UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO E CONTABILIDADE DE RIBEIRÃO PRETO
DEPARTAMENTO DE CONTABILIDADE
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CONTROLADORIA E CONTABILIDADE

RICARDO ROCHA DE AZEVEDO

Resistências ao planejamento de resultados e a lógica orçamentária dominante em municípios

ORIENTADOR: PROF. DR. ANDRÉ CARLOS BUSANELLI DE AQUINO

RIBEIRÃO PRETO
2016

Prof. Dr. Marco Antonio Zago
Reitor da Universidade de São Paulo

Prof. Dr. Dante Pinheiro Martinelli
Diretor da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto

Profa. Dra. Maisa de Souza Ribeiro
Coordenadora do Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade

Profa. Dra. Adriana Maria Procópio de Araújo
Chefe do Departamento de Contabilidade

RICARDO ROCHA DE AZEVEDO

Resistências ao planejamento de resultados e a lógica orçamentária dominante em municípios

Tese apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto da Universidade de São Paulo, para obtenção do título de Doutor em Ciências.

ORIENTADOR: PROF. DR. ANDRÉ CARLOS BUSANELLI DE AQUINO

Versão Corrigida. A original encontra-se disponível na FEA-RP/USP.

RIBEIRÃO PRETO
2016

Autorizo a reprodução e divulgação total por parcial deste trabalho, por qualquer meio convencional ou eletrônico, para fins de estudo e pesquisa, desde que citada a fonte.

FICHA CATALOGRÁFICA

Azevedo, Ricardo Rocha de

Resistências ao planejamento por programas e a lógica orçamentária dominante em municípios. Ribeirão Preto, 2016.

210 p.: il ; 30 cm

Tese de Doutorado, apresentada à Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto/USP. Área de concentração: Controladoria e Contabilidade.

Orientador: Aquino, André Carlos Busanelli de

1. Contabilidade pública; 2. Reformas orçamentárias; 3. Orçamento público; 4. Teoria institucional; 5. Nova sociologia institucional.

AGRADECIMENTOS

À minha esposa Janaína, que soube entender o que estou tentando construir, e teve que suportar as longas tentativas de explicar como a realidade é socialmente construída, e já se acostumou com expressões do tipo “modelo”, “significância”, ou então “a teoria explica isso”.

À família, pelos longos períodos de minha ausência.

Ao meu orientador, Prof. Dr. André Carlos Busanelli de Aquino, por me apoiar em momentos tensos e de decisão, e por estar disponível sempre que solicitado.

Ao colega Paulo Massaru Uesugi Sugiura, por me apoiar com dúvidas sempre que solicitado, quase sempre aos finais de semana.

Ao Prof. Richard Alan Batley da University of Birmingham, por gentilmente me receber durante o doutorado e me ajudar a avançar no estudo da teoria.

Ao pessoal do serviço de Pós-Graduação da FEA-RP/USP: Érika, Matheus, Thiago e Silvio, e às secretárias do Departamento de Contabilidade: Rose, Vanessa e Lucila, por sempre me atenderem quando solicitado.

Aos colegas de turma que compartilharam ótimos momentos de companheirismo e alguns outros um tanto tensos, mas que fazem parte dessa jornada. Em especial aos amigos José Marcos e Rafael Gatsios, pelo constante acompanhamento e à incansável amiga Elisabeth de Oliveira Vendramin por todo o apoio que tem me dado.

Aos seletos membros e colegas do grupo de pesquisa da FEARP-USP *PSAGiB Public Sector Accounting & Governance in Brazil*, que participaram com sugestões em várias etapas de discussão e entendimento teórico.

Por fim um agradecimento à empresa GOVERNANÇABRASIL, que me apoiou no início do doutorado, autorizando minha liberação, e aos colegas da Prefeitura de Ribeirão Preto, pela paciência de educadamente tentar prestar atenção às minhas discussões um pouco teóricas.

RESUMO

AZEVEDO, R. R. **Resistências ao planejamento de resultados e a lógica orçamentária dominante em municípios.** 210 f. Tese (Doutorado) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, Ribeirão Preto, 2016.

A tese analisa o processo de mudança no ciclo de gestão de finanças públicas (ciclo PFM) do setor público do país, utilizando a abordagem da sociologia institucional aplicada ao estudo das organizações (teoria organizacional institucional). Alterações legais recentes têm proposto novas regras no ciclo PFM, o que requer mudanças na lógica institucional orçamentária largamente presentes nas organizações do setor público. Esse é o caso da introdução do planejamento de resultados (PBB) no país, que contém uma lógica que conflita com a lógica orçamentária por *inputs*. Como as lógicas são conflitantes, e desafiam o *status quo*, os atores na organização passam a resistir às propostas. Consequentemente, a estratégia de implementação de tais reformas acaba por contemplar ajustes de escopo, revisões de prazos de adoção, quase sempre justificadas pelas restrições colocadas pela 'falta de estrutura' dos municípios. Contrariando tal justificativa, a tese propõe que a baixa adoção das reformas decorre de resistências de natureza institucional, quando lógicas institucionais conflitantes reduzem as chances de adoção das práticas levando ao uso cerimonial quando existe uma fonte de coerção externa. Essa resistência seria reduzida se atores com maior reflexividade percebessem pontos favoráveis na reforma e passassem a apoiar a nova prática, sobretudo se janelas de oportunidade para sensibilização dos demais indivíduos na organização fossem criadas. Foi empregada uma abordagem *mixed-method.* Iniciou-se com a abordagem qualitativa, pela observação participante em uma prefeitura um município de grande porte do Estado de São Paulo. A observação participante articulada com a teoria institucional sugeriu as hipóteses de que uma maior renovação das equipes que atuam em planejamento e orçamento aumentaria as chances de adoção do PBB, sobretudo na presença de choque exógeno que questionasse a forma como a organização vem operando. As hipóteses foram testadas na parte quantitativa com dados do planejamento de resultado de 639 municípios do Estado de São Paulo para os anos de 2011 e 2015. Os resultados indicam que, para amostra de municípios de São Paulo, a crise fiscal acabou fortalecendo a lógica orçamentária tradicional, supostamente pela pressão de obter respostas de curto-prazo. Ainda, observa-se a presença generalizada de uso cerimonial da prática do PBB em algum nível. Em alguns casos, mais de 40% dos indicadores de desempenho e metas não possuem qualquer valor informacional. Por fim, observado pelo uso cerimonial da prática, são discutidos alguns fatores que poderiam ter potencializado o baixo nível de institucionalização da nova prática orçamentária. Entre tais fatores estão o modelo de adoção do PBB adotado desde 2002 e a ausência de um patrocinador da reforma presente no processo de difusão, enfraquecendo a etapa de teorização a favor da reforma.

Palavras chave: Contabilidade pública; reformas orçamentárias; orçamento público; teoria institucional; nova sociologia institucional.

ABSTRACT

Azevedo, R. R. Resistance to performance-based budgeting and dominant budgetary logic in municipalities**.** 210 f. (Doctoral dissertation) - School of Economics, Business Administration and Accounting at University of São Paulo, Ribeirão Preto, 2016.

The thesis analyzes the process of change in public finances management cycles (PFM cycle) in the country's public sector, using an institutional sociology approach applied to the study of organizations. Recent legal changes propose new rules for the PFM cycle that require a change in institutional budgetary logic. This is the case with the introduction of performance based budgeting (PBB) in the country, the logic of which conflicts with a budgetary logic based on inputs. Since the logics are in conflict and challenge the status quo, the actors in organizations come to resist the proposals. Consequently, a strategy to implement such reforms ends up encompassing scope adjustments, revisions to adoption deadlines, and restrictions arising from the lack of municipal structure. Contrary to this justification, the thesis proposes that the low adoption of these reforms stems from resistance of an institutional nature, in which the conflicting institutional logics reduce the chances of adoption of such practices, leading to ceremonial use when there is a source of external coercion. This resistance would be reduced if those of greatest importance in an organization perceived favorable aspects of the reform and thus would come to support the new practice, above all if windows of opportunity to raise the awareness of others in the organization were created. A mixed method approach was employed. It began with a qualitative approach, by observing participants in a city hall of a large municipality in the state of São Paulo. A participant observation articulated with an institutional theory gave rise to the hypotheses that greater renewal for teams that act in planning and budgeting would increase the chances of adopting PBB, especially with the presence of shock that questions the way in which an organization has been operating. The hypotheses were tested quantitatively using performance based budgeting data from 639 municipalities in the state of São Paulo from 2011-2015. The results indicate that, for a set of São Paulo municipalities, a crisis ended up consolidating traditional budgetary logic, supposedly due to pressure to achieve short-term results. We also observed a generalized presence of ceremonial practice of PBB at some level. In some cases, more than 40% of the indicators and targets do not possess informational value. Finally, based on observations of this use of ceremonial practice, we discuss some factors that would have potentiated the low level of institutionalization of the new budgetary practice. Among these values, the PBB adoption model since 2002 and an absence of a sponsor for the reform mean that there is no process of diffusion, thus weakening a theorization stage in favor of the reform.

Keywords: Public accounting; budget reforms; public budget; institutional theory; new institutional sociology.

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Exemplo de modelo utilizado de orçamento por resultados adotado no Brasil.....53
Tabela 2 - Acompanhamento do PBB de municípios por 18 Tribunais de Contas do país.....57
Tabela 3 – Formação do construto orçamento de resultados.....70
Tabela 4 – Formação do construto disciplina fiscal 72
Tabela 5 - Resultados da execução orçamentária e financeira da prefeitura.....74
Tabela 6 - PBB – uso de indicadores e metas das ações na prefeitura 80
Tabela 7 – Compatibilidade entre LDO e LOA no município 91
Tabela 8 – Informações constantes no planejamento municipal 93
Tabela 9 – Exemplos de indicadores das áreas finalísticas municipais.....94
Tabela 10 – Exemplos de metas do SISPACTO para 2015 para o município 96
Tabela 11 - Metas estabelecidas no planejamento orçamentário da saúde para 2015.....97
Tabela 12 – Tendência à reflexividade e resistência dos funcionários apurada no caso.....99
Tabela 13 – Comparação da lógica dominante e da lógica PBB.....101
Tabela 14 - Imprecisão na estimação orçamentária na prefeitura 106
Tabela 15 – Tentativas de inovações não institucionalizadas no planejamento.....117
Tabela 16 - Estatística descritiva dos municípios analisados.....135
Tabela 17 – Informações de programas e ações para prefeituras de São Paulo 136
Tabela 18 - Metas e indicadores inconsistentes ou zerados em 2015 para prefeituras de São Paulo 138
Tabela 19 - Ações com metas duplicadas no PPA 2014-2017 por órgãos municipais de São Paulo 139
Tabela 20 - Ações finalísticas versus não finalísticas duplicadas por órgãos municipais de São Paulo 140
Tabela 21 - Indicadores dos programas duplicados no PPA 2014-2017 por órgãos municipais de São Paulo 140
Tabela 22 - Estrutura das prefeituras dos municípios do Estado de São Paulo por porte 141
Tabela 23 - Resultado físico alcançado pelas metas das ações e os recursos financeiros utilizados, por porte dos municípios do Estado de São Paulo 142
Tabela 24 - Elementos do construto formativo planejamento de resultados.....145
Tabela 25 – Sinais de decoupling no planejamento dos municípios 146
Tabela 26 - Modelos de regressão estimados 151
Tabela 27 - Variáveis independentes.....153
Tabela 28 - Variação dos sinais de decoupling nos indicadores e ações entre 2011 e 2015..161
Tabela 29 - Resultados dos modelos – Variação de decoupling nos programas e ações (PBB) 164
Tabela 30 - Variação conjunta do decoupling entre ações finalísticas e não finalísticas.....169
Tabela 31 - Variação na estimação de receitas e despesas 170
Tabela 32 – Resultados dos modelos – Variação na estimação orçamentária (IBB) 174
Tabela 33 - Dicionário de inconsistências – unidade de medida.....206
Tabela 34 - Dicionário de inconsistências – texto nos indicadores.....207
Tabela 35 - Dicionário de inconsistências – unidade de medida - ações 208
Tabela 36 - Dicionário de inconsistências – indicadores - ações 210

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1 - Processos inerentes à institucionalização 24
Figura 2 - Ciclo orçamentário no caso analisado 82
Figura 3 - Influência normativa no planejamento da saúde..... 95
Figura 4 - Histórico recente de receitas e despesas na prefeitura analisada 105
Figura 5 – Despesas com pessoal em relação à receita não controlável..... 144
Figura 6 – Ações e programas com sinais de *decoupling* no planejamento dos municípios.. 147
Figura 7 - Decoupling médio no programa dos municípios do Estado de São Paulo no ano de 2015 148
Figura 8 – Variação do decoupling – municípios com prefeitos reeleitos 149
Figura 9 - Período analisados e variáveis testadas 150
Figura 10 – Renovação das equipes – idade média de renovação..... 155
Figura 11 - Histogramas da variação de decoupling entre 2011 e 2015..... 160
Figura 12 - Mudança no decoupling entre 2011 e 2015..... 160
Figura 13 - Sinais de decoupling para as ações finalísticas e não finalísticas em 2011 e 2015 166
Figura 14 - Variação dos sinais de decoupling das ações finalísticas e não finalísticas 167
Figura 15 - Ações finalísticas e não finalísticas com sinais de decoupling em 2015..... 168
Figura 16 – Mudança na estimação orçamentária entre 2011 e 2015 172

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO 12
1.1. Tese proposta 16
1.2. Objetivo 18
1.3. Metodologia 18
1.4. Justificativa 19
1.5. Estrutura do texto 20
2. TEORIA ORGANIZACIONAL INSTITUCIONAL 22
2.1. As organizações e mudança institucional 22
2.2. Lógicas institucionais 28
2.3. Respostas dos atores e empreendedor institucional 31
2.4. Decoupling 33
3. ESTUDOS PRÉVIOS EM PBB 36
3.1. Pbb – performance-based budgeting 36
3.2. Formas de mensuração no planejamento – os indicadores e as metas 45
4. EQUIPES COMO RECURSOS E COMO REPOSITÓRIOS 48
5. EPISTEMOLOGIA E DESENHO DA PESQUISA MIXED-METHOD 50
6. O CONTEXTO DO PBB PARA OS MUNICÍPIOS DO BRASIL 52
7. ANÁLISE QUALITATIVA - ESTUDO DE CASO 61
7.1. Introdução, problematização e discussão sobre a importância desse tipo de análise 61
7.2. Método e protocolo adotado na análise do caso 63
7.3. Apresentação do caso 74
7.4. Práticas observadas 81
7.5. Lógica institucional dominante 100
7.6. Reflexividade e resistência dos servidores às mudanças 109
7.7. Repositórios institucionais (*carriers*) e mudança organizacional 119
7.8. Conclusões sobre o caso 124
8. ANÁLISE QUANTITATIVA 126
8.1. Desenvolvimento de hipóteses institucionais 126
8.2. Dados e descrição do pbb no estado de são paulo 133
8.3. Variáveis e modelos testados 145
8.4. Discussão dos resultados 158

8.4.1. Renovação das equipes, choques e o pbb 159
8.4.2. Efeitos normativos sobre o pbb 166
8.4.3. Respostas de curto prazo: lógica institucional ibb 169
9. CONSIDERAÇÕES FINAIS 175
REFERÊNCIAS 183
APÊNDICES 201
APÊNDICE A – Histogramas das variáveis dependentes (Y) 201
APÊNDICE B – Correlações entre as variáveis 203
APÊNDICE C – Dicionários de inconsistências utilizados 206

1. INTRODUÇÃO

Desde a Constituição Federal de 1988 o país vem implantando reformas gerenciais no orçamento público (BARCELOS; CALMON, 2014), que têm sido sobrepostas a uma lei orçamentária de 1964 (BRASIL, 1964), se discute o papel do orçamento como ferramenta auxiliar para o controle fiscal, e se cobra dele o acompanhamento da efetividade das políticas públicas, por meio da adoção de um orçamento voltado a produtos e resultados (REZENDE; CUNHA, 2013, p. 241).

