Ao ter saldo em contrato, reforçar o empenho, ou, se não tiver saldo em contrato, de forma justificada, negociar um termo aditivo do contrato.	*		

(Perspectiva processos internos) Desdobramento de objetivos estratégicos					Balanced Scorecard orçamentário -		
Objetivo	Indicador	Meta	Forma de medir	Plano de ação	Valor dotação final/ Quantidade prevista	Valor total das despesas empenhadas / Quantidade realizada	Leitura Indicador 2013
Limitar tempo para pagamento de restos a pagar liquidados.	Tempo para liquidação Restos a pagar	>12 meses	( Data da leitura do indicador - primeiro dia útil do exercício da inscrição RP)/12	Assegurar que a mercadoria seja entregue ou o serviço realizado dentro do prazo, executar ações para garantir a entrega do bem ou serviço, tais como instrumentos de advertência ou de impedições ao fornecedor. Após esse prazo, o empenho será cancelado impositivamente, as exceções serão realizadas pela mantenedora somente por decretos para possíveis prorrogações.	*		
Garantir a liquidação dos Restos a Pagar.	Liquidação RP	0%	(valor pago saldo de Empenho em RP/Valor inscrito em RP)*100	Monitorar esse indicador, verificar junto aos fiscais porque o serviço/mercadoria não foi entregue, ou se ainda será entregue. Sendo o caso de despesa não devida, realizar a anulação do empenho; se devida, elaborar ações corretivas para que ela seja realizada.	*		
Estimar tempo para anular as empenhos com demandas não utilizadas.	Data da anulação de despesas não devidas	Agosto e dezembro	Se indicador de demanda negativar < que 0% anular, se não, Não se aplica.	Monitorar as diferenças orçadas versus realizadas, atuar proativamente para garantir que as despesas não devidas sejam anuladas dentro dos prazos estabelecidos. Logo, são datas estratégicas integradas ao cronograma de realizações das Licitações por RP e com as reuniões para análise dos indicadores.	*		
Executar a despesa, sendo um empenho para cada termo aditivo contratual.	Quantidade de empenho para Termo Aditivo	1	Numero total termos aditivos/número de empenhos	Monitorar para garantir a execução da forma correta, de forma a contribuir para um melhor controle do saldo do contrato.	*		
Executar a despesa sendo um empenho para cada apostilamento contratual	Quantidade de empenho para apostilamento	1	Numero total termos aditivos/número de empenhos	Monitorar para garantir a execução da forma correta, de forma a contribuir para um melhor controle do saldo do contrato.	*		

\* Indicador novo, criado pela autora, em processo de proposta de implantação.

Fonte: Relatório de gestão 2013 e dados de pesquisa qualitativa, 2014.



## APÊNDICE G - Desdobramentos dos objetivos perspectiva processos internos.

QUADRO 17 - Desdobramento dos objetivos perspectiva Aprendizado e Crescimento.