Nos últimos anos o Brasil conseguiu importantes avanços no ciclo orçamentário, na transparência, participação pública e na fiscalização, que levou a um melhor posicionamento no ranking[1] internacional da transparência orçamentária (IBP, 2015). O país também foi mencionado como referência em boas práticas de documentos orçamentários (IBP, 2014) entre os países não membros da OCDE (BLÖNDAL; KRISTENSEN; GORETTI, 2003).

Mesmo com alguns resultados positivos alcançados, o que se observa é que parte das práticas trazidas pelas legislações não têm sido de fato adotada, como é o caso do planejamento de resultados (PBB ou *performance-based budget*). Levantamento do Tribunal de Contas do Estado de São Paulo sobre o planejamento de municípios (TCE-SP, 2015) aponta que municípios ainda não incorporaram plenamente as novas práticas trazidas pelos instrumentos de regulação[2].

A sobreposição de reformas no planejamento público faz com que atualmente existam dois "Brasis" em conflito (Nunes, 2010, p.24): há o *Brasil do Planejamento*, onde os instrumentos de planejamento são elaborados com metas, objetivos e indicadores de desempenho, e onde o planejamento já começa a ser utilizado como ferramenta de gestão; e há o *Brasil pré-constitucional*, que trabalha basicamente com os critérios da Lei 4.320 de 1964. Pode-se acrescentar ainda uma terceira classe: o *Brasil pré-Lei 4320*, das organizações públicas que ainda não conseguiram sequer adotar princípios iniciais do orçamento público, tais como o estabelecimento prévio de receitas e despesas e sua execução orçamentária.

---

[1] O Brasil já vem mantendo uma boa colocação em transparência do orçamento segundo essa classificação internacional. Em 2015 o Brasil ficou em 6º lugar em transparência entre os 102 países pesquisados; em 2012 ficou em 12º; em 2010 em 9º. Nessa última edição de 2015, o Brasil, ao lado da Noruega, Estados Unidos e África do Sul foram os destaques como sendo os únicos 4 países que cumpriram as especificações dos pilares de transparência, participação e controle externo (entendido como o controle exercido pelo Legislativo e pelos Tribunais de Contas.

[2] Em 2015, 52% dos municípios paulistas alcançaram a nota C ou C+ na análise do índice de planejamento desenvolvido (IEGM) pelo TCE-SP, que são as duas piores notas da escala, e menos de 10% conseguiram a nota máxima (TCE-SP, 2015). Os resultados do IEGM para os municípios paulistas o ano de 2016 mostram que a situação se manteve inalterada. Os resultados nacionais são ainda mais baixos: 90% dos municípios do país receberam nota C, que é a mais baixa (IRB, 2016).

Existem potencialmente diferenças nos processos que são internalizados pelas organizações públicas. Primeiro, algumas prefeituras podem ter adotado os novos procedimentos apenas para fins de cumprimento da legislação (*compliance*) e para fins de legitimação, seja por um isomorfismo coercitivo ou mesmo mimético (DIMAGGIO; POWELL, 1983), sem que os processos tenham sido internalizados nas práticas correntes (*embedded*) e assim produzam os resultados intencionados pelo regulador.

Segundo, tais procedimentos podem ter sido implantados e internalizados nas práticas de forma diferente do conteúdo original da reforma, por falha de entendimento dos atores em relação ao conteúdo proposto. Isso pode decorrer da influência de valores organizacionais e normas informais compartilhadas pelos diversos atores relevantes à difusão das reformas e à operacionalização do ciclo de gestão financeira (GREENWOOD et al., 2008; SCOTT, 2014).

A teoria sociológica propõe que o menor grau de internalização das mudanças nas organizações decorre do desalinhamento entre a nova lógica institucional presente no novo procedimento proposto (na reforma) e os aspectos culturais-cognitivos e normativos das instituições presentes (antigas, pré-existentes na organização), o que inibiria a internalização das mudanças (SCOTT, 2014).

O desalinhamento entre o conteúdo pretendido pela reforma, e o entendimento dos atores (aspecto *cultural-cognitive*) e seus valores compartilhados (aspecto *normative*) (SCOTT, 2014), afeta tanto as equipes das Secretarias da Fazenda nas prefeituras quanto os demais órgãos técnicos associados, políticos locais no executivo e legislativo, os Tribunais de Contas, prestadores de serviços de software, a sociedade civil e a mídia, à medida que os diversos atores não entendem à reforma, e esta não é implementada em sua totalidade. Às vezes a rejeição à reforma não é uma questão de ver seus interesses contrariados, mas a rejeita por não entender seus benefícios, ou adota uma expectativa irreal de ameaças que não existem.

Andrews (2013) adota a vertente sociológica da teoria institucional, abordagem dominante para compreender as organizações (GREENWOOD et al., 2008, p. 2), para explicar a baixa efetividade das reformas no ciclo financeiro do setor público. Para Andrews, entre 40% e 60% das reformas implantadas nos países não resultam em melhorias nos indicadores de efetividade dos Governos.

As reformas orçamentárias em geral decepcionam, pois têm sido projetadas para resolver um problema técnico no orçamento, quando na verdade o problema encontra-se no quadro institucional, que pode ser entendido como as regras formais e informais que ditam como as organizações e as pessoas interagem no sistema orçamentário (BROWNE, 2010).

A literatura brasileira sobre a implantação de reformas no ciclo de gestão de finanças públicas (ciclo PFM[3]) em municípios em geral trata sobre reformas na contabilidade pública (FEIJÓ, 2013; LINO, 2015; MACÊDO et al., 2010), reformas fiscais (ARAÚJO; FILHO; GOMES, 2015; FIORAVANTE; PINHEIRO; VIEIRA, 2006; LOUREIRO; ABRUCIO, 2004), e reformas no orçamento (BARCELOS; CALMON, 2014), porém com poucos trabalhos discutindo os efeitos da introdução de orçamento de resultados (CAVALCANTE, 2010; WEILLER, 2014), sendo que a maioria discute apenas sua implementação (GARCES; SILVEIRA, 2002).

Internacionalmente, o tema de reformas do PBB tem sido tratado regularmente (ANDREWS, 2004, 2006; BLEYEN et al., 2016; GROSSI; REICHARD; RUGGIERO, 2016; HOU et al., 2011; OCDE, 2008; RIVENBARK; KELLY, 2006; ROBINSON; LAST, 2009; STERCK, 2007), contudo o uso da informação de PBB na estimação orçamentária e na tomada de decisão tem recebido pouca atenção (MAURO; CINQUINI; GROSSI, 2016).

Pesquisas destacam o efeito do porte na adoção de reformas, por exemplo, o cumprimento da disciplina fiscal (GERIGK; CLEMENTE, 2014; MACEDO; CORBARI, 2009), novas normas de contabilidade (BOTELHO; LIMA, 2015; JOHANSSON; SIVERBO, 2009; MCLEOD; HARUN, 2014; RAVANELLO; MARCUZZO; FREY, 2015), orçamento por resultados (HO; NI, 2005), e dificuldade de implantar tecnologias e novos processos, como o BSC (*balanced scorecard*) (HOQUE; JAMES, 2000) e o processo de gestão de qualidade total (TQM - *Total Quality Management*) (BERMAN; WEST, 1995). O porte em geral é sinônimo de existência de recursos humanos e materiais.

No Brasil, a Confederação Nacional dos Municípios é um exemplo de defesa que vem do próprio setor em questão que argumenta que a falta de recursos humanos e financeiros restringe a capacidade de implementar as mudanças na contabilidade (JACOB; SANTOS, 2015). O mesmo racional tem sido utilizado por autoridades responsáveis pela condução das reformas no ciclo PFM no Brasil, como a Secretaria do Tesouro Nacional[4] (STN), Tribunais de Contas e mesmo a Confederação Nacional dos Municípios (CNM) para justificar constantes adiamentos nos prazos de adoção das mudanças na contabilidade. A adoção é definida como

---

[3] PFM é um acrônimo que significa *public financial management*, que está relacionado à forma como os governos gerenciam os recursos públicos, tanto na gestão das receitas quanto nas despesas. No contexto utilizado na presente tese, PFM quer dizer um sistema (conjunto de processos e rotinas) que engloba as etapas de formulação, aprovação, execução e controle do orçamento, estando aí inseridos o controle e *accountability* (ANDREWS et al., 2014).

[4] O Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais, documento emitido pela Secretaria do Tesouro Nacional, aprovado pela portaria STN548/2015, baseia-se nas dificuldades operacionais e de recursos materiais e humanos dos municípios, propondo uma lógica de 'gradualismo' para a adoção das novas políticas contábeis.

sendo a passagem de um requerimento legal para a institucionalização exigida de seus procedimentos requeridos (TOLBERT; ZUCKER, 1983).

A discussão de recursos como fundamentais à mudança tratada pela RBV (WERNERFELT, 1984) recentemente ganhou espaço na literatura de capacitações dinâmicas, que destaca que a existência de recursos em si não é suficiente para a inovação, mas que um outro tipo de capacitação é necessário para reunir e dispor aqueles recursos de uma forma específica em um momento desejado (EISENHARDT; MARTIN, 2000), o que é chamado de capacitações dinâmicas. Em Teece, Pisano e Shuen (1997), tais capacitações dinâmicas incluiriam a habilidade de integrar, construir, reconfigurar as competências internas e externas para lidar com ambientes com rápida mudança..

Tais capacitações não se confundem com as capacitações operacionais usualmente tratadas pela RBV. Kor e Mesko (2013) dividem tais habilidades em capital humano, capital social e cognição, em que o conhecimento do gestor é dado pela sua experiência profissional e educação (capital humano) junto com habilidade de acessar recursos por suas redes de relacionamento (capital social) moldam e são moldados pelos sistemas de crenças e modelos mentais com os quais os gestores operam (cognição). A evidente associação entre aspectos culturais cognitivos e habilidade dos gestores foi também pontuada em Greenwood et al., (2008, p.29), que fez uma chamada para integração da abordagem institucional com a teoria de capacitações dinâmicas, deixando clara a tangência entre o papel do empreendedor institucional e as capacitações dos gestores em promover a mudança. Uma primeira iniciativa pode ser vista em Mckague (2011), que oferece proposições de habilidades dos gestores (capacidades dinâmicas) para reduzir tensões no processo de mudança.

Dessa forma parece ser insuficiente a mera existência dos recursos e ambas abordagens (competências dinâmicas e empreendedorismo institucional) dão a entender que os fatores restritivos à implantação das mudanças vão além de questões estruturais.

A tese reconhece pela questão tratada discussões similares na literatura de capacitações dinâmicas e no capitulo 4 faz a correção com essa teoria. Contudo, constrói todo seu argumento baseado na teoria institucional sociológica.

1.1. Tese proposta

A tese oferece uma possível explicação para o porquê governos locais no Brasil com recursos humanos e materiais para conduzir um processo de mudança no processo orçamentário, não conseguem implementá-la, ou a implanta apenas parcialmente. A explicação institucional para a dificuldade de implantação de reformas é que, não obstante os recursos presente, atores nas organizações resistem às mudanças pois tendem a rejeitar ou não entender a lógica presente nas novas práticas propostas (DELBRIDGE; EDWARDS, 2013; GREENWOOD et al., 2011; RANDALL; PROCTER, 2013; THORNTON; OCASIO, 2008).

As práticas que emergem em uma organização acabam sendo resultado de um contínuo processo de evolução de diferentes lógicas institucionais que se misturam com o tempo, que se confundem com a história e o contexto da própria organização. Estas lógicas mescladas surgiram pela interação das diversas mudanças propostas, e pela atuação de empreendedores locais que levariam a cabo uma mudança e defenderiam mudanças ao longo do tempo. Contudo, outros atores expressivos localmente defenderiam e fortaleceriam as práticas vigentes a favor do *status quo*, e, portanto, resistiriam à adoção da nova prática para entrar na organização. Uma nova lógica institucional encontraria espaço se fosse suportada por outros atores com certa reflexividade que questionassem o *status quo*, sobretudo em momentos em que esse é questionado por choques exógenos.

As prefeituras atuam imersas (*embedded*) em uma lógica institucional dominante (THORNTON; OCASIO, 2008) no contexto do setor público brasileiro, baseada em *inputs* (*input-based budget - IBB*), como estabelecido pela Lei Federal 4.320/64. Esta lógica opera com um excessivo detalhamento de informações, com baixa flexibilidade para mudanças, e as etapas de elaboração, execução e prestação de contas do orçamento baseiam-se em informações do tipo "entrada" (*input*), ou seja, recursos empregados em processos e não nos produtos gerados por eles (*output*).

A introdução da nova prática de orçamento por resultados (lógica institucional desafiante) passa a sofrer resistências. O ente público passaria a usar e reportar informações de desempenho dos programas, o que poderia ser visto como uma diminuição de poder de decisão por parte da Secretaria da Fazenda. Portanto, para a Secretaria da Fazenda, as novas práticas representam uma lógica de atuação que contraria a forma convencional de operação do orçamento. Como existe alguma coerção pelo Tribunal de Contas para que essa informação seja gerada, é provável que ela passe a gerar informação apenas para *compliance*, que não serão

realmente internalizadas nas rotinas de planejamento (*decoupling*) (BOXENBAUM; JONSSON, 2008).

O caso do PBB acima mencionado, que é o objeto em estudo, oferece um exemplo de uso cerimonial de um instrumento do ciclo PFM devido a problemas no processo de difusão da reforma que não considerou aspectos institucionais das organizações.

A presente tese propõe que lógicas institucionais conflitantes reduzem as chances de adoção das práticas levando ao uso cerimonial quando existe uma fonte de coerção externa.

No presente embasamento teórico, a composição do material humano (não apenas o volume) vai além de conteúdo técnico e habilidades que tais pessoas possuem, que normalmente serão vistos por abordagens como RBV ou de capacidades dinâmicas (*dynamic capabilities*). Pessoas são também repositórios de crenças, práticas e rotinas que representam lógicas institucionais.

O conflito de lógicas institucionais se dá nas crenças compartilhadas, rotinas e hábitos que os indivíduos possuem dentro das organizações, conhecidas como instituições. Portanto, a resistência não viria do baixo volume de competências técnicas, ou da ausência de recursos materiais. Independentemente de boas ou más condições de conhecimento técnico ou de recursos materiais, a presença do conflito de lógicas geraria resistências.

O ponto levantado por tal abordagem institucional coloca um aspecto adicional às teorias de RBV (r*esource-based view*) e de dependências de recursos, pois os indivíduos, como repositórios de lógicas institucionais, mesmo que tecnicamente capacitados e em número suficiente podem resistir às mudanças. A presença dos chamados empreendedores institucionais (BATTILANA; LECA; BOXENBAUM, 2009; MAGUIRE, 2008) poderia reduzir tais resistências, caso esses empreendedores usassem suas habilidades e relações na organização para defender e realizar o chamado trabalho institucional (LAWRENCE; SUDDABY, 2010) por um tempo suficiente para promover a mudança. Essa capacidade do empreendedor institucional, em alguma medida poderia ser também entendida como as chamadas competências de reconfiguração da teoria de capacitações dinâmicas. Contudo, destaca-se que as resistências tratadas aqui não se confundem com a ausência de recursos técnicos e materiais, mas sim tratam da ausência de competências para realização de trabalho institucional a favor da mudança.

Tal proposição será analisada no cenário atual da introdução do PBB no Brasil, ocorrida a partir de 2002.