Perspectiva Aprendizado e Crescimento							Perspectiva Aprendizado e Crescimento		
Desdobramento dos objetivos estratégicos							Balanced Scorecard Orçamentário - IFG 2013		
Ação	Plano de trabalho	Objetivo	Indicador	Meta	Forma de medir	Plano de ação	Valor dotação final/ Quantidade prevista	Valor total das despesas empenhadas / Quantidade realizada	Leitura Indicador 2013
4572	62877	Capacitar, qualificar e requalificar os servidores públicos federais do IFG.	Valor executado - funcionamento	100%	(Total das despesas empenhadas no programa/ dotação final)*100	Assim que o orçamento for descentralizado, empenhar, em sua totalidade, o empenho referente à capacitação dos servidores públicos do IFG. Controlar e acompanhar a liquidação do programa em confronto com a prevista e em relação aos desvios à meta promover ações de feedback.	2.698.141,00	1.280.096,93	47,44%
			Servidor capacitado	100%	(Total de servidor capacitado/ previsão de capacitação dos servidores)*100	Promover, expandir e estruturar a capacitação, qualificação e requalificação com a concessão de auxílio financeiro para o servidor do IFG que participar de, no máximo, um evento ou curso por semestre, ficando o segundo pedido do ano condicionado à disponibilidade orçamentária e à demanda de solicitações.	900,00	1.000,00	111,11%
N/A	N/A	Apresentar e verificar o desempenho orçamentário, além de promover ações de feedback.	Reuniões realizadas no ano	3	Número de reuniões realizadas no ano.	Agendar reunião com a Pró-reitora de Administração, com os contadores e com os gerentes de administração de cada Campus em períodos estratégicos na execução do orçamento, sendo: em janeiro para empenho total; em agosto para averiguar a liquidação mensal versus previsão para o ano e para possíveis anulação e realocação de recurso. Além disso, é preciso verificar se as despesas de investimentos (aquisições) foram todas empenhadas. Por fim, a última reunião em dezembro, para verificar se todas as despesas inutilizadas foram anuladas, para que sejam inscritos em Restos a pagar somente as despesas com previsões corretas.	3,00	*	
6358	62880	Apoiar a capacitação e de recursos humanos (RH) da educação profissional.	Valor executado Projeto RH	100%	(Total das despesas empenhadas no programa/ dotação final)*100	Desenvolver o programa com a oferta de cursos de formação inicial e continuada e técnico de nível médio articulada com educação de jovens e adultos (EJA), de ensino fundamental e médio, e do acesso do trabalhador a processo de reconhecimento de saberes, nas redes de educação profissional e tecnológica, possibilitando, inclusive com ações de fomento e apoio com vistas à reestruturação didático-pedagógica, produção de material didático, capacitação de docentes e permanência do estudante.	10.080,00	0,00	0,00%
			Pessoa capacitada	100%	(Total de pessoa capacitada/ previsão da quantidade de pessoas para capacitação)*100	Ofertar vagas de educação profissional para jovens e adultos articuladas com a elevação de escolaridade e realizar processos de reconhecimento de saberes e certificação profissional.	15,00	0,00	0,00%
20ZF	66455	Promover e fomentar a formação técnica, a produção e qualificação profissional e difusão audiovisual - TC.	Valor executado para o programa	100%	(Total das despesas empenhadas no programa/ dotação final)*100	Dados não disponibilizados no relatório de gestão 2013.	815.000,00	814.999,98	99,999998%
			Pessoa capacitada	100%	(Total de pessoa capacitada/ previsão da quantidade de pessoas para capacitação)*100	Dados não disponibilizados no relatório de gestão 2013.	* Meta física não disponibilizada para relatório de gestão 2013	* Meta física não disponibilizada para relatório de gestão 2013	

\* Indicador novo, criado pela autora, em processo de proposta de implantação.

Fonte: Relatório de gestão 2013 e dados de pesquisa qualitativa, 2014.

APÊNDICE H - Quadro de detalhamento de despesas (QDD)

INSTITUTO FEDERAL DE EDUCAÇÃO, CIÊNCIA E TECNOLOGIA GOIÁS MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO SECRETARIA DE EDUCAÇÃO PROFISSIONAL E TECNOLÓGICA INSTITUTO FEDERAL DE EDUCAÇÃO, CIÊNCIA E TECNOLOGIA DE GOIÁS DIRETORIA DE CONTABILIDADE E EXECUÇÃO FINANCEIRA																		
EXECUÇÃO DO ORÇAMENTO REFERENTE AO EXERCÍCIO DE 2013																		
Orçamento INICIAL				ALTERAÇÃO NO ORÇAMEN. +/-	CRÉDITOS CONCEDIDOS	ORÇAMENTO SUPLEMENTAR/EXTRA-ORDINÁRIO	ORÇ. TOTAL	NAT. DES.	Orçamento Executado									
PROGRAMA DE TRABALHO	FONT E	NAT. DESP.	VALOR						158430 Goiânia	158431 Jataí	158432 Inhumas	158433 Itumbiara	158434 Uruaçu	158522 Anápolis	158523 Formosa	158524 Luziânia	158610 Aparecida	158611 Goiás
12.122.2109.09HB.001 - 62866 - CONTR. P/O CUSTEIO DO REG. DE PREVIDÊNCIA	0100	319100				7.249.078,00	7.249.078,00	319113								6.918.626,24	6.918.626,24	
<b>Subtotal:</b>																<b>6.918.626,24</b>		
12.122.2109.09HB.001 - 62866 - CONTR. P/O CUSTEIO DO REG. DE PREVIDÊNCIA	0112	319100	15.333.295,00				15.333.295,00	319113								15.333.295,00	15.333.295,00	
<b>Subtotal:</b>																<b>15.333.295,00</b>		
28.846.0901.005G.0052 - 62867 - CONTR. P/O CUSTEIO DO REG. DE PREVIDÊNCIA	0100	319100	19.267,00		-19.267,00		0,00	319113									-	
<b>Subtotal:</b>																<b>-</b>		
12.363.2109.20TP.0052 - 62868 - PAGAMENTO DE PESSOAL ATIVO	0100	319000				40.992.564,00	40.992.564,00	319011								40.769.656,85	40.769.656,85	
<b>Subtotal:</b>																<b>40.769.656,85</b>		
12.363.2109.20TP.0052 - 62868 - PAGAMENTO DE PESSOAL ATIVO	0112	319000	77.485.011,00	-1.101.146,01			76.383.864,99	319004								4.885.369,57	4.885.369,57	
								319007								645,42	645,42	
								319011								71.202.936,17	71.202.936,17	
								319013								17,93	17,93	
								319016								158.511,63	158.511,63	
								319092								115.827,14	115.827,14	
<b>Subtotal:</b>																<b>76.363.307,86</b>		
12.363.2109.20TP.0052 - 62868 - PAGAMENTO DE PESSOAL ATIVO	0112	319100		1.101.146,01			1.101.146,01	319113								1.043.263,61	1.043.263,61	
<b>Subtotal:</b>																<b>1.043.263,61</b>		
12.365.2109.2010.0052 - 62869 - ASSIST. PRÉ-ESCOLAR	0100	339000				50.000,00	50.000,00	339004									-	
								339008								44.535,40	44.535,40	