1.2. Objetivo

A tese tem o objetivo de articular os conceitos institucionais para apresentar a lógica institucional dominante em uma organização pública de governo local e como tal lógica, ao conflitar com a reforma do PBB, atua como fonte de resistência à reforma. Com isso, articula o conceito de recursos e o distingue das teorias de RBV e de contingência, destacando o papel dos atores como '*carriers*' institucionais, e não apenas como competências ou habilidades. Com isso oferece um ponto de tangência entre a literatura de resistência à adoção de PBB em diversos países com a literatura de recursos.

Objetiva também abrir a discussão sobre dependência de recursos como razão para não adoção das mudanças, abrindo assim espaço para outras hipóteses.

Como objetivo secundário, o trabalho discute as diferenças existentes no nível de institucionalização, comparando-se a regulação de orçamento por resultados (PBB - *performance-based budget*) introduzida no país, com a real adoção realizada com na esfera municipal, utilizando na análise municípios do Estado de São Paulo.

1.3. Metodologia

A tese foi desenvolvida adotando-se uma abordagem *mixed-methods* (BRYMAN, 2012; GRAFTON; LILLIS; MAHAMA, 2011) com o uso combinado de abordagens quantitativas e qualitativas. Nesse desenho, a tese foi desenvolvida em duas partes.

Na **primeira parte** foi realizada uma observação participante em uma prefeitura de um município de grande porte do Estado de São Paulo que possui recursos humanos e financeiros, está próxima aos centros emissores da reforma, está conectada com a capital do Estado e ao Governo Federal, na qual a adoção das novas práticas no orçamento ocorre apenas cerimonialmente para atender a legislação.

A partir dessa observação foram levantadas hipóteses baseadas na teoria institucional sociológica, para testar na **segunda parte** empírica da tese se o nível de implantação do PBB no Estado de São Paulo tem sido afetado positivamente pelo rodízio de equipes e por janelas de oportunidade ou choques exógenos que levariam a uma maior abertura da lógica institucional vigente, permitindo melhorias das práticas orçamentárias como previsto pela teoria institucional. Para essa segunda parte foram utilizados dados do planejamento de resultados dos municípios do Estado de São Paulo para os exercícios de 2011 e 2015, cobrindo os dois ciclos mais recentes do plano plurianual dos municípios.

1.4. Justificativa

Não é assumido pela tese que a introdução da reforma de planejamento de resultado (PBB) por si só nos municípios brasileiros traga melhores resultados de gestão ou melhore a qualidade dos serviços públicos. A introdução do PBB no país é utilizada como um caso de reforma no ciclo PFM, que por tratar-se de uma inovação ocorrida nos últimos 14 anos, que já está no final de seu 4º ciclo de planejamento do PPA, é possível observar seus resultados.

A tese responde simultaneamente a diversas chamadas na literatura, entre elas, o uso de abordagens mais qualitativas de pesquisa para entendimento do funcionamento do orçamento público (RUBIN, 2014), com uma visão intraorganizacional (GREENWOOD; HININGS; WHETTEN, 2014) (THORNTON; OCASIO, 2008), tratando de como e porque surge o uso cerimonial de práticas impostas por um regulador - *decoupling* - (BJERREGAARD, 2011; BOXENBAUM; JONSSON, 2008).

Em relação aos fatores que afetam o sucesso das reformas, assim como colocado em Andrews (2011), a tese colabora ao apresentar uma explicação que indica que a quantidade de recursos (humanos e materiais) não é determinante para explicação do fenômeno, e mostra que as reformas no Brasil, assim como as tentativas de reforma do orçamento federal no caso dos Estados Unidos apontada por Andrews (2011), não tem surtido efeito.

Contribui ainda com a literatura de orçamentação (*budgeting*), que têm cobrado dos pesquisadores novas interpretações para os fenômenos associados ao orçamento público, utilizando-se de abordagens mais qualitativas de pesquisa, dado que as visões clássicas já parecem estar desatualizadas em relação ao fenômeno, e não conseguem responder às principais questões da área de pesquisa (RUBIN, 2014).

Observa a organização (no caso, em especial as prefeituras municipais) como objeto de análise em um momento de implantação de reformas, dado que a análise das organizações pela abordagem do Institucionalismo Organizacional (*Organizational Institutionalism - OI*) tem sido ignorada nas pesquisas de reforma do setor público (BATLEY, 2015, p.2).

A discussão sobre modelos de planejamento público se justifica sobretudo em virtude das discussões atuais sobre a substituição da Lei Federal 4.320/64 (lei da contabilidade pública), na qual o orçamento está inserido.

A tese contribui em alguma medida para a discussão de reformas de finanças públicas em governos, e para políticas desenvolvidas por agências de apoio e desenvolvimento, como o projeto PEFA (WORLDBANK, 2005) do Banco Mundial, adequando a análise de instituições informais em países em desenvolvimento.

Como as pesquisas sobre os resultados decorrentes da adoção de PBB utilizam geralmente dados de *surveys* com informações autodeclaradas sem observar seus resultados diretos (OCDE, 2012), que podem apresentar problemas relacionados ao viés do respondente (BLEYEN; LOMBAERT; BOUCKAERT, 2014), a presente tese oferece uma análise da real implantação, por meio de observação direta de um caso, seguida de testes com dos dados dos municípios paulistas. Responde aos estudos apontam falta de informações sobre o desenho de PBB adotado pelos governos (BLEYEN et al., 2016).

Por fim, a tese pretende contribuir como resposta ao questionamento feito por Greenwood et al., 2008, p.29) sobre a necessidade de trabalhos empíricos efetuando a justaposição entre a teoria institucional e a abordagem de capacidades dinâmicas.

1.5. Estrutura do texto

A partir dessa explicação geral sobre do modelo *mixed-method* utilizado, a tese está estruturada em dez capítulos, além das referências, apresentados a seguir.

Capitulo 1 – caracteriza-se pela introdução do tema abordado, caracteriza o problema a ser estudado, estabelece a questão de pesquisa, enuncia a tese sobre a adoção cerimonial na adoção de reformas no planejamento de resultado em municípios, apresenta a justificativa para estudar o assunto, além de conter a organização do trabalho.

Capítulo 2 – apresenta a abordagem da sociologia institucional aplicada ao estudo das organizações (teoria organizacional institucional, ou OI – *Organizational Institutionalism*), abordando conceitos sobre como as mudanças organizacionais ocorrem, apresentando o conceito de lógicas institucionais, e como os atores estão imersos nas instituições (*embedded*) e como podem possuir reflexividade para visualizar a necessidade de mudança, finalizando com a apresentação do conceito de *decoupling* (adoção cerimonial).

Capítulo 3 – apresenta a literatura sobre o planejamento de resultados (*performance-based budgeting* - PBB), relacionando estudos sobre PBB em governos locais e experiências internacionais recentes, finalizando com discussões sobre as formas de mensuração de resultados no orçamento.

Capítulo 4 – Apresenta e discute o conceito de recursos para a literatura de visão baseada em recursos (*resource-based view*) e para a teoria da contingência, apresentando o conceito de recursos adotado pela tese.

Capítulo 5 – Discute a abordagem metodológica *mixed-method* adotada, que utiliza uma abordagem dominante qualitativa-interpretativista, mantendo, porém, o fundamento interpretativista da teoria institucional.

Capítulo 6 – Apresenta o contexto atual do planejamento de resultados para os municípios do Brasil, descrevendo ao contexto histórico e a chegada do PBB no país, discutindo os controles existentes sobre o planejamento e descrevendo como é o ciclo orçamentário no país, cujas regras são padronizadas nacionalmente.

Capítulo 7 – Apresenta o estudo de caso utilizado na análise, desenvolvido com uma abordagem indutiva da forma de uma *grounded-theory*. A lógica orçamentária dominante por *inputs* é caracterizada, e é apresentado o surgimento de conflito entre a lógica orçamentária dominante e a nova lógica que acompanha o PBB, que faz com que os atores resistam à sua adoção, gerando ações de *decoupling*.

Capítulo 8 – Apresenta a segunda parte quantitativa do trabalho *mixed-method*, que foi desenvolvida a partir das hipóteses institucionais emergidas na análise do estudo de caso. O capítulo apresenta dados sobre o *decoupling* no planejamento de resultados existente nos municípios do Estado de São Paulo, e apresenta um modelo de regressão linear múltipla estimado para testar as hipóteses.

Capítulo 9 – Apresenta as conclusões resultantes do modelo *mixed-method* adotado e as sugestões para pesquisas futuras.

2. TEORIA ORGANIZACIONAL INSTITUCIONAL

2.1. As organizações e mudança institucional

Na abordagem institucional, as organizações podem ser definidas como sendo um conjunto de práticas, rotinas e crenças, forjadas pela interação contínua dos atores (SCOTT, 2008). São tipos genéricos de estruturas sociais, administradas sob um corpo comum de conhecimento (gestão - *management*), que podem ser categorizadas em subcategorias com tipos específicos (SCOTT, 2004), tanto como empresas com fins lucrativos, como as indústrias, ou sem fins lucrativos, como hospitais e escolas públicas, ou ainda governos.

Alternativamente à visão econômica das organizações como uma reunião de recursos, com coordenação central, que surge como mecanismo auxiliar ao mecanismo de preço (ALCHIAN; DEMSETZ, 1972), as organizações podem ser vistas como um conjunto de regras e atividades racionalmente ordenadas (WEBER, 1946).

Devido a tais regras e atividades compartilhadas por todos indivíduos internos a ela, o comportamento que ocorre em um ambiente organizacional pode ser percebido como racional. Nesse contexto, práticas e políticas adotados tornam-se prontamente institucionalizadas, isto é, tornam-se legítimos e racionais para atingir objetivos organizacionais (TOLBERT, 1985).

As organizações estão inseridas em um ambiente influenciado pelo seu contexto institucional, que pode ser entendido como sendo os ‘entendimentos sociais amplos’ ou mitos racionalizados (MEYER; ROWAN, 1977), ou “aquilo que é aceito’” tais como as prescrições das condutas apropriadas.

As práticas e rotinas das organizações estão internalizadas (*embedded*) em instituições, que são tidas como certas. Tais regras e rotinas são vistas como práticas institucionalizadas, internalizadas (*embedded*) de forma a serem reconhecidas como tidas como certas (*taken-for-granted*), e ajudam a coordenar e dar coerência às ações e grupos de indivíduos em uma organização. São reconhecidas como as “coisas que devem ser feitas” (*things should be done*), seja de forma consciente e formalmente documentadas, ou de forma inconsciente (HODGSON, 2006).

Ao executar repetidamente as regras, o comportamento dos atores transforma-se em rotinas, que representam os hábitos do grupo (BURNS; SCAPENS, 2000). Uma vez estabelecidas, essas práticas e crenças são seguidas como certas e são reproduzidas (GREENWOOD et al., 2008; RANDALL; PROCTER, 2013) por meio de *carriers* (SCOTT, 2003, 2014).

Este efeito reforça a institucionalização das práticas, ou seja, tais rotinas são institucionalizadas, e tornam-se cada vez mais impulsionadas pelo conhecimento tácito que os indivíduos adquirem através de monitoramento reflexivo do comportamento passado (BURNS, 2000). As práticas e rotinas nas organizações estão internalizadas (*embedded*) em instituições, que são *taken-for-granted* (BERGER; LUCKMANN, 1967).

A teoria institucional entende tais práticas e rotinas, tanto as conscientes como as inconscientes como instituições. A instituição é o comportamento social repetitivo, amplamente aceito e tido como certo (*taken-for-granted*) , sustentado por sistemas de valores normativos e compreensões cognitivas que dão significado para as relações sociais, que se reproduzem automaticamente, e habilita a ordem social (GREENWOOD et al., 2008).

Reconhece-se que os elementos (regras, práticas, rotinas) estão institucionalizados quando são facilmente transmitidos aos recém-chegados; são mantidos por longos períodos de tempo sem outra justificação ou elaboração, e são altamente resistentes às mudanças (ZUCKER, 1987; RANDALL; PROCTER, 2013).

As regras e rotinas podem emergir internamente, mas também sob influências institucionais que são exercidas sobre as organizações por meio de regras e regulamentos, prescrições normativas e expectativas sociais (SCOTT, 2014). Assim, as organizações são influenciadas pelo seu contexto institucional (GREENWOOD et al., 2008), que são as regras, normas e ideologias da sociedade em geral (ZUCKER, 1983).

Mesmo um indivíduo solitário em uma ilha deserta estaria sujeito a adoção de instituições. No trabalho de Berger & Luckmann (1967), os autores apresentam uma anedota que auxilia na compreensão sobre como se dá o processo de institucionalização das ações e sua difusão: duas pessoas (A e B) com origens diferentes e sem nenhum contato anterior se encontram em uma ilha deserta. Com o tempo e a convivência, começam a adquirir hábitos, e se observam mutuamente em suas ações, criando padrões específicos de conduta. Após muitas interações e observações, os hábitos vão se internalizando. Supondo-se o surgimento de um terceiro participante (como um filho), o caráter da interação social se altera: os costumes e as regras criados anteriormente são transmitidos à nova geração, que passam a executar as mesmas ações, pois “é assim que as coisas são feitas”. O mundo institucional passa a ser visto como realidade objetiva: os indivíduos acreditam que “é isso mesmo”.

Scott (1987) apresenta a existência de quatro formulações sociológicas diferentes sobre como o processo de institucionalização ocorre. A primeira refere-se ao processo de institucionalização como um processo como proposto por Selznick (1957), que enfatiza a importância da história na evolução de uma forma viva que é adaptativamente mutável ao longo

do tempo. Porém, como Scott coloca, o trabalho de Selznick foi extremamente descritivo mais do que explicativo, e apresentou *que* os valores são criados, mas não apresentou *como* isso acontece.

A segunda corrente trata a institucionalização como um processo de criação de realidade, que envolve três fases ou momentos: a *externalização*, a *objetificação* e *internalização*, e decorre do trabalho de sociologia do conhecimento de Berger & Luckmann (1967). Nesse modelo, a objetificação envolve o desenvolvimento de algum grau de consenso social entre os tomadores de decisão a respeito da estrutura formada. A externalização corresponde à interpretação das ações humanas como tendo uma realidade externa separada de nós mesmos, que foram criados por meio da objetificação.

Posicionado nessa segunda corrente proposta por Scott, (TOLBERT; ZUCKER, 1996), seguindo Berger & Luckmann (1967) sugerem que o processo de institucionalização ocorre em três estágios (Figura 1): (i) habitualização ou pré-institucionalização – que preocupa-se com a identificação de soluções para problemas específicos; (ii) *objetificação* ou semi-institucionalização – refere-se ao desenvolvimento de significados compartilhados associados com o comportamento previamente desenvolvido, e pelo qual o uso das práticas já ocorre praticamente sem nenhum tipo de debate e (iii) *sedimentação* ou institucionalização total – onde as práticas exibem uma constância no seu uso; ocorre quando as ações tornam-se exteriorizadas e percebidas como coercitivas.

Figura 1 - Processos inerentes à institucionalização
Fonte: (TOLBERT; ZUCKER, 1996)

Nesse modelo, o processo de institucionalização tem início a partir de elementos como as forças de mercado, mudanças tecnológicas ou mudanças na legislação, que desencadeiam um processo de inovação. Essa, por meio de repetição deverá levar a habitualização (pré-

institucionalização) que iniciará a formação dos objetos (objetificação). Entre a habitualização e a objetificação encontram-se os elementos de monitoramento organizacional e de teorização.

Com a etapa de teorização, a mudança passa a fazer sentido aos atores, e sua chance de internalização aumenta. A teorização das novas práticas motiva determinados agrupamentos com relações de causalidades, definindo que práticas semelhantes podem ser adotadas por todos os membros de uma população teoricamente definida, que produzirão efeitos semelhantes. Assim, a teorização permite aconselhar massas de indivíduos a adotar terapias padronizadas; organizações a adotar sistemas de gestão estilizados; e praticamente todos os Estados-nação a adotar esquemas padronizados para promover o crescimento econômico (STRANG; MEYER, 1993).

A terceira corrente baseia-se no trabalho de Meyer & Rowan (1977), que argumenta que as formas organizacionais prevalecentes podem ser atribuídas não apenas para a complexidade das "redes relacionais" e processos de trocas, mas também à existência de mitos racionais ou sistemas de crenças compartilhadas. A quarta e última corrente apresentada por Scott foca sua atenção na existência de um conjunto especializado de sistemas normativos e cognitivos, chamado de lógica institucional.

Pesquisas em mudanças organizacionais

As pesquisas em geral que tratam das mudanças nas organizações analisam a convergência / divergência de organizações no campo organizacional (GREENWOOD; HININGS; SUDDABY, 2002; GREENWOOD; SUDDABY, 2006; PURDY; GRAY, 2009; SMETS; MORRIS; GREENWOOD, 2012).

Como as organizações irão responder às mudanças exógenas depende da forma como os gestores visualizam uma oportunidade de ganho ou perda de legitimidade, que pode causar ações de resistência ou aceitação da mudança (GEORGE et al., 2006), sendo que não há coerção nessas análises. A probabilidade de adoção de uma reforma também aumenta com a percepção da importância dada pelos outros atores próximos e relevantes (*stakeholders*) (MURILLO-LUNA; GARCÉS-AYERBE; RIVERA-TORRES, 2008). As respostas podem assumir um maior grau de refletividade, e serem vistas como Oliver (1991) chama de respostas estratégicas, emergindo grupos internos de defensores ou críticos à mudança pode influenciar a probabilidade de adoção das mudanças, como encontrado em Pache e Santos (2010).

Lawrence, Hardy e Phillips (2002) analisando o caso de uma organização não governamental da Palestina mostram como a colaboração de atividades entre organizações pode contribuir para a mudança institucional, facilitando a adoção de novas práticas e rotinas. Dessa

forma, a colaboração pode exercer o papel de empreendedor institucional na condução das mudanças.

Estudos também analisam a velocidade que a mudança institucional ocorre (ROLAND, 2004). A discussão de mudanças organizacionais em Governos Locais já vem sendo tratada há um certo tempo na literatura internacional, começando por Tolbert & Zucker (1983) no setor público, pela literatura institucional, que traz que é esperado que cidades mais novas, que estavam começando a se desenvolver quando o movimento de reforma municipal começou, teriam uma possibilidade maior de adotar as mudanças do que as cidades mais antigas, onde as estruturas municipal estariam bem estruturadas e suportadas. Assim, quanto mais antigas suas estruturas e equipes, mais institucionalizadas, e maior a dificuldade na mudança.

Estudos também focam no papel do isomorfismo institucional na mudança organizacional, que é quando a decisão de uma mudança em ambientes de incerteza é baseada em decisões de terceiros, para legitimação da decisão (DIMAGGIO; POWELL, 1983). Lapsley e Pallot (2000) apresentam o caso da adoção das práticas da nova gestão pública (*new public management* ou NPM) em governos locais as Escócia e Nova Zelândia, e discutem o papel do isomorfismo na decisão de adoção de práticas de NPM. Frumkin e Galaskiewicz (2004) encontraram que organizações governamentais são mais propensas a decisões de mudança baseadas no isomorfismo do que as empresas e as entidades sem fins lucrativos. Ashworth et al. (2007) estudando 101 organizações do setor público no Reino Unido apresentam a existência de pressões diferentes como fontes para o que o isomorfismo atue nas mudanças organizacionais. Frumkin e Galaskiewicz (2004) apresentam que organizações podem reagir defensivamente e aceitar a transformação, se tornando isomórficas às demais, se estiverem sujeitas à coerção, avaliação ou regulação externa.

Como ocorre a mudança organizacional

A institucionalização de uma nova lógica se dá por meio do processo de teorização, que tem como objetivo simplificar categorias abstratas, elaborando cadeias de causa e efeito. A teorização se dá por meio de duas fases principais, a especificação de uma solução para tratamento de uma falha organizacional e a justificativa da adoção da inovação que está sendo proposta (Tolbert & Zucker, 1996, p.183).

A teorização não é um ato momentâneo, mas sim requer repetição sustentada, para elucidar uma compreensão compartilhada do problema (GREENWOOD; SUDDABY; HININGS, 2002).

Novas ideias são apresentadas como mais apropriadas do que as práticas existentes, ocorrendo a difusão interna na organização (GREENWOOD; SUDDABY; HININGS, 2002). A transição é atingida pelo alinhamento das novas ideias com as prescrições normativas dos atores, atingindo então legitimidade moral, assentindo sobre sua superioridade funcional ou legitimidade programática (GREENWOOD; SUDDABY; HININGS, 2002; SUCHMAN, 1995).

Tais condições ocorreriam independentemente da capacitação e porte de equipes. Apesar da possibilidade do aparecimento de empreendedores que iniciem a etapa de teorização, os demais atores estão imersos na lógica dominante. Com isso, treinamentos e formação na nova prática podem ser rejeitados ou simplesmente não entendidos, pois, os atores operam em outra lógica.

Exemplo disto na literatura é dado por Reginato et al. (2010) que analisaram a adoção de práticas de NPFM em municípios Italianos, e concluíram que em municípios acima de 50 mil habitantes, o *gap* na implantação foi causado por deficiências culturais[5], enquanto para os pequenos municípios o problema foi a falta de estrutura de pessoal. Tal estudo traz evidências de que, apesar de ser aceitável a afirmação de que recursos mínimos são necessários, as evidências empíricas mostram que não são suficientes, pois aqueles municípios são aceitaram a reforma. A explicação de "deficiências culturais" pode ser entendida como conflitos entre a lógica da reforma e a lógica dominante.

A formação tradicional dos servidores públicos importa, mas não é suficiente para que a mudança ocorra. O treinamento continuado apresentado conjuntamente com os ***valores*** (aspectos normativos) que se deseja transmitir é mais importante. O artigo de Greenwood e Suddaby (2006) apresenta o caso das "Big Five" que preferem não enviar seus funcionários para capacitação no Conselho (ICAA), e organizavam os treinamentos internamente, pois, assim, a intenção era expor aos seus profissionais os "valores da firma", mantendo-os alinhados internamente. Então os treinamentos não eram vistos como uma ação apenas de capacitação, de transmissão do conhecimento, e sim de alinhamento de valores.

[5] Utilizando a abordagem institucional, o termo "deficiências culturais" utilizada pelos autores pode ser entendida como sendo as crenças compartilhadas dos atores.

2.2. Lógicas institucionais

As estruturas nas quais tanto organizações como indivíduos estão imersos foram chamadas pelo autores do Institucionalismo Organizacional (*Organizational Institutionalism*) de lógica institucional, a qual que domina e restringe as ações de tais atores (FRIEDLAND; ALFORD, 1991; THORNTON; OCASIO, 2008).

As organizações estão imersas (*embedded*) em um conjunto de instituições, que formam a lógica institucional em que operam (THORNTON; OCASIO, 2008). As decisões nas organizações não seguem uma lógica de racionalidade econômica, buscando sempre a solução mais eficiente, mas sim buscando legitimação ao estar em conformidade com os requisitos dos ambientes externo, parecendo-se com as demais organizações, e aumentando assim as suas chances de sobrevivência, por estar "fazendo parte do jogo" (MEYER; ROWAN, 1977).

A lógica institucional é utilizada no processo de tomada de decisão pelos atores das organizações, que utilizam as lógicas como '*scripts'* ou '*templates*' (GREENWOOD; SUDDABY; HININGS, 2002), simplificando o processo de tomada de decisão, tornando-se como tidos como certo (*taken-for-granted*), e as decisões dos atores passam a ser baseadas nesses *templates*, que são utilizados para interpretar e entender eventos.

As decisões podem ser tomadas de forma *consciente*, através da imitação de outras organizações, em respostas a coerção (DIMAGGIO; POWELL, 1983), ou de forma *inconsciente*, seguindo as lógicas institucionais que estão vigentes (FLIGSTEIN; MCADAM, 2011).

Embora não haja um consenso sobre como definir a lógica institucional (MCPHERSON; SAUDER, 2013), ela é geralmente definida como sendo o conjunto de regras principais (*master rules*) que prescrevem o comportamento social, incluindo o comportamento organizacional (GREENWOOD; HININGS; WHETTEN, 2014), ou pode ser definida como os padrões socialmente construídos de práticas, pressupostos, valores, crenças e regras pelas quais as pessoas produzem e reproduzem a sua subsistência material, organizam seu tempo e espaço e dão sentido à sua realidade social (THORNTON; OCASIO, 1999).

As lógicas funcionam como scripts, que indicam aos atores o que eles são e o que devem fazer, funcionando como "*templates taken-for-granted"*. As decisões dos atores que estão imersos nas instituições são baseadas nesses *templates*, que são utilizados para interpretar e entender os eventos (RANDALL; PROCTER, 2013). Tal restrição e estruturação do comportamento e das escolhas (*embedded*) faz com que a racionalidade dos atores seja limitada,

o que sugere a Scott (2014, p.80) declarar em uma dura crítica que “o modelo de ator racional da teoria econômica é tão fantasioso como um unicórnio” (SCOTT, 2014, p.80).

Mesmo em ações onde os atores individuais busquem o poder, status e vantagem econômica, os meios e os fins de seus interesses e agência são ambos habilitados e constrangidos por lógicas institucionais prevalecentes (THORNTON; OCASIO, 2008), não estando os atores atuando de forma ilimitada, mas ao contrário, estando limitados às instituições que o cercam.

A instituição *embedded* que domina a organização é um *mix* de múltiplas lógicas institucionais, que se combinam com o tempo e formam um conjunto inseparável institucional.

As lógicas operam em diferentes níveis, sendo que cada ordem institucional possui uma lógica central. Por exemplo, a instituição central da sociedade ocidental é formada por uma lógica de mercado capitalista, estado burocrata, família, democracia e religião (FRIEDLAND; ALFORD, 1991). Essas lógicas já não são discutidas, e são tidas como certas (*taken for granted*) pelos atores que operam dentro dela. Da mesma forma, no nível organizacional os atores operam dentro de lógicas institucionais.

Pode existir mais de uma lógica atuando internamente nas organizações, que podem ser lógicas conflitantes (MEYER; HAMMERSCHMID, 2006), lógicas que cooperam entre si (GREENWOOD et al., 2011), mas uma lógica será a dominante (SMETS; MORRIS; GREENWOOD, 2012).

Não existe uma única lógica, mas várias que coexistem e operam em níveis diferentes. A sociedade é entendida como sendo um sistema interinstitucional que consiste de múltiplas lógicas (DELBRIDGE; EDWARDS, 2013), assim como as organizações estão sob influência de ‘N’ lógicas. Mesmo que existam ‘N’ lógicas, pode existir uma lógica dominante, que é a instituição que está *embedded.* Essa lógica dominante dirige as ações dos agentes. De outro lado, lógicas podem coexistir sem que alguma delas prevaleça (DELBRIDGE; EDWARDS, 2013).

A existência de múltiplas lógicas pode levar ao surgimento de tensões na organização, favorecendo a adoção de estratégias pelos atores, possibilitando a geração de diferentes graus de *decoupling* da nova instituição implantada (BJERREGAARD, 2011). O resultado da existência das lógicas conflitantes poderá ser a produção de formas organizacionais instáveis, que irão gerar resultados descolados (*decoupling*) e conflitantes (KITCHENER, 2002), e quando lógicas conflitantes se chocam, grupos nas organizações podem decidir colaborar, competir, mixar ou coexistir (RANDALL; PROCTER, 2013).

Em uma análise que assume menor grau de estruturação do agente, e prevê a capacidade de resposta estratégica, Oliver (1991) propõe que a existência de lógicas conflitantes pode levar a organização a adotar diferentes estratégias (OLIVER, 1991), moderado pela existência de representantes internos das instituições, que poderão influenciar na resposta, onde a natureza da demanda (se ela é uma meta ou é intermediária) importa também nas respostas estratégicas (PACHE; SANTOS, 2010).

Quando lógicas conflitantes com papel dominante se chocam, três ações podem ser encaminhadas pelos grupos de interesse: elas podem competir; pode haver uma colaboração temporária; ou podem se misturar (RANDALL; PROCTER, 2013).

No caso de haver uma colaboração temporária entre lógicas conflitantes, o resultado pode ser o surgimento de formas organizacionais instáveis, onde as novas instituições tornam-se apenas vagamente acopladas – ocorrendo decoupling (RANDALL; PROCTER, 2013).

Onde as lógicas cooperam, podem surgir benefícios para uma organização (GREENWOOD et al., 2011). Já a competição entre as lógicas pode favorecer a resistência para a mudança institucional. Esforço para introduzir uma nova lógica bancária enfatizando a eficiência pela diversificação geográfica disparou novas formas de empreendedorismo com o objetivo de preservar a lógica bancária anterior (MARQUIS et al., 2007).

Como ocorrem as mudanças - condições de contexto e reflexividade

Algumas condições de contexto e de reflexividade podem causar uma perturbação na lógica vigente, possibilitando a mudança institucional (GREENWOOD; JENNINGS; HININGS, 2015).

As lógicas institucionais podem mudar por meio da ocorrência de três mecanismos: (i) atuação de empreendedores institucionais; (ii) pela existência de sobreposição estrutural das lógicas institucionais, que cria contradições nas lógicas dentro ou fora das organizações do campo organizacional, favorecendo o aparecimento de oportunidades para atuação dos atores com maior refletividade que irão propor e atuar na mudança institucional; (iii) eventos históricos sequenciados (SEWELL, 1996), que são ocorrências que tem o papel de deslocar, rearticular e transformar estruturas que estavam anteriormente sobrepostas, que resultam de um processo *path-dependent*. Nesse, determinado eventos como uma crise ou *jolts* podem causar mudanças na interpretação simbólica anterior, que pode destruir o domínio da lógica dominante (THORNTON; JONES; KURY, 2005; THORNTON; OCASIO, 2008). A crise pode ser necessária para forçar a atenção nas ambiguidades existentes entre as lógicas e assim habilitar o surgimento de um caminho para a solução (ANDREWS, 2011).

A mudança na lógica institucional pode iniciar internamente nas organizações, refletindo-se posteriormente no campo, e não apenas a partir de eventos (SMETS; MORRIS; GREENWOOD, 2012). Quando a mudança na lógica institucional inicia-se internamente através da prática de ações dos atores, a etapa de teorização prévia é dispensada, sendo que essa passa a ocorrer simultaneamente (SMETS; MORRIS; GREENWOOD, 2012).

2.3. Respostas dos atores e empreendedor institucional

Os atores nas organizações estão *embedded* nas organizações (BATTILANA; LECA; BOXENBAUM, 2009), que por sua vez são estruturadas pelas instituições existentes. E mesmo estruturados pelas instituições, eles possuem graus de reflexividade, e podem tornar-se empreendedores institucionais.

Tais atores executam papéis nas organizações, que são socialmente construídos (não existem naturalmente), recebendo identidades definidas incluindo capacidades, direitos e responsabilidades, tornando-se os atores cidadãos, estudantes, contadores, chefe de divisão, prefeitos (SCOTT, 2014, p.78; 228). Atores seguem regras, seja conscientemente por imitação ou coerção ou inconscientemente por acordo tácito, seguindo as lógicas institucionais vigentes (FLIGSTEIN; MCADAM, 2011; SMITH; TRACEY, 2016).