12.365.2109.2010.0 052 - 62869 - ASSIST. PRÉ- ESCOLAR	0112	339000	204.000,00			5.000,00	209.000,00	339004									8.121,50	8.121,50							
								339008																197.000,00	197.000,00
<b>Subtotal:</b>																		<b>205.121,50</b>							
28.846.0901.0005.0 052 - 62870 - CUMPRIMENTO DE SENTENÇA JUDICIAL TRANSITADA	0100	319000	175.152,00	(13.125,00)	(162.027,00)		0,00	339008																	
<b>Subtotal:</b>																			-						
09.272.0089.0181.0 052 - 62871 - PAGTO. DE APOS. E PENSÕES	0100	319000				6.025.060,00	6.025.060,00	319001										5.749.134,38	5.749.134,38						
								319003														20.936,65	20.936,65		
								319092																	
								<b>Subtotal:</b>																	
09.272.0089.0181.0 052 - 62871 - PAGTO. DE APOS. E PENSÕES	0151	319000	21.516.440,00			21.516.440,00		319001										17.490.135,32	17.490.135,32						
								319003															3.990.369,41	3.990.369,41	
								319092																10.340,74	10.340,74
<b>Subtotal:</b>																		<b>21.490.845,47</b>							
12.306.2109.2012.0 052 - 62872 - AUXÍLIO ALIMENTAÇÃO	0100	339000				1.735.949,00	1.735.949,00	339004										11.407,46	11.407,46						
								339046															1.491.400,55	1.491.400,55	
								339049																91.000,00	91.000,00
								339092																2.114,19	2.114,19
<b>Subtotal:</b>																		<b>1.595.922,20</b>							
12.306.2109.2012.0 052 - 62872 - AUXÍLIO ALIMENTAÇÃO	0112	339000	5.620.565,00			5.620.565,00		339004										395.077,76	395.077,76						
								339046															5.220.565,00	5.220.565,00	
<b>Subtotal:</b>																		<b>5.615.642,76</b>							
12.331.2109.2011.0 052 - 62873 - AUXÍLIO TRANSPORTE	0112	339000	1.170.828,00			250.000,00	1.420.828,00	339004										30.000,00	30.000,00						
								339046															240.000,00	240.000,00	
								339049																991.822,63	991.822,63
<b>Subtotal:</b>																		<b>1.261.822,63</b>							
12.301.2109.2004.0 052 - 62874 - ASSISTÊNCIA MÉD. E ODONTOLÓGICA	0100	339000				968.400,00	968.400,00	339092										192,00	192,00						
								339093															968.208,00	968.208,00	
<b>Subtotal:</b>																		<b>968.400,00</b>							
12.301.2109.2004.0 052 - 62874 - ASSISTÊNCIA MÉD. E ODONTOLÓGICA	0112	339000	2.148.000,00			40.000,00	2.188.000,00	339039											-						
								339093															2.160.911,83	2.160.911,83	
<b>Subtotal:</b>																		<b>2.160.911,83</b>							