Os atores seguem os *scripts* institucionalizados (GREENWOOD; SUDDABY; HININGS, 2002), sendo que a lógica institucional liga a cognição mental interna dos agentes aos rituais e estímulos externos (Thornton, 2004, p.41).

Por estarem inseridos dentro das instituições, a literatura discute o paradoxo do *embedded agency*, que questiona como os indivíduos ou organizações cujas crenças e ações são determinadas pelas instituições existentes podem romper com essas mesmas instituições e inovar (BATTILANA; LECA; BOXENBAUM, 2009). Desta forma, as instituições possibilitam aos atores lidar com problemas coletivos, regulando seu próprio comportamento e de outros, dado que os atores organizacionais respondem às instituições a partir dos sistemas de incentivos e sanções presentes (SCOTT, 2014, p.81).

Apesar de todo agente pela teoria institucional ser estruturado, ou seja, operar e seguir estruturas (instituições), em determinadas situações ele passa a reconhecer ao menos parte da estrutura (conceitos que ele seguia sem questionar, taken-for-granted) e aumenta seu grau de reflexividade, ou *agency* (DELBRIDGE; EDWARDS, 2013). Neste momento ele se desprende ao menos parcialmente da(s) lógica(s) institucional(is) presente(s) e passa a questioná-la(s).

A reflexividade é o mecanismo através do qual as escolhas são feitas: os agentes têm que diagnosticar suas situações, têm que identificar os seus próprios interesses e devem conceber projetos que considerem adequadas para atingir os seus fins (DELBRIDGE; EDWARDS, 2013). O modo de reflexividade é dependente se a história pessoal foi formada como parte da continuidade contextual ou descontinuidade, mas não é apenas sobre experiências acumuladas. O modo de reflexividade indica quão diferentes atores veem seu mundo social em termos de projetos específicos pessoais que são, por sua vez, (re)formados ao longo do tempo (DELBRIDGE; EDWARDS, 2013).

As contradições entre as lógicas fornecem / provêm com recursos indivíduos, grupos e organizações para que ocorra a transformação (THORNTON; OCASIO, 2008). Os atores podem ao longo do tempo tornar-se dotados de um sentido prático de oportunidades de realização e restrições que lhes permitam agir de forma qualificada, manobrando entre as exigências das diferentes lógicas institucionais, promovendo seu espaço de oportunidade (BJERREGAARD, 2011).

Surge então o empreendedor institucional, que são atores que conseguem mobilizar recursos para criar ou alterar as instituições vigentes. Podem ser atores individuais, ou em grupos, e também podem ser organizações (BATTILANA; LECA; BOXENBAUM, 2009).

Duas condições para se tornar empreendedor institucional: são atores que iniciam mudanças divergentes, com a quebra do *template* institucional vigente, e participam ativamente da mudança proposta (BATTILANA; LECA; BOXENBAUM, 2009).

Atuação do EI em choques exógenos

Eventos externos à organização (*jolts*) como crises, rupturas tecnológicas ou mudanças regulatórias podem desencadear situações favoráveis para que ocorra uma mudança institucional, favorecendo o aparecimento de empreendedores institucionais (BATTILANA; LECA; BOXENBAUM, 2009). Quanto mais conflituosos ou ambíguos for o ambiente, maior será a oportunidade para o comportamento estratégico dos atores (SCOTT, 2005).

A existência de múltiplas ordens institucionais com presença de contradições entre elas pode favorecer o aparecimento de empreendedores institucionais (BATTILANA; LECA; BOXENBAUM, 2009). As mudanças irão ocorrer onde as contradições existentes forem mais evidentes, tais como a existência de conflitos de valores entre os atores (GREENWOOD; SUDDABY, 2006).

Seu enquadramento como empreendedor independe de sua intenção e do sucesso ou falha na implementação (BATTILANA; LECA; BOXENBAUM, 2009).

O EI atuando na estrutura organizacional

A posição do ator na hierarquia da organização importa no sucesso que ele terá na implementação de uma mudança institucional (BATTILANA; LECA; BOXENBAUM, 2009). Caso não possua diretamente, o empreendedor pode buscar legitimidade, convencendo atores que possuam autoridade formal, posição social ou capital social, que são *recursos institucionais* necessários para a mudança institucional (BATTILANA; LECA; BOXENBAUM, 2009).

A posição social do empreendedor institucional na hierarquia da organização influencia o sucesso na implementação, e também deve ser considerado que caso existam riscos de atores com alta hierarquia funcional perderem privilégios com a mudança, esse se aliará aos atores da resistência à implementação (KELLOGG, 2012).

O empreendedor institucional deve iniciar e participar ativamente das mudanças (BATTILANA; LECA; BOXENBAUM, 2009), e utilizar a motivação, que é uma ação que identifica de forma imaginativa o interesse dos outros, propondo visões que os outros atores estejam indicados a adotar (BATTILANA; LECA; BOXENBAUM, 2009).

Para que tenha sucesso na implementação da mudança, o empreendedor deve tornar explícitos os problemas com a instituição que deseja mudar, propondo a introdução de uma solução superior (BATTILANA; LECA; BOXENBAUM, 2009), deslegitimando os arranjos institucionais vigentes, teorizando a nova instituição proposta (BATTILANA; LECA; BOXENBAUM, 2009).

2.4. Decoupling

O *Decoupling* é um comportamento que os atores podem adotar com a intenção de parecerem estar adotando uma nova regra, desenvolvendo então uma *conformidade cerimonial* (GREENWOOD et al., 2008), adotam as novas estruturas sem necessariamente implementar as práticas a elas relacionadas (BOXENBAUM; JONSSON, 2008).

O termo *decoupling* foi utilizado por Meyer e Rowan (1977) para representar o *desacoplamento* que ocorria entre uma estrutura organizacional adotada que divergia das ações que eram executadas de fato pela organização, que demonstrava o uso cerimonial da nova estrutura buscando “parecer” ser racional, evitando censura social, minimizando assim demandas por *accountability* externa, aumentando suas chances de segurança necessários para aumentar sua probabilidade de sobrevivência (GREENWOOD et al., 2008).

Outro exemplo de adoção de práticas por busca de legitimação pode ser encontrado em Boje (1998) ao analisar a empresa Nike, mostra que quando essa foi questionada sobre suas

práticas de emprego na Ásia, procurou ganhar legitimidade indicando o cumprimento de um código de conduta que seria auditado por um órgão independente.

Assumindo um maior nível de *agency*, Oliver (1991) e Bjerregaard (2011) entendem que o *decoupling* é uma resposta estratégica defensiva dos atores para evitar a mudança proposta, quando há choques com suas instituições internalizadas. Tal ação de *decoupling* permite que as organizações se legitimem (BOXENBAUM; JONSSON, 2008), pois parecerão aceitar as regras e continuar "fazendo parte do jogo".

O *decoupling* é mais propenso a ocorrer quando as organizações recebem uma forte pressão coercitiva e entre os adotantes tardios para implementar uma nova prática. Também é maior entre tomadores de decisão que já tenham realizado *decoupling* em outros processos anteriormente (WESTPHAL et al., 2010). O tempo para a adoção de uma nova prática importa. Estudo de Rao, Greve e Davis (2001) com analistas da bolsa de valores NASDAQ mostra que analistas que iniciaram a adoção mais tarde de novas práticas, além de ter maior probabilidade de *decoupling* também tiveram maior propensão a abandonar as suas ações mais cedo. O *decoupling* pode ser ainda uma resposta seletiva à pressões por mudança, onde os atores podem conformar-se a algumas delas, enquanto decidem ignorar outras (GEORGE et al., 2006).

Como colocado por Johansson e Siverbo (2009), o fenômeno de *decoupling* ocorre de forma mais frequente no setor público do que no setor privado, porque os critérios relacionados à eficiência são especialmente difíceis de avaliar nas organizações públicas.

O processo de institucionalização de uma nova prática deve passar pela articulação e resolução de um problema da organização. Se isso não ocorrer, a institucionalização não será possível, e a prática não é adotada, ou será adotada apenas cerimonialmente (GREENWOOD; SUDDABY; HININGS, 2002). A adoção cerimonial pode ocorrer se os atores não possuírem uma percepção clara de utilidade na implementação que está sendo proposta, e assim a adoção das mudanças será simbólica (ARNABOLDI; LAPSLEY, 2009), e ocorrerá o *decoupling*.

O grau de acoplamento e desacoplamento das práticas às demandas institucionais podem mudar ao longo do tempo, dependendo das estratégias dos atores organizacionais para realizar fins valiosos e suas experiências anteriores de operação dentro das estruturas institucionalizadas (BJERREGAARD, 2011).

Uma total institucionalização das novas práticas propostas ocorreria quando a intensidade da adoção fornece ideias com legitimidade cognitiva, tornando-se '*taken-for-granted*', como natural e apropriada, sobrevivendo por gerações (GREENWOOD; SUDDABY; HININGS, 2002).

Grupos de apoio e resistência

Atores das organizações podem adotar táticas defensivas que podem deslegitimar a introdução de mudança institucional (KELLOGG, 2012). A necessidade de legitimação buscando refletir interesses de grupos profissionais e financiadores para assegurar recursos *institucionais* pode levar ao uso simbólico de certas mensurações de performance, por meio da adoção de *decoupling* (BRIGNALL; MODELL, 2000).

Usando um maior grau de *agency*, estudos mostram que atores podem utilizar-se de argumentos e teorização para criticar as mudanças propostas que estão sendo propostas na lógica visando impedir a mudança, e os grupos nas organizações podem decidir colaborar, competir, se misturar ou coexistir (RANDALL; PROCTER, 2013),

Na existência de lógicas conflitantes, pressões normativas decorrentes da profissão tornam-se prontamente disponíveis para os atores, fazendo com que ações de resistência sejam mais fortes ou ao contrário, podem favorecer uma colaboração pragmática com a adoção cerimonial da nova lógica proposta (RANDALL; PROCTER, 2013).

Ressalta-se que as pressões institucionais não "entram" nas organizações, elas são interpretadas, recebem significado e são "representadas" por ocupantes de posições estruturais (GREENWOOD et al., 2011).

A teorização deve ser utilizada com a finalidade de diminuição da resistência da introdução de uma nova lógica, como por exemplo: o aumento na eficiência e economia de escala pode trazer redução de 20% dos custos (RANDALL; PROCTER, 2013).

A existência de interesses concorrentes entre os atores influenciará a adoção das mudanças (SITI-NABIHA; SCAPENS, 2005). Os atores tomadores de decisão tendem a aceitar mais facilmente as mudanças caso as vejam com potencial oportunidade para ganhar legitimidade, e tendem a rejeitá-las caso percebam o inverso (GEORGE et al., 2006).

A resistência também pode ocorrer devido à incapacidade dos membros da organização para implementar o novo sistema, ou a existência de um conflito entre os valores implícitos na mudança proposta e as instituições existentes (BURNS; SCAPENS, 2000).

O alinhamento do discurso (mensagem) da mudança com a dimensão gerencial é essencial para o sucesso da implantação. A liderança possui papel fundamental na condução da mudança (COHEN; KARATZIMAS, 2014).

3. ESTUDOS PRÉVIOS EM PBB

3.1. PBB – Performance-based budgeting

O orçamento público inicialmente foi utilizado como instrumento de controle (CAIDEN; WILDAVSKY, 1974), com grande foco na classificação dos objetos de gastos. É um instrumento estruturante da ação governamental, cujas decisões apresentam uma forte correlação com as ideias centrais dos mandatos e repercutem sobre a administração pública como um todo, que deveria permitir aos governos a gestão da dívida e a elaboração e acompanhamento da efetividade na aplicação das políticas públicas (ABREU; CÂMARA, 2015). Já os sistemas orçamentários modernos adotam os três objetivos fundamentais da gestão das finanças públicas (PFM): disciplina orçamentária, alocação eficiente de recursos e prestação eficiente de serviços (BROWNE, 2010).

Como colocado por Schick (2011), o orçamento funciona como um contrato entre o cidadão e o governo, estabelecendo as regras fiscais, sociais e mais recentemente regras de performance. Porém ele tem funcionado como um contrato incompleto, em que uma das partes (a sociedade) não tem participado do estabelecimento das cláusulas e também possui dificuldade em exigir sua execução, pela existência de baixo *enforcement* sobre o que foi contratado.

Após anos de execução no atual formato, estudos mostram que a elaboração do orçamento nos países da América Latina ainda é extremamente formal e ritualístico, sendo que a fase de elaboração acaba sendo estendida à fase de execução, tal é o volume de modificações ocorridas no orçamento (Guess & Leloup, 2010, p.195), o que tem feito com que o orçamento tenha perdido grande parte de sua credibilidade (REZENDE; CUNHA, 2013), e não tenha reconhecida a sua principal característica, que é a de ser um plano de trabalho (MACHADO JR., 2012).

O orçamento tem passado por processos de modernização, e devido às suas características de controle, o processo orçamentário passou para o topo da agenda de reformas do setor público (HOU et al., 2011), indo além da simples alocação de receitas e despesas, incluindo elementos como responsabilização (JONG; BEEK; POSTHUMUS, 2013) e sistemas de planejamento, monitoramento e avaliação (BISSESSAR, 2010).

Reformas no orçamento têm adotado o foco em metas por desempenho (*output*[6] e *outcome*[7]), substituindo o antigo *input-based budget*[8] (BOUCKAERT; CONINGS; STERCK, 2007), fazendo com que cada vez mais o orçamento deixe de ser elaborado e executado com bases incrementais, passando a ser elaborado por produtos (REZENDE; CUNHA, 2013, p.247). Rubin (2010, p.82) afirma que esse novo formato possibilita uma maior *accountability*, ao permitir apresentar e comparar a execução das metas previamente estabelecidas, que faria uma mudança no direcionamento dos governos, para torná-los mais eficientes e efetivos (STERCK; SCHEERS, 2006).

Diversos movimentos de modernização do setor público têm focado intensamente na implementação de mecanismos de gestão de desempenho, por meio da utilização de metas não financeiras (LIGUORI; SICILIA; STECCOLINI, 2012), e a introdução desses mecanismos tem sido considerada como o principal elemento de reforma adotado no ciclo financeiro dos governos surgido nas duas últimas décadas (GROSSI; REICHARD; RUGGIERO, 2016), fazendo parte inclusive do receituário internacional dos consultores como uma das boas práticas a serem adotadas para modernização dos governos (CHAN; XIAOYUE, 2002), que são patrocinadas por organismos internacionais como FMI, o Banco Mundial e o *Commonwealth Institute*, que têm introduzido o uso de informações de desempenho no orçamento em diversos países (TANZI, 2014).

Cada vez mais tem se discutido o papel do orçamento como ferramenta de controle das entregas (*delivery*) do serviço público. Porém esse tema não é novo, e esse tipo de reforma tem sido introduzida em ondas, que vem desde a 'Grande Depressão Americana', em 1935, pelo qual já se discutia a introdução desse tipo de planejamento (CHAN; XIAOYUE, 2002). O PBB começou a ser difundido internacionalmente a partir das discussões trazidas pela Comissão Hoover na década de 50 nos Estados Unidos, que introduziu a necessidade de utilização de informações sobre performance e custos por programa e por unidade orçamentária nas suas propostas de orçamento (Matias-Pereira, 2010, p.273). Então, o orçamento programa, criado nos Estados Unidos na década de 50[9] foi mundialmente difundido, apesar das diversas

---

[6] *Output*: relacionado ao orçamento público, representa o resultado direto da ação planejada. Por exemplo: número de escolas construídas.
[7] *Outcome*: representa o resultado final da política pública implementada. Por exemplo: a construção de três escolas levou a uma diminuição de 20% da evasão escolar.
[8] *Inputs*: é a quantidade de recursos que será alocada para a atividade, que no orçamento é mensurado por recursos financeiros.
[9] "O atual orçamento deverá ser substituído pelo orçamento por programas ou de desempenho, apresentando, em documento de escopo bem mais breve, os requisitos de gastos do governo em termos de serviços, atividades e projetos de trabalho, e não em termos das coisas que foram compradas" (FRIEDMANN, 2006).

iniciativas nunca terem sido adotadas na mesma escala que os Estados Unidos (FRIEDMANN, 2006).

No período entre 1970 e 1980, o PBB ganhou novo reforço de discussões, com a introdução da agenda da nova gestão pública - *New Public Management* (NPM) - (HOOD, 1991) em meados da década de 90[10] (JONG; BEEK; POSTHUMUS, 2013; MUSSARI et al., 2016). A partir da onda NPM, desde o início dos anos 90 diversos governos na OCDE iniciaram então o desenvolvimento de informações de desempenho em seus orçamentos (OCDE, 2007), sendo que nas duas últimas décadas esse processo se intensificou, e a maior parte dos países da OCDE tem implantado mecanismos de PBB[11] (KRISTENSEN; GROSZYK; BÜHLER, 2002).

Existem termos diferentes para designar o orçamento por resultados, podendo ser chamado como *Performance-Based Budget* (PBB), planejamento por desempenho, ou por orçamento programa, como utilizado pela Comissão Hoover. Diamond (2003) menciona que a Comissão Hoover utilizava os termos "orçamento por programas" e "orçamento por desempenho" como sinônimos, sendo que esse novo formato tem sido utilizado para responder à questão: "porque o dinheiro público foi gasto na ação A ao invés da ação B?" (KARKATSOULIS, 2010)?

Apesar de não existir uma padronização na definição de orçamento por resultados ou por desempenho, e existir uma variedade de termos e definições utilizados, esses termos frequentemente relacionam-se com a introdução de informações de desempenho no processo orçamentário, ligando os resultados esperados ao orçamento (OCDE, 2007; SHAH, 2007), e um elemento em comum nas definições é a ênfase no orçamento nos produtos entregues à população, e não aos insumos relacionados às operações governamentais, como é o caso no orçamento por *inputs* (DIAMOND, 2003).

Robinson (2007) apresenta a existência de três tipos de orçamento de resultados: i) PBB de apresentação, onde a informação não desempenha um papel nas decisões de gastos, embora possa ser utilizada para promover a responsabilização e discussão pública das políticas; ii) orçamentos com base no desempenho, onde não existe uma ligação automática entre o desempenho e os níveis de financiamento, e o peso das informações de desempenho depende

---

[10] NPM – *New Public Management*, ou Nova Gestão Pública.

[11] Nesse ponto ressalta-se, porém, que a adoção do PBB como apresentado para a OCDE não necessariamente traduz-se em uma adoção plena, visto que o processo ainda está em andamento. Na Alemanha, por exemplo, em 2014 apenas 25% dos municípios utilizavam informações de resultado em seus orçamentos (BLEYEN et al., 2016). A própria experiência internacional de adoção do PBB é controversa, e sua "taxa de mortalidade na adoção" é elevada entre os países que o adotaram (SCHICK, 2014), e em muitos a informação não desempenha um papel real nas decisões de gastos, "embora possa ser utilizada para promover a responsabilização e discussão pública das políticas" (SCHICK, 2014) .

de circunstâncias particulares; (iii) O PBB direto, que vincula explicitamente as alocações orçamentárias às unidades de desempenho.

Estudos sobre PBB

Pesquisas sobre PBB em geral tem tido um forte predomínio norte-americano, têm se concentrado na área de administração pública, e apesar de não ser um tema novo, têm sido renegadas a segundo plano, se comparadas com as demais pesquisas em orçamentos públicos (MAURO; CINQUINI; GROSSI, 2016).

Quanto ao uso das informações de PBB não existe consenso na literatura. Estudos em geral analisam seu uso como insumos para alocação de valores no orçamento ou como direcionadores para tomada de decisão. Mauro et al (2016) concluíram pela existência de um impacto limitado tanto na alocação do orçamento quanto na tomada de decisão, cuja conclusão é compartilhada por Grossi et al. (2016). Porém, Liguori et al. (2012) analisando municípios italianos encontraram que os políticos as utilizam. Já uma pesquisa com governos locais americanos mostrou que apenas entre 10% e 15% dos respondentes declararam utilizar as medidas de performance de forma “muito efetiva” (MELKERS; WILLOUGHBY, 2005).

Ainda em relação ao uso da informação, pesquisa de Raudla (2012) em governos locais da Estônia conclui que os políticos mais experientes são menos interessados em informação de performance que os mais novos. O estudo apresenta que o baixo de uso das informações de performance pela classe política decorre da estrutura dos documentos, que são muito extensos e do próprio processo de discussão legislativa, que é muito restrito.

Nos países da OCDE, estudos mostram que mesmo que a adoção de orçamentos de resultado não seja obrigatória, governos adotam para aumentar a sua legitimação em relação ao Parlamento (STERCK; SCHEERS, 2006). Essa legitimação tem sido utilizada como forma de aumentar o gasto autorizado no processo de negociação (JONG; BEEK; POSTHUMUS, 2013).

Pesquisas apontam ainda que o impacto na adoção do PBB tem sido melhor em governos locais, comparativamente ao Governo Central (BLEYEN et al., 2016). Quando analisado como forma de ferramenta, o PBB tem sido mais popular nas pesquisas como uma ferramenta de gestão e *accountabiliy* do que como uma ferramenta alocativa (MAURO; CINQUINI; GROSSI, 2016).

Estudos mostram que o PBB traz como benefícios a possibilidade de uma ligação entre os resultados financeiros e os não financeiros, que poderão fornecer os meios para demonstrar eficiência e a relação custo-efetividade dos governos (ANAO, 2004).

O PBB também é acompanhado por diversas críticas, como às dificuldades existentes em ligar informações de desempenho às alocações de recursos, o que pode causar dissociação entre as duas informações, diminuindo o controle (MELKERS; WILLOUGHBY, 2005).

Robinson e Last (2009) discutem que o PBB é uma tecnologia que pode ser muito útil para gestão de recursos, porém, apesar de contar com uma intensa difusão pelo mundo, pode não ser apropriado para todos os países, sobretudo em países cuja classe política seja corrupta e muito ligada à caça de recursos para benefício próprio (*rent seeking*), sem que exista um interesse de fato em melhorar o desempenho do setor público.

Ainda nessa linha de discussão crítica, estudo de Melkers e Willoughby (2005) também relaciona a implantação do PBB a elevados custos necessários para que seja possível a obtenção e o monitoramento das informações de resultado necessárias para seu funcionamento. Porém como colocado por Robinson e Last (2009), mesmo que não seja possível em países de baixos recursos financeiros a implantação plena, a adoção *seletiva* do PBB em determinadas áreas pode ser altamente desejável, e trazer ótimos resultados.

Kong (2005) apresenta que a adoção do PBB nos Estados Unidos foi desenvolvida em duas "ondas", e que não ficou claro na experiência da primeira onda, quais seriam os recursos necessários[12]:

> Pouco é relatado sobre: (1) qual é o tempo suficiente para planejamento, treinamento, construção de colaboração e mudança de comportamento, e (2) até que ponto cada fator - tipos de medidas de desempenho e medição de custos, tipos de colaboração, nível de apoio financeiro humano, etc. - acelera os processos de planejamento e implementação.

O autor coloca que na segunda onda o processo de PBB foi adotado sobretudo pela existência de avanços na área de tecnologia da informação (T.I.) e pela mudança na forma de condução do processo, que passou a considerar dois fatores: o papel da liderança e necessidade de comunicação (algumas cidades adotaram publicação de relatórios semanal). O processo contou também com uma ampla aceitação da população, que foi conseguida com uma grande visibilidade do processo.

Helmuth (2010) coloca que o sucesso na adoção de resultados no orçamento passa pela introdução de uma *nova lógica*, que requer autonomia (liberdade ou flexibilização) na gestão, ao contrário do modelo tradicional, que é detalhado e engessado. O autor utiliza o slogan "deixe os gerentes gerenciar" (*let the managers manage*) para representar a flexibilidade requerida.

---

[12] Tradução livre do autor. Texto original: "little is reported about (1) how long is long enough for planning, training, collaboration building, and behavioral change, and (2) to what extent each factor types of performance and cost measurement, types of collaboration, the level of human financial support, etc. accelerates the processes of planning and implementation" (KONG, 2005).

O caso dos Estados Unidos foi fortemente influenciado pela substituição da rigidez pela flexibilidade no orçamento, "empoderando os gerentes a executar" (GORE, 1993). Como colocado pela OECD (2005, p.58), com o PBB os controles com foco na entrada são relaxados e os gerentes ou organizações recebem flexibilidade para melhorar o desempenho. Em troca, eles são responsabilizados pelos resultados medidos na forma de *outputs*.

A literatura também apresenta críticas pela utilização de informações de desempenho no orçamento com metas relacionadas a transferências de recursos. Behn (2003) critica o uso de metas no orçamento com essa finalidade, e cita o caso do corpo de bombeiros de uma cidade: se ele não atingir a meta estabelecida, o autor questiona qual deveria ser o encaminhamento: seu orçamento deve ser diminuído? Ou deveria ser aumentado? O autor sugere o uso de informações de performance como insumo para a estimação do orçamento, mas não atrelada ao financiamento dos órgãos.

Outro tipo de reforma no orçamento de resultado que vem sendo implementado e tem sido alvo de pesquisas é o modelo que conjuga a introdução de orçamento por competência com informações de resultados (*Accrual Output Based Budget - AOBB*). Esse tipo de reforma adotado na Austrália, por exemplo, tem se mostrado complexa, com custo elevado, e com resultados que demonstram a existência de um *gap* entre a reforma e os resultados de sua real adoção (CARLIN, 2006; CARLIN; GUTHRIE, 2003). O AOBB tem sido definido como uma maneira de mudar a forma de financiamento para órgãos, de acordo com o produto que elas entregam para os governos (MAURO; CINQUINI; GROSSI, 2016).

O mapeamento empírico da implantação de PBB por governos tem sido um desafio e com poucas tentativas presentes na literatura, sem que haja um modelo de mapeamento dominante. Uma das formas mais comuns tem sido a utilização de *surveys*, com informações autodeclaradas pelos governos, como é o caso da iniciativa desenvolvida pela OCDE "*OECD Budget Practices and Procedures Survey*", que é realizada a cada quatro anos (OCDE, 2012), porém cujo foco é nos Governos Centrais.

A partir do mesmo método da OCDE, o trabalho de Demeulenaere et al. (2013) realizou um mapeamento aplicando-o em oito municípios da Itália e da Bélgica. A partir de entrevistas estruturadas com quatro dimensões[13], concluíram pela existência de um baixo nível de implementação do PBB.

[13] Quatro dimensões utilizadas no trabalho de Demeulenaere et al. (2013): (i) ciclo de performance orçamentária; (ii) informação da mensuração de performance; (iii) incorporando informação de performance no processo orçamentário e (iv) usando a informação de performance no processo orçamentário.

Bleyen, Lombaert e Bouckaert (2015) propuseram um método para mapear as práticas de PBB utilizando-se duas dimensões, sendo a primeira composta por respostas de uma *survey* que capta o processo e o uso das informações de resultado, e a segunda, que utiliza informações de planejamento de um banco de dados dos governos locais.

Modelos de PBB em governos locais - Experiências internacionais recentes

Como colocado recentemente por Bleyen et al. (2016) a literatura ainda apresenta uma falta de informação de trabalhos empíricos sobre os detalhes do *design* de PBB e sua incorporação e uso em práticas municipais.

Para uma visão geral internacional do estado atual da implantação do PBB em governos locais é apresentado a seguir o estado atual da implantação em sete países, conforme método inspirado em Mussari et al. (2016): Sul da Europa (Itália); países baixos (Holanda); países nórdicos (Noruega); Europa Continental (Alemanha); leste da Europa (Lituânia); América do Norte (Estados Unidos) e América Central (Costa Rica).

Na Itália, reformas a partir de 2009 introduziram elementos de informação de desempenho no orçamento de municípios (DEMEULENAERE et al., 2013). Os municípios com mais de 15.000 habitantes têm que elaborar um planejamento de resultados com medidas de performance não financeiras. Porém o modelo difere do brasileiro, pois as informações não são elaboradas em conjunto com o orçamento, que é um documento separado, nem tampouco é aprovado pelo Legislativo. Dessa forma, o planejamento de resultados na Itália tem um papel gerencial de acompanhamento, atuando como um plano de performance (GROSSI; REICHARD; RUGGIERO, 2016). Porém, o uso dessa informação ainda tem sido baixa – apenas 5% utilizaram com êxito (MUSSARI et al., 2016).

O uso do PBB na Noruega ainda não é obrigatório, porém seguindo a tendência internacional, as informações de resultado já têm sido utilizadas. A partir de 2001 decidiram diminuir o detalhamento em seu orçamento e aumento de flexibilidade, para permitir a busca pelas metas. O uso de informações de resultado já está presente entre 70 a 90% dos municípios, e o uso de relatórios com informações orientadas a *output* em relatórios anuais já é amplamente difundido. Conta com maiores promotores (atuando como empreendedores) duas associações de municípios, a *Municipal Association* – KS e a *Municipal Revision Association* – NKKF. Os municípios contam com um software em comum para desenvolvimento de planejamento de resultados – KOSTRA – que agrega mais de mil indicadores de cada municipalidade (MUSSARI et al., 2016).

Na Alemanha a reforma no orçamento dos municípios tem introduzido há mais de 10 anos o orçamento por competência, no lugar do orçamento por caixa (em andamento). Outra mudança recente, ainda em fase preliminar, introduziu o orçamento de resultados que deve ser elaborado por 'grupos de produtos', no qual deve-se elaborar um plano de resultado, que possuirá as receitas e despesas de cada grupo, além de apresentar os produtos (ou resultados) e indicadores de acompanhamento. Existe grande flexibilização para alterar a alocação das despesas dentro dos grupos (GROSSI; REICHARD; RUGGIERO, 2016).

A Lituânia apresenta um cenário parecido com o brasileiro, com a coexistência de um orçamento tradicional orientado a *inputs*, com uma mistura do orçamento tradicional com alguns elementos de orçamento de resultados, mas ainda sem informações relevantes de performance. As informações de performance entre o orçamento e a gestão ainda são fracamente ligadas. A influência externa da União Europeia tem sido muito forte no sentido de reformar o orçamento, incluindo a introdução do orçamento por competência, além de existirem influências de consultorias e empresas de T.I. (MUSSARI et al., 2016).

Na Holanda a adoção de orçamento por resultados passou por uma reformulação no ano de 2010, após reflexões sobre problemas com o modelo até então adotado, que era muito vago, e praticamente sem relações entre os programas e os resultados de desempenho esperados. Adotaram então um modelo com o uso de *seletividade* na informação, no qual os programas foram divididos em complexos e padronizados, sendo que para os primeiros passou a ser exigida uma maior quantidade de informação no estabelecimento de metas. Além disso, para alguns programas cujo controle pertence às províncias, o papel dos municípios passou a ser apenas de acompanhamento, pois seus objetivos são desenhadas e controladas pelas próprias províncias (TER BOGT; JAN VAN HELDEN; VAN DER KOLK, 2015).

A reforma na Holanda incluiu a mudança de um orçamento detalhado, baseado em *inputs* (*line-item budget*) para um orçamento voltado aos resultados, desenhado em programas, que tem que responder a três questões a serem respondidas por cada programa: (i) o que nós queremos atingir? (ii) o que queremos fazer para atingi-lo? (iii) quais serão os custos de nossas ações? Como resultado da mudança, o número de itens a serem autorizados no orçamento caiu de 800 para 160 (JONG; BEEK; POSTHUMUS, 2013).