12.363.2031.6380.0 052 - 62881 - FOM. AO DESENVOLVIMENT O DA EDUCACAO - P. MULHERES MIL - BRASIL SEM MISERIA	0112	339000	560.000,00			560.000,00	339018	-	13.829,00	55.927,65	41.240,00	-	59.040,00	50.860,00	88.680,00	23.880,00	15.120,00	-	348.576,65				
							339030			2.254,45					11.231,67								13.486,12
							339039													588,00			
<b>Subtotal:</b>																			<b>362.650,77</b>				
12.363.2031.6380.0 052 - 62881 - FOM. AO DESENVOLVIMENT O DA EDUCACAO - P. MULHERES MIL - BRASIL SEM MISERIA	0112	449000	240.000,00			240.000,00	449052								148.046,10	27.020,00			64.879,00	239.945,10			
																			<b>Subtotal:</b>				
12.368.2030.20R.J.0 052 - 62882 - APOIO A CAPACITACAO E FORMACAO INICIAL	0112	339000	622.200,00			622.200,00														-			
																				<b>Subtotal:</b>			
12.363.2031.20RG.0 052 - 62883 - EXPANSAO E REESTRUTURACA O	0112	449000	12.683.557,00			12.683.557,00	449051													10.397.069,07	10.397.069,07		
							449052	778.414,50															
<b>Subtotal:</b>																			<b>12.683.460,87</b>				
12.363.2031.20RG.0 101 - 68391 - EXPANSAO E REESTRUTURACA O DE INSTITUCIONAL	0112	449000		4.227.853,00		0,00	449051														-		
				(4.227.853,00) N.06																	<b>Subtotal:</b>		
12.363.2031.20RL.0 101 - 068392 - FUNCIONAMENTO INSTITUCIONAL	0112	449000		4.219.075,00		0,00	559051														-		
				(4.219.075,00) N.06																	<b>Subtotal:</b>		
12.363.2031.6380.0 101 - 068393 - FOMENTO AO DESENVOLVIMENT O DA EDUCACAO	0112	449000		80.000,00		0,00	449000														-		
				(80.000,00) N.06																	<b>Subtotal:</b>		
12.363.2031.20RG. 0052 - 070679 EXPANSÃO E REESTRUTURAÇÃO O IFG	0100	449000	500.000,00			500.000,00	449051													500.000,00	500.000,00		
																				<b>Subtotal:</b>			

12.363.2031.20RG.0052 - 070679 EXPANSÃO E REESTRUTURAÇÃO IFG	0312	449000				634.066,00	634.066,00	449051										634.066,00	634.066,00	
<b>Subtotal:</b>																		<b>634.066,00</b>		
12.363.2031.20RG.7010 - 070680 EXPANSÃO E REESTRUTURAÇÃO CAMPUS JATAÍ	0100	449000	500.000,00	-500.000,00 N.6			0,00	449051											-	
<b>Subtotal:</b>																		<b>-</b>		
12.363.2031.6380.0052 - 074595 - FOMENTO AO DESENVOLVIMENTO DA EDUCAÇÃO DE GOIÁS	650	449000				723.000,00	723.000,00	449052	95.810,58	60.318,11	60.358,16	60.341,69	60.342,21	60.279,09	60.346,97	60.338,38	60.300,75	60.317,07	83.803,36	722.556,37
<b>Subtotal:</b>																		<b>722.556,37</b>		
<b>TOTAL:</b>		188.583.646,00	-734.989,00	-184.304,70	59.747.510,00	247.411.862,30			10.674.269,28	3.261.136,05	2.659.089,63	2.225.345,82	2.570.275,30	2.708.485,89	3.036.534,83	3.132.814,88	2.568.201,36	2.116.461,83	207.518.744,81	242.471.359,68
NOTAS																				
N01 Transferido para TRFORC-1A.REGIAO																				
N02 Alteração no orçamento																				
N03 Transferido para IF Amazonas																				
N04 Transferido para IF Goiáno																				
N05 Transferido para Fund. Universo Brasília																				
N06 Crédito bloqueado pela SOF																				

Fonte: Relatório de gestão 2013.



MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO  
SECRETARIA DE EDUCAÇÃO PROFISSIONAL E TECNOLÓGICA  
INSTITUTO FEDERAL DE EDUCAÇÃO, CIÊNCIA E TECNOLOGIA DE GOIÁS  
DIRETORIA DE CONTABILIDADE E EXECUÇÃO FINANCEIRA

DESCENTRALIZAÇÃO DE CRÉDITO REFERENTE AO EXERCÍCIO DE 2013

PROGRAMA DE TRABALHO	FONTE	NATUR. DA DESP.	VALOR INICIAL	DEVOL. DE CRÉDITO	ORÇAMENTO SUPLEM.	VALOR TOTAL	158522 Anápolis	158523 Formosa	158524 Luziânia	158430 Goiânia	158431 Jataí	158432 Inhumas	158433 Itumbiara	158434 Uruaçu	158610 Aparecida	158611 Goiás	158163 Reitoria	Total	
12363203120RG0001 - 060732 - EXPANSÃO E REESTRUTURAÇÃO DA REDE FED - NACIONAL - CONSTRUÇÃO DO CAMPUS SENADOR CANEDO - QPP02P41357	0112915081	449051	1.500.000,00			1.500.000,00											1.500.000,00	1.500.000,00	
12363203120RG0001 - 060732 - EXPANSÃO E REESTRUTURAÇÃO DA REDE FED - NACIONAL - CONSTRUÇÃO DO CAMPUS GOIÂNIA OESTE - QPP03P41322	0112915081	449051	2.500.000,00			2.500.000,00											2.500.000,00	2.500.000,00	
12306203087440001- 61593 - APOIO À ALIMENTAÇÃO ESCOLAR NA EDUCAÇÃO - FFF53B9001J	0118033907	339032	37.320,00	(37.320,00)		0,00												0,00	
12306203087440001 - 61593 - APOIO À ALIMENTAÇÃO ESCOLAR NA EDUCAÇÃO - FFF53M9001N	0118033907	339032	215.880,00	(215.880,00)		0,00												0,00	
12363203120RW0001 - 061645 APOIO À FORMAÇÃO PROFISSIONAL E TECNOLÓGICA NACIONAL - PRONATEC - QFP05P0601P	0112915173	339018	7.424.925,00	(4.184.310,00)		3.240.615,00	338.190,00	222.000,00	457.935,00	588.495,00	253.605,00	197.295,00	249.930,00	448.995,00	196.290,00	287.880,00	0,00	3.240.615,00	
		339030	495.676,98	(474.295,69)		21.381,29			5.490,00					15.891,29				0,00	21.381,29
		339036	1.432.718,92	(283.492,92)	270.000,00	1.419.226,00												1.419.226,00	1.419.226,00
		339039	2.851.604,24	(2.206.562,17)		645.042,07	52.145,15	34.834,13	46.160,00	190.141,66	6.956,76	130.183,59		137.748,25	600,00	17.414,19	28.858,34	645.042,07	645.042,07
		339048	3.793.391,08	(1.873.391,08)		1.920.000,00												1.920.000,00	1.920.000,00
12363203120RW0001 - 061645 APOIO À FORMAÇÃO PROFISSIONAL E TECNOLÓGICA NACIONAL - PRONATEC - QFP05P0601P	0312915173	339147	286.543,78	(18.000,08)	54.000,00	322.543,70												322.543,70	322.543,70
		339018	1.590.670,00	(843.640,00)		747.030,00	101.580,00	79.410,00	97.845,00		184.590,00	80.040,00	65.220,00	89.715,00			48.630,00	0,00	747.030,00
		339030	379.436,55	(1.541,60)		377.894,95	39.997,90	0,00	100.827,99	74.077,98	3.372,56			22.970,16	44.485,68		49.417,77	42.744,91	377.894,95
		339036	282.718,92	(3.564,85)		279.154,07												279.154,07	279.154,07
		339039	1.759.967,88	(278.146,46)		1.481.821,42		7.888,50	29.806,44	30.000,00	6.610,60	1.236,16	43.801,50					1.362.478,22	1.481.821,42
12363203120RW0001 - 061646 APOIO À EDUCAÇÃO PROFISSIONAL E TECNOLÓGICA NACIONAL - E-TEC BRASIL - QFD01P4000P	0112915173	339048	1.573.391,08	(429.225,88)		1.144.165,20											1.144.165,20	1.144.165,20	
		339147	18.000,00	(415,60)		17.584,40												17.584,40	17.584,40
		339014	205.320,00	(180.347,68)		24.972,32												24.972,32	24.972,32
		339030	85.479,33	(3,50)		85.475,83			0,00		2.027,80					18.623,33		64.824,70	85.475,83
		339033	15.000,00	(15.000,00)		0,00												0,00	0,00
449052	315.725,00	(153,04)		315.571,96		8.000,00	8.000,00	8.000,00	8.000,00	8.000,00	8.000,00	2.000,06	8.000,00	8.000,00	8.000,00	622.272,00	696.272,06		
						315.571,96		5.950,00				61.029,00		62.537,53		186.055,43	315.571,96		