O estudo de Bleyen, Lombaert e Bouckaert (2014) sobre municípios da Bélgica apontou que apenas 32% dos municípios utilizam mensuração de performance, e para os que utilizam, a mensuração por *inputs* é a mais comum, seguida por medidas de economia, eficiência e *outputs*. Praticamente ainda não são utilizadas medidas de *outcome*.

O sucesso da implantação do PBB em governos locais norte-americanos não encontra um consenso na literatura. Ho (2011) analisando 40 governos locais nos Estados Unidos concluiu que o PBB, pelo menos no âmbito dos governos locais americanos, pode funcionar efetivamente como uma ferramenta auxiliar para a tomada de decisão. Já Schick (2014) apresenta uma visão crítica diferente. Para ele, as iniciativas de implantação de PBB nos EUA raramente tem sido bem-sucedidas, e mesmo assim elas têm constantemente reaparecido, em diferentes formas e com novos rótulos. A explicação seria política: gastar dinheiro com base no desempenho é uma ideia convincente, onde nem o fracasso nem o desapontamento desestimulam os políticos e gerentes reformistas de prossegui-lo. A falha ou o desapontamento tem um efeito contrário: encorajam um novo grupo de políticos ou gerentes a tentar sua implantação novamente.

A Costa Rica é um caso de um país onde elementos de PBB ainda não estão sendo adotados. Esse caso é útil na análise, pois permite visualizar as influências (e pressões) que os países vêm recebendo para a adoção de elementos de governança, onde o PBB está incluído. Como colocado pela recomendação recente da OCDE, a redução da rigidez orçamentária do país poderia ser complementada com a introdução de orçamentos de desempenho que permitiriam alocar e rever os gastos com base em metas de resultado, tendo como objetivo aumento da eficiência da despesa pública (OCDE, 2016a). A OCDE inclui a adoção de elementos de PBB como um dos dez princípios de boa governança orçamentária a serem adotados pelos países (OCDE, 2016b).

Capital humano como condição para a entrada de PBB

Em geral, os estudos que tratam PBB apresentam a formação das equipes e o papel gerencial como limitadores da implementação da mudança. Alguns deles propõem pré-requisitos para sua adoção (ANDREWS, 2004; BROWNE, 2010), enquanto outros observam casos de governos durante o processo de implementação de PBB (ANGIOLA; BIANCHI, 2013; IBARRA SALAZAR; LOPEZ DE ARKOS MARTÍNEZ, 2013; KONG, 2005; ROBINSON; LAST, 2009), apresentando as características das equipes envolvidas no processo.

O capital humano é uma das capacidades dinâmicas necessárias para implementar a mudança, e pode ser caracterizado como sendo o repertório de habilidades e conhecimento dos indivíduos, que são moldados pela sua educação, além de suas experiências pessoais e profissionais (BECKER, 1993; KOR; MESKO, 2013).

O capital humano, considerado como *qualidade do staff* empregado (expertise) é um recurso chave para a resolução de problemas e implementação de políticas (ARNABOLDI;

LAPSLEY; STECCOLINI, 2015). Ao analisar a adoção de PBB, Andrews (2004) relaciona a capacidade necessária com dois recursos: humanos (definido como sendo dedicação exclusiva e capacidade de mensuração de performance) e recursos de T.I. (existência de sistemas adaptados e integrados).

Os estudos que discutem a implantação de PBB não possuem uma convergência a respeito do capital humano mínimo para a sua adoção (BROWNE, 2010; OECD, 2009; ROBINSON; LAST, 2009). Isso deve decorrer, sobretudo, pela existência de diferentes modelos de PBB que podem ser adotados, que possuem complexidades e escopos diferentes entre si.

Estudo de Shah (2007) apresenta recomendação sobre como deveria ser a formação de capital humano, e discute que os treinamentos do pessoal são úteis, mas devem ser desenhados em conjunto com mudanças institucionais, organizacionais e mudanças informacionais, para que sejam efetivos.

Os estudos em geral desconsideram habilidades que a literatura de competências dinâmicas chamaria de meta competência. Em geral esses estudos se restringem a focar mais em apresentar a necessidade de possuir equipes *qualificadas* do que em apresentar suas habilidades.

3.2. Formas de mensuração no planejamento – Os indicadores e as metas

O PBB pressupõe o uso de informações não financeiras funcionando como metas estabelecidas no orçamento, na forma de resultados a serem entregues. A mensuração dos resultados que decorrem dos programas e ações governamentais é sempre um desafio no setor público, pois a própria complexidade da ação pública freqüentemente torna difícil a atividade de identificar o programa que gerou o resultado (CAVALCANTE, 2007).

A OCDE apresenta a existência de quatro tipos de indicadores de resultado: *inputs*, processos, *outputs* e *outcomes* (OECD, 2009). Os *inputs* são os insumos adquiridos para que seja possível atingir os objetivos previamente estabelecidos (Pollitt & Bouckaert, 2011, p.134). Os *outputs* referem-se aos produtos entregues diretamente pelos processos das organizações públicas, enquanto os *outcomes* referem-se às mudanças alcançadas no ambiente ou na sociedade pelos *outputs* (Pollitt & Bouckaert, 2011, p.134), sendo que o *outcome* é a meta final que o planejamento procura alterar, e são normalmente de longo prazo na sua essência (ANAO, 2004). Exemplificando, para se atingir um *outcome* de melhorar o índice no IDEB (mudança na sociedade) os *inputs* seriam os insumos necessários, tais como aquisição de material escolar

e equipamentos, e os *outputs* seriam o número de professores por aluno, e o número de alunos por sala de aula.

Um indicador é uma mensuração que captura informações relevantes para o monitoramento, e contribui para o processo de tomada de decisão (OECD, 2009). Os indicadores podem ser elaborados tendo como base as seguintes formas de mensuração: efetividade, qualidade, quantidade e preço/custo. A *efetividade* é a extensão que os *outcomes* planejados são atingidos; a *qualidade* relaciona-se às características pelas quais os *stakeholders* julgam uma organização ou um produto ou serviço; a *quantidade* refere-se às unidades de produtos ou serviços entregues; e o preço/custo relaciona-se ao montante financeiro a ser dispendido no produto a ser entregue (exemplo: gasto em R$ por aluno) (ANAO, 2004; OCDE, 2007).

Os *outcomes* podem ainda ser de dois tipos: o intermediário e o final. Frequentemente há uma confusão entre o *outcome* intermediário e o resultado do *output*, que decorre de suas características (HO; NI, 2005).

Os indicadores de *outputs* permitem o acompanhamento da *eficiência* e *efetividade* das ações públicas. As medidas de *eficiência* e produtividade avaliam a proporção de saída (*output*) em relação aos insumos (*inputs*). Para uma determinada quantidade de recursos investidos, um programa é mais "produtivo" ou "eficiente" se ele entregar mais resultados com um mesmo insumo, com um insumo menor (HO; NI, 2005). Já os indicadores de *outcomes* permitem analisar a *efetividade* das ações públicas, pois possibilitam uma análise da meta final desejada com o que os diversos *outputs* possibilitaram (ANAO, 2004).

A quantidade e a seleção de indicadores e metas a serem utilizados no planejamento são fatores decisivos no processo de planejamento, e que geram maior dificuldade (COSTA; CASTANHAR, 2005). A quantidade de indicadores adotados no planejamento importa, pois se por um lado uma quantidade excessiva de indicadores de desempenho pode levar a custos demasiados que podem impedir a gestão, por outro lado, pouca quantidade pode dificultar a tomada de decisão e levar à falta de avaliação sobre os progressos dos objetivos traçados. Dessa forma, devem compor o planejamento apenas os indicadores-chave - *Key Performance Indicators* (KPI) (AUSTRALIA, 2012).

Outra variável que acompanha o planejamento de resultados é composta pelos *pontos de referência*, que são informações que servem de auxílio aos stakeholders (usuários da informação, como Tribunais de Contas, Legislativo ou controle social) para colocar os resultados planejados em um contexto, eliminando potenciais interpretações erradas ou uso indevido das informações (ANAO, 2004).

Um modelo largamente utilizado para a definição dos indicadores é o modelo SMART, que é um acrônimo segundo o qual os indicadores devem ser específicos (ou não genéricos), mensuráveis, atingíveis, relevantes, e alcançáveis no tempo programado (ANAO, 2004; MPOG, 2010).

Algumas iniciativas internacionais buscam divulgar listas padronizadas de indicadores, como é o caso do Reino Unido, que adota uma lista com 199 indicadores para uso pelos governos locais (UK, 2008).

Outra iniciativa de divulgação de indicadores padronizados é a do Banco Mundial, que apresenta uma lista com indicadores para Governos Centrais e Regionais (WB, 2016), que são compilados a partir de diversas fontes oficiais de divulgação internacional.

Países também procuram desenvolver auditoria nos indicadores de performance, como é o caso da Nova Zelândia, que possui padrões previamente definidos de auditoria nos indicadores (AUDITING, 2014).

No caso do Brasil, não existe a divulgação de uma lista padronizada de indicadores para uso no planejamento dos entes[14]. A difusão do uso dos indicadores é feita por documentos de orientação sobre como efetuar a sua elaboração e acompanhamento (BNDES, 2001; MPOG, 2010, 2012; TCE-SP, 2009); treinamentos de capacitação (ENAP, 2013), ambos com foco na capacitação de gestores para o planejamento orçamentário.

[14] Ressalta-se o andamento embrionário de uma iniciativa de padronização de indicadores no Brasil, que começou a ser desenvolvida a partir da criação da Rede Nacional de Indicadores Públicos (Rede Indicon), cujo início deu-se em abril de 2016, cujo objetivo é a utilização do Índice de Efetividade da Gestão Municipal (IEGM) e do Índice de Efetividade da Gestão Estadual (IEGE)[14] como forma de criação de índices padronizados na federação.

4. EQUIPES COMO RECURSOS E COMO REPOSITÓRIOS

De forma simplificada, recursos são *inputs* colocados em atividades econômicas para geração de serviços (PENROSE, 2006, p.120) ou para implementação de suas estratégias (OLIVER, 1997). Contudo, as teorias aqui descritas podem divergir no conceito de recurso.

Na teoria da contingência os recursos podem restringir a tarefa dos gestores de adequar a organização ao novo contexto ambiental que se apresenta, reduzindo, assim, seu desempenho (DONALDSON, 2001). A teoria de dependência de recursos, por sua vez, trata que para uma organização reduzir a incerteza em relação ao ambiente, ela pode estabelecer parcerias para ter acesso a recursos e que isso a colocaria em situação de menor poder em relação ao parceiro que possui o recurso. Essa discussão foi tratada para organizações do setor público por Malatesta e Smith (2014). Tais recursos seriam de diversas naturezas.

A RBV, tanto na versão tradicional quanto na de capacitações dinâmicas, foca os recursos associados a conhecimento como fatores determinantes do desempenho da organização. Interessante notar que conforme Lockett e Thompson (2001, p.725) destacam, os recursos podem ser divididos em dinâmicos e estáticos, sendo que os primeiros, uma vez em curso, tem uma vida útil e os dinâmicos poderiam gerar oportunidades ao longo do tempo à medida em que apoiam o aprendizado e mudança. Exemplo de recursos estáticos são recursos tangíveis mais transacionáveis como equipamentos e marcas, e um exemplo de recurso dinâmico é a capacidade de aprendizado.

Lockett e Thompson (2001, p.725) trazem um depoimento de um dos pilares da RBV (WERNERFELT, 1984) comentando as diversas variações de construtos que surgiram na teoria como recursos, competências, capacitações, capacitações dinâmicas e competências centrais nos últimos 20 anos, e em trabalho próprio em 1997 (WERNERFELT, 1997) agrupa tais termos em ativos de conhecimento, entre eles: (i) competências, e (ii) capacitações dinâmicas (recursos de segunda ordem). As competências seriam o que Kor e Mesko (2013) classificam em capital humano, capital social e cognição[15], que interagem dando a funcionários e gerentes a capacidade de intervenção no processo organizacional.

A abordagem de capacitação dinâmica atua como uma competência de segunda ordem, que representa habilidades dos gestores sêniores na organização em identificar oportunidade, reconfigurar a organização e gerenciar ameaças que vêm do ambiente externo (TEECE, 2009).

---

[15] O capital humano inclui o repertório de habilidades e conhecimento dos gestores, que são moldados pela sua educação e experiências pessoais e profissionais. O capital social envolve a habilidade dos gerentes de acessar os recursos por meio de relacionamentos e conexões, e utilizá-los na tomada de decisão. Já a cognição consiste nos sistemas de crenças e modelos mentais que os gestores usam para a tomada de decisões, que é moldada por experiências pessoais e profissionais e interações dos gestores em redes internas e externas (KOR; MESKO, 2013).

Tais capacidades dinâmicas são estruturadas por processos gerenciais organizacionais de coordenação, aprendizado e reconfiguração, que deveriam ser orquestrados (no termo de Teece (2009,p.48)) pelos gestores.

Dessa forma, tanto a teoria da contingência, quanto as duas vertentes da visão baseada em recursos (RBV) consideram os indivíduos nas organizações, sejam distribuídos em equipes ou atuando como gestores, como portadores de habilidades e de um conjunto de conhecimentos específicos que seriam colocados em ação quando identificada a necessidade.

Porém, mesmo tendo os recursos, esses podem não ser utilizados por contrariar os interesses de quem comanda a organização, o que pode "simular" ou até "se confundir" com falta de recursos (OLIVER, 1997). Essa colocação é complementar à "falta" de competências de segunda ordem, pois enquanto naquele caso era a incapacidade de coordenar mudanças, nesse caso existe uma falta de interesse em utilizar os recursos existentes (incluindo os de segunda ordem) pois contraria os objetivos percebidos.

Por sua vez, a teoria institucional trata o indivíduo na organização como um repositório (*carriers*) de crenças, hábitos, que replicam condicionadamente rotinas e procedimentos (SCOTT, 2014, p. 95). Gerentes e funcionários, à medida em que possuem conhecimentos e habilidades, tais competências operam de forma a resolver problemas e conduzir suas tarefas cotidianas ao mesmo tempo que os limitam de identificar diferentes lógicas institucionais (FRIEDLAND; ALFORD, 1991; THORNTON; OCASIO, 2008).

É assumido pelos teoristas da visão baseada em recursos que os indivíduos fazem escolhas racionais, limitados por incerteza, informações limitadas e baseados em heurísticas (motivado pela eficiência e lucro). Já os teoristas institucionais assumem que indivíduos comumente fazem escolhas não racionais limitados por julgamento social, limitações históricas e a inércia da força do hábito (motivado pela justificação social) (OLIVER, 1997).

Portanto, maiores equipes e com competências específicas não necessariamente estariam associados a uma capacidade superior de inovação ou implementação de mudanças por duas razões. A primeira razão baseada em capacitações dinâmicas diz respeito a não consideração das habilidades de segunda ordem, ou seja, de reunir as demais capacitações em torno do processo de mudança. E uma segunda razão pela teoria institucional, o mesmo volume de conhecimento específico que operaria em prol da organização pode freá-la, caso tais indivíduos operem com crenças que conflitem com a proposta em discussão.

5. EPISTEMOLOGIA E DESENHO DA PESQUISA MIXED-METHOD

A literatura de PBB de uma forma geral tem sido explorada pela área de administração, em detrimento da economia ou contabilidade, com a maioria dos trabalhos não adotando uma teoria explícita, com poucos trabalhos utilizando *mixed-methods* na investigação do fenômeno (MAURO; CINQUINI; GROSSI, 2016).

A abordagem metodológica adotada segue um posicionamento intermediário ao tradicional positivismo e interpretativismo, chamado por Laughlin (1995) de *Middle-Range Thinking*.