12364203220GK0001 - 061721 - FOMENTO AS ACOES DE GRADUACAO, PÓS-GRADUAÇÃO PROGRAMA PRO- EQUIPAMENTOS, TC PROEQUIP 637/2013.	112915044	449052	165.000,00	(8.704,67)		156.295,33											156.295,33	156.295,33
12363203120RL0053 - 062699 - FUNCIONAMENTO DE INSTITUIÇÕES FEDERAIS. DESTAQUE REFERENTE A SERVIÇOS PRESTADOS AO IFB - SERVIDORA: ROUSEJANNY DA SILVA FERREIRA	01120000	339036	3.542,77			3.542,77												0,00
13392202720ZF0001 - 066455 - PROMOCAO E FOMENTO A CULTURA BRASILEIRA - PROJETO FORMAÇÃO TÉCNICA/PRODUÇÃO QUALIFICAÇÃO PROFISSIONAL E DIFUSÃO AUDIOVISUAL -3D1FA170001	01100000	339039	815.000,00	(0,02)		814.999,98											814.999,98	814.999,98
142432062210M0001 - 058943 PROMOCAO, DEFESA E PROTECAO DOS DIREITOS NACIONAIS - TERMO DE COOPERACÃO Nº 025/2011	01000000	339039	810.865,00	(205.341,58)		605.523,42											605.523,42	605.523,42
<b>Total:</b>			29.260.448,53	-11.265.336,76	324.000,00	18.319.111,77	539.913,05	352.132,63	752.014,43	892.742,44	463.134,92	477.783,75	383.921,72	744.835,22	286.050,86	411.341,96	13.011.698,02	18.315.569,00

Fonte: Relatório de gestão 2013.



## APÊNDICE I – Proposta da Lei Orçamentária Anual (PLOA).

		MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO SECRETARIA DE EDUCAÇÃO PROFISSIONAL E TECNOLÓGICA INSTITUTO FEDERAL DE EDUCAÇÃO, CIÊNCIA E TECNOLOGIA DE GOIÁS PRÓ-REITORIA DE ADMINISTRAÇÃO																		
<b>Órgão: 26000 - Ministério da Educação</b>										<b>R\$ 1,00</b>										
<b>Unidade: 26429 - INSTITUTO FEDERAL DE EDUCAÇÃO, CIÊNCIA E TECNOLOGIA DE GOIÁS</b>																				
<b>Quadro dos Créditos Orçamentários – 2014</b>										<b>PTRES</b>					<b>PLOA 2014</b>					
<i>Programática</i>	<i>Programa/Ação/Produto/Localização</i>									<i>Funcional</i>	<i>Esf.</i>	<i>GDN</i>	<i>IU</i>	<i>Fte</i>	<i>Valor</i>					
	<b>Grupo de Natureza de Despesa (GND)</b>									<b>15.349.421,00</b>										
3.1.00.00.00	PESSOAL E ENCARGOS SOCIAIS E BENEFÍCIOS																			
3.3.00.00.00	DESPESAS CORRENTES - OUTRAS DESPESAS									<b>(Total das Despesas Correntes)</b>										
4.4.00.00.00	DESPESAS DE CAPITAL - INVESTIMENTOS									<b>(Total de Desp com investimentos)</b>										
<b>2109 4572</b>	<b>Capacitação de Servidores Públicos Federais em Processo de Qualificação e Requalificação</b>									<b>62877</b>	<b>12 128</b>									
	Servidor Capacitado (unidade) 900																			
3.3.90.14.14	Diárias Civil – No País										F	3-ODC	0	112						
3.3.90.18.00	Auxílio Financeiro a Estudantes										F	3-ODC	0	112						
3.3.90.20.00	Auxílio Financeiro a Pesquisador										F	3-ODC	0	112						
3.3.90.33.01	Passagens para o País										F	3-ODC	0	112						
3.3.90.36.00	Outros Serviços de Terceiros - Pessoa Física										F	3-ODC	0	112						
3.3.90.39.00	Outros Serviços de Terceiros - Pessoa Jurídica										F	3-ODC	0	112						
<b>2031</b>	<b>EDUCAÇÃO PROFISSIONAL E TECNOLÓGICA</b>																			
<b>2031 20RL</b>	<b>FUNCIONAMENTO DAS INSTITUIÇÕES FEDERAIS DE EDUCAÇÃO PROFISSIONAL E TECNOLÓGICA</b>									<b>62878</b>	<b>12 363</b>									
	Aluno matriculado (unidade) 15000																			
	Atividades																			
	<b>OUTRAS DESPESAS CORRENTES</b>									<b>(Total das despesas de funcionamento)</b>										
	<b>DESPESAS DE CAPITAL</b>									<b>(Total de Desp com investimentos)</b>										
3.3.90.08.00	Outros Benefícios Assistenciais										F	3-ODC	0	112						

3.3.90.14.14	Diárias Civil – No País			F	3-ODC	0	112	
3.3.90.14.16	Diárias Civil – No Exterior			F	3-ODC	0	112	
3.3.90.18.00	Auxílio Financeiro a Estudantes			F	3-ODC	0	112	
3.3.90.20.00	Auxílio Financeiro a Pesquisador			F	3-ODC	0	112	
3.3.90.30.00	Outros Materiais de Consumo			F	3-ODC	0	112	
3.3.90.33.01	Passagens para o País			F	3-ODC	0	112	
3.3.90.33.02	Passagens para o Exterior			F	3-ODC	0	112	
3.3.90.36.00	Outros Serviços de Terceiros - Pessoa Física			F	3-ODC	0	112	
3.3.90.39.00	Outros Serviços de Terceiros - Pessoa Jurídica			F	3-ODC	0	112	
3.3.91.47.00	Obrigações Tributárias e Contributivas			F	3-ODC	0	112	
	<b>Recursos Próprios</b>							
3.3.90.18.00	Auxílio Financeiro a Estudantes			F	3-ODC	0	250	
3.3.90.36.00	Outros Serviços de Terceiros - Pessoa Física			F	3-ODC	0	250	
3.3.90.39.00	Outros Serviços de Terceiros - Pessoa Jurídica			F	3-ODC	0	250	
3.3.90.47.00	Obrigações Tributárias e Contributivas			F	3-ODC	0	250	
3.3.91.47.00	Obrigações Tributárias e Contributivas			F	3-ODC	0	250	
3.3.90.92.00	Despesas de Exercícios Anteriores			F	3-ODC	0	250	
3.3.90.93.00	Indenizações e Restituições			F	3-ODC	0	250	
	<b>Contratos</b>							
3.3.90.30.01	Combustíveis e Lubrificantes Automotivos			F	3-ODC	0	112	
3.3.90.30.17	Material de Processamento de Dados			F	3-ODC	0	112	
3.3.90.39.10	Locação de Imóveis			F	3-ODC	0	112	
3.3.90.37.01	Apoio Administrativo, Técnico e Operacional			F	3-ODC	0	112	
3.3.90.37.02	Limpeza e Conservação			F	3-ODC	0	112	
3.3.90.37.03	Vigilância Ostensiva			F	3-ODC	0	112	
3.3.90.39.08	Manutenção de Software			F	3-ODC	0	112	
3.3.90.39.12	Locação de Máquinas e Equipamentos			F	3-ODC	0	112	

3.3.90.39.16	Manutenção e Conservação de Bens Imóveis			F	3-ODC	0	112	
3.3.90.39.17	Manutenção e Conservação de Máquinas e Equipamentos			F	3-ODC	0	112	
3.3.90.39.19	Manutenção e Conservação de Veículos			F	3-ODC	0	112	
3.3.90.39.31	Locação de Equipamentos de Processamento de Dados			F	3-ODC	0	112	
3.3.90.39.43	Serviços de Energia Elétrica			F	3-ODC	0	112	
3.3.90.39.44	Serviços de Água e Esgoto			F	3-ODC	0	112	
3.3.90.39.47	Serviços de Comunicação em Geral (Imprensa e Radiobrás)			F	3-ODC	0	112	
3.3.90.39.58	Serviços de Telecomunicações e Comunicação de Dados			F	3-ODC	0	112	
3.3.90.39.83	Serviços de Cópias e Reprodução de Documentos			F	3-ODC	0	112	
3.3.90.39.95	Manutenção e Conservação de Eq. de Processamento de Dados			F	3-ODC	0	112	
	<b>Investimentos</b>							
4.4.90.51.00	Obras e Instalações			F	4-INV	0	112	
4.4.90.52.00	Equipamentos e Material Permanente			F	4-INV	0	112	
4.4.90.52.35	Equipamentos de Processamento de Dados			F	4-INV	0	112	
4.4.90.37.93	Aquisição de Software			F	4-INV	0	112	

Fonte: Dados pesquisa documental do IFG 2014.