De Loo e Lowe (2011) indicam a falta de discussão epistemológica nos estudos na área que se propõem a misturar métodos qualitativos e quantitativos. Como colocado em (BRYMAN, 2012, p. 631) e em Grafton, Lillis e Mahama (2011), o uso combinado de abordagens quantitativas e qualitativas, o que seria chamado de *Mixed-Methods*, se visto sob um ponto de vista epistemológico seria uma condição inconciliável. Mas poderia ser feito se considerasse uma visão meramente técnica.

A pesquisa utiliza uma abordagem *mixed-method* para aplicar a teoria institucional a partir de uma epistemologia interpretativista. Em uma estratégia de exploração sequencial, a primeira parte utiliza uma epistemologia qualitativa-interpretativista, e segue para testes de associação estatística de construtos para testar as hipóteses desenvolvidas. Os testes estatísticos utilizados têm o único objetivo esclarecer associações entre os construtos destacados, e procuram isolar efeitos contingenciais, e para isto operacionalizam dois construtos de natureza institucional (renovação das equipes e choque).

A abordagem *mixed-method* tem como uma maior vantagem permitir ao pesquisador interagir as fases de pesquisa, como aproveitar os resultados estatísticos obtidos e a partir daí retornar aos respondentes e perguntar “por que esses resultados aconteceram?” (MALINA; NØRREKLIT; SELTO, 2011).

A base do institucionalismo organizacional é interpretativista. A teoria trata que a realidade social é construída social e historicamente dada a interação dos atores na sociedade. O significado dos objetivos na sociedade é dado pelas estruturas institucionais existentes. Portanto, é indissociável a realidade dos próprios atores, sendo que cada um deles pode percebê-la e reagir a ela de forma distinta.

A forma como tais atores interagem nas organizações é função de uma racionalidade própria de cada ator, que pode ser estruturada por convenções, hábitos e rotinas, que possuem lógicas institucionais (como já tratado) que dão significado à tal racionalidade. Assim, as

explicações construídas não devem assumir a priori a busca pela eficiência, tampouco escolha racionais constantes dos atores.

Portanto, a tese adota abordagem dominante como sendo qualitativa-interpretativista, mantendo o fundamento interpretativista da teoria institucional. Tal escolha é preservada pela base das interpretações das análises. Com isso evita-se o uso das bases ontológicas de um paradigma funcionalista (ex. realidade dada, mecanismos contábeis e orçamentários como neutros, pré-existentes, independem da percepção dos atores na organização) (RYAN; SCAPENS; THEOBALD, 2002).

A tese contém duas partes metodológicas. A primeira é um estudo de caso com observação participante, realizado na organização "prefeitura de um município de 700 mil habitantes do Estado de São Paulo". O objetivo é verificar se eventual resistência à reforma do PBB está associada à efeitos institucionais. Como a reforma é compulsória, e tem coerção do Tribunal de Contas, a teoria prevê que a resistência (advinda do conflito entre lógicas institucionais) dificulta a mudança real da prática, mas a coerção do órgão de controle incentiva a busca por legitimação e surgimento de *decoupling*. A segunda parte observa a variação do *decoupling* entre dois períodos para municípios do Estado de São Paulo. Tal variação (redução do uso apenas cerimonial - *decoupling*, que representaria, portanto, uma melhoria do uso do PBB) seria possível pela renovação de equipes combinado a janelas de oportunidade abertas por choques externos.

O maior desafio na pesquisa é a observação da lógica dominante na organização em que se faz o estudo de caso observação participante. A captação da lógica institucional dominante pressupõe observar o ator social na execução das suas rotinas, observando suas reações e respostas naturais aos eventos organizacionais. Para isto o ator não deve ser instigado a elevar seu grau de refletividade a respeito das instituições em análise, o que faz com que a entrevista não seja uma opção para captar tal objeto (lógica institucionalizada). A entrevista sim pode ser utilizada para levantar informações de contexto histórico e de eventos, mas não de rotinas, hábitos, e crenças tidas como certas pelos atores, *'taken-for-granted'*.

A primeira parte da tese usa uma abordagem indutiva da forma de uma *grounded-theory* (Eisenhardt, 1989). Na segunda parte, o autor testa hipóteses geradas por uma abordagem indutiva e busca certo grau de generalização da explicação institucional para os municípios do estado de São Paulo. Apesar da utilização de uma parte quantitativa, a base teórica continua justificando uma abordagem interpretativista em relação à teoria utilizada, pois o pressuposto é de que a resposta dos atores depende da interpretação dos mesmos em relação às mensagens da reforma proposta, e em relação ao contexto organizacional.

6. O CONTEXTO DO PBB PARA OS MUNICÍPIOS DO BRASIL

Contexto histórico do PBB no Brasil

O Brasil possui um longo histórico de lógica orçamentária baseada em *inputs* (*input-based budget* - IBB), que vem desde o início da elaboração do orçamento público no Brasil por volta de 1827, quando desde então os orçamentos já vêm sendo elaborados por linha (*line-item budget*[16]), voltados aos insumos (BRASIL, 1827). Esse formato é mantido até os dias atuais, com o modelo da Lei Federal 4.320/1964, que leva em consideração os *tipos* de gastos orçamentários detalhando-os em insumos como pessoal, encargos, combustíveis, investimentos e serviço da dívida.

Apesar de passar a ser inicialmente conhecida como "lei do orçamento-programa", o foco do orçamento na Lei Federal 4.320/1964 é dado sobre as informações financeiras. Não existem regras para estimação prévia de resultados não financeiros. A determinação na referida lei para que os projetos de lei orçamentária dos entes sejam organizados em programas e ações governamentais, não traziam como o objetivo original transformar o orçamento em um plano de trabalho, com objetivos e resultados, mas o de padronizar os gastos na lei orçamentária, para permitir comparabilidade (MACHADO JR., 2012).

Dado esse histórico de organização dos gastos na lei orçamentária por meio de insumos, a consequência foi que o setor público brasileiro não construiu em seus orçamentos uma rotina de desenvolvimento de planos de trabalho com resultados (MACHADO JR., 2012), com adoção de monitoramento e avaliação dos programas governamentais (COSTA; CASTANHAR, 2005).

O planejamento por resultados (*performance-based budget* PBB) surgiu no país através da "Reforma Gerencial do Orçamento" (MOG, 1999), proposto inicialmente pela Secretaria do Orçamento Federal (SOF), que propôs a adoção de novas regras de planejamento, voltados a entregas de resultados, com objetivos nos programas, monitorados por meio de indicadores, e pela introdução de metas físicas nas ações governamentais.

Até a introdução da reforma do PBB os programas governamentais consistiam em uma *lista padronizada* que atuava em conjunto com subprogramas (já extintos), que eram utilizados para consolidar as contas nacionalmente. A partir da mudança, a função de consolidação passou

---

[16] *Line-item budget* é um tipo de elaboração do orçamento que atribui um montante de recursos ao departamento ou outra unidade administrativa, que são divididos em categorias de despesa, listadas separadamente em linhas no documento orçamentário. Esse tipo de orçamento favorece o controle e a manutenção do *status quo* no orçamento tradicional (RUBIN, 2010, p.82). Esse tipo de orçamento tem como foco a alocação de recursos (KONG, 2005).

a ser executada pela classificação de funções e subfunções de governo, e a elaboração dos programas passou a ser de responsabilidade dos entes, que passaram a representar a implementação de políticas públicas, contendo objetivos e elementos para mensuração de performance (KLUVERS, 2001).

Essa mudança de classificação das despesas aparentemente simples trouxe em seu conjunto a introdução de uma mudança de conceito para os entes públicos, pois eles passaram a ter que definir as características de seus programas e ações, desde quantos programas deveriam ser criados, até sua nomenclatura e objetivos, além dos resultados (MOG, 1999).

A mudança na regulação teve como objetivo introduzir no ciclo orçamentário do país um encadeamento lógico entre o planejamento e orçamento, por meio de uma ligação (*link*) entre a definição de problemas, os programas e seus produtos (MOG, 1999). O modelo PBB introduzido no país passou então a ser composto por dois elementos principais: programas e ações governamentais, que são expressos em metas financeiras e não financeiras.

Tabela 1 – Exemplo de modelo utilizado de orçamento por resultados adotado no Brasil

Programa: 0010 - Qualidade de vida à terceira idade

Objetivo: A partir de um diagnóstico do município, verifica-se a necessidade de introdução de novos serviços públicos no município, com a finalidade de atendimento aos cidadãos que pertencem à melhor idade, com oferecimento de atividades que permitam melhoria na sua qualidade de vida.

Total estimado para o programa **1.230.000,00**

Indicadores (*outcomes*)

Inatividade física entre os idosos	**35%**
Excesso de peso entre os idosos	**40%**
Número de óbitos de idosos por causas evitáveis por atenção médica	**1.500**

Ações		**Meta financeira**	**Meta física (*output*)**	**Produto**	**Un. de med.**
1.020	Manutenção das atividades da melhor idade	500.000,00	120	Idosos atendidos	Unid.
1.021	Construção de um centro para acolhimento	640.000,00	400	Unidades entregues	m2
1.025	Aquisição de veículos	90.000,00	2	Veículos adquiridos	Unid.

Fonte: elaborada pelo autor, a partir das informações de MOG (1999).

O modelo introduzido no país definiu que os programas deveriam ser elaborados por meio de objetivos, mensurados por meio de indicadores anuais, que estão relacionados a *outcomes*. Não existe uma associação direta entre o montante de gastos realizados e o *outcome* apurado. No exemplo apresentado na Tabela 1, o programa possui três indicadores, que poderão ser utilizados para apuração da eficácia do programa. Dessa forma, a "inatividade física entre os idosos" cuja meta planejada é de 35% atingir o resultado de 50%, essa relação entre a meta

estabelecida e a apurada corresponderia à sua efetividade. Já a relação entre as metas estabelecidas nas ações e sua execução permite apurar a eficiência econômica.

No modelo nacional, os resultados (metas físicas e indicadores) são estabelecidos inicialmente no Plano Plurianual (PPA), onde os programas e ações são criados e recebem metas para quatro exercícios. A Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), anualmente por sua vez, deve priorizar os programas e ações a serem executados pelo orçamento, além de estabelecer metas de resultados fiscais para o exercício seguinte. Por fim, o orçamento (LOA) deve detalhar as receitas e despesas que deverão executar os objetivos e metas desenhados pelo PPA, e priorizados pela LDO. Assim, os objetivos, metas e indicadores 'nascem' no PPA, são priorizados através de escolhas pela LDO e são executados pela LOA (BNDES, 2001; TCE-SP, 2009).

Mesmo que a Portaria Federal MPOG 42/99 tenha introduzido conceitos de PBB no país, a Lei Federal 4.320/64 ainda está em vigor, e essa determina a elaboração do projeto de lei orçamentária por insumos (*inputs*), apresentando os relatórios que devem compor o projeto de lei dos entes, que privilegiam as informações de entrada. Inexistem no projeto de lei do orçamento relatórios legalmente estabelecidos que devem ser enviados ao Legislativo apresentando os resultados do orçamento.

Considerando esse cenário de falta de modelos de demonstrativos que apresentem as metas e indicadores no projeto de lei do orçamento, os municípios do Estado de São Paulo utilizam relatórios que foram definidos pelo Tribunal de Contas do Estado de São Paulo em manuais de planejamento emitidos no ano de 2005 (TCE-SP, 2005a), onde o planejamento de resultados está detalhado.

Os anexos previstos no manual foram adotados como um modelo padronizado entre os municípios, e influenciaram a forma como o planejamento dos municípios do Estado de São Paulo é elaborado (AZEVEDO; AQUINO, 2016). Mesmo que o manual traga que "os anexos propostos são *meramente exemplificativos*", eles foram aceitos como sendo o padrão de dados a serem elaborados como planejamento de resultados, até porque o Tribunal divulgou no manual que os relatórios "objetivam demonstrar a visualização das informações do PPA que serão submetidas a esta Corte de Contas *por meio eletrônico*, cujos *leiautes* e prazos serão oportunamente divulgados".

Problemas no processo de difusão do PBB

Pode-se descrever o processo de difusão do PBB no Brasil através das seguintes características: a ausência de um patrocinador[17], baixa teorização, e a não consideração dos empreendedores institucionais no processo.

Primeiro, a introdução do PBB no Brasil foi realizada por meio de normas infra legais[18] (BARCELOS; CALMON, 2014), cujos elementos foram apresentados em um manual publicado pela SOF, cujo conteúdo tinha como foco o planejamento do Governo Federal (MOG, 1999). As iniciativas da SOF focaram a organização do planejamento do Governo Federal, instituindo um sistema informatizado[19] para a gestão das ações governamentais, e um recadastramento das ações e programas. Praticamente o único documento de orientação apresentado como referência aos municípios foi um manual elaborado pelo BNDES, sobre o plano plurianual (BNDES, 2001).

A falta de um patrocinador do processo com foco na federação pode ser observada no trecho extraído de um relatório da Consultoria da Câmara dos Deputados, questionando a falta de estudos e de participação dos demais entes nas discussões de organização do novo modelo de planejamento (SANCHES, 1999):

> [...] se existiram estudos, tais não foram divulgados e, se realizadas consultas, tais envolveram grupos muito restritos, pois vários Diretores de Orçamento dos Estados informaram não ter participado do processo, sendo convocados apenas para presenciar o fato consumado.

Além de problemas de participação dos entes na fase de definição do processo, após a etapa inicial, talvez em decorrência da troca do Governo Federal em 2003[20], ocorrida justamente no período de transição para o novo modelo, não houve continuidade no processo de difusão, talvez por mudanças nas prioridades das equipes do Governo Federal. Com isso, o processo de difusão passou depender de ações isoladas, não coordenadas, decorrentes de iniciativas de Tribunais de Contas. Assim, a partir de 2002, quando os municípios deveriam elaborar seus PPAs, não havia uma coordenação seja pela SOF ou outro ator. O TCE-SP, por exemplo, exerceu um importante papel divulgando um manual em 2005 intensificando o

---

[17] Assume-se que o patrocinador é aquele que propõe a reforma e deve teorizar a seu respeito, conduzindo o processo.

[18] Abrangência federal: Decreto Presidencial no 2.829, de 29 de outubro de 1998, que estabeleceu as novas regras para a elaboração e execução do Plano Plurianual e dos Orçamentos da União; Abrangência nacional: Portaria Ministerial no 117, de 12 de novembro de 1998 e Portaria 42, de 14 de abril de 1999, ambas do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, que atualizaram a discriminação da despesa por funções (de que tratam o inciso I do § 1º do art. 2º e o § 2º do art. 8º, ambos da Lei 4.320, de 17 de março de 1964) e estabeleceram os conceitos de função, subfunção programa, atividade e operações especiais.

[19] A portaria da Secretaria de Orçamento Federal nº 51, de 16 de novembro de 1998 instituiu o Subsistema de Cadastro de Atividades e Projetos do Sistema Integrado de Dados Orçamentários (SIDOR).

[20] Troca entre Fernando Henrique Cardoso e Luiz Inácio Lula da Silva, em janeiro de 2003.

processo de difusão entre os municípios do Estado. Sem coordenação, os ministérios não tinham uma orientação de que suas ações junto às secretarias dos municípios deveriam ser coordenadas com a implantação do PBB. Como os municípios desenvolveram seus planejamentos mediante iniciativas regionais, diversos Tribunais de Contas que não foram sensíveis à essa necessidade não desenvolveram o planejamento em seus jurisdicionados.

Para que seja possível uma comparação da tímida difusão do PBB, pode-se citar a disseminação da prática que se observa em outras reformas no ciclo PFM, como a atual convergência da contabilidade para as IPSAS[21], patrocinada