# **ANEXOS**

## **ANEXO A - Organograma do IFG, conforme PDI – 2012- 2016.**

### **Estrutura organizacional com as instâncias de decisão**

#### **Órgãos Colegiados**

Conselho Superior;  
Colégio de Dirigentes;  
Conselho de Ensino, Pesquisa e Extensão;  
Conselho de Câmpus.

#### **Comissões Permanentes**

Comissão Própria de Avaliação (CPA);  
Comissão de Ética;  
Comissão Permanente de Pessoal Docente (CPPD);  
Comissão Interna de Supervisão do Plano de Carreira dos Cargos Técnico-administrativos (CIS)  
Comissão Permanente de Políticas Públicas de Igualdade Racial do IFG.

### **➤ REITORIA**

#### **Gabinete**

- a. Reitor(a);
- b. Chefia de Gabinete;
- c. Coord. Secretaria;
- d. Assessoria de Relações Institucionais;
- e. Ouvidoria;
- f. Assessoria de Expansão;
- g. Procuradoria Federal;
- h. Auditoria Interna.

**Diretoria Executiva**

- a. Diretor (a) Executiva;
  - a. Diretoria de Comunicação Social;
  - b. Coordenação de Relações Internacionais.

**Pró-Reitorias:****I. Pró-Reitoria de Administração**

- a. Pró-Reitor(a);
- b. Coordenação Executiva;
- c. Diretoria de Planejamento e Gestão Orçamentária;
  - a. Coordenação-Geral de Aquisições e Contratos;
  - b. Coordenação-Geral de Serviços de Transportes;
- d. Diretoria Financeira;
  - a. Gerência de Gestão Administrativa;
  - b. Coordenação de Execução Financeira;
  - c. Coordenação-Geral de Almoxarifado e Patrimônio;
- e. Diretoria de Projetos e Infraestrutura.

**II. Pró-Reitoria de Desenvolvimento Institucional**

- a. Pró-Reitor(a);
- b. Coordenação Executiva;
- c. Diretoria de Recursos Humanos;
  - a. Coordenação de Gestão de Pessoas;
  - b. Coordenação de Cadastro e Pagamento;
  - c. Coordenação de Aposentadorias e Pensões;
- d. Diretoria de Tecnologia da Informação;
  - a. Coordenação de Infraestrutura de Redes e Segurança da Informação;
  - b. Coordenação de Serviços de Suporte;
- e. Gerência de TI;
  - a. Coordenação de Desenvolvimento de Sistemas;

f. Coordenação do Observatório do Mundo do Trabalho.

### **III. Pró-Reitoria de Ensino**

a. Pró-Reitor(a);

b. Coordenação Executiva

c. Diretoria de Políticas de Educação Básica e Superior;

a. Coordenação de Ensino Superior

b. Coordenação de Ensino Médio e Técnico;

c. Coordenação de Programas e Projetos Especiais de Ensino;

d. Diretoria de Administração Acadêmica;

a. Coordenação de Registro de Diplomas;

e. Diretoria de Educação a Distância;

a. Coordenação de Administração de EaD;

b. Coordenação Pedagógica;

f. Centro de Seleção;

g. Procuradoria Educacional Institucional;

### **IV. Pró-Reitoria de Pesquisa e Pós-Graduação**

a. Pró-Reitor(a);

b. Coordenação Executiva;

c. Diretoria de Pesquisa e Inovação;

a. Coordenação do Centro de Inovação Tecnológica;

d. Diretoria de Pós-Graduação;

e. Coordenação da Editora;

f. Coordenação-Geral de Bibliotecas.

### **V. Pró-Reitoria de Extensão**

a. Pró-Reitor(a);

b. Coordenação Executiva;

c. Diretoria de Ações Sociais;

- a. Coordenação-Geral de Assistência Estudantil;
- b. Coordenação de Ações Esportivas e de Eventos;
- d. Diretoria de Ações Profissionais e Tecnológicas;
  - a. Coordenação de Convênios;
  - b. Coordenação de Estágio e Trabalho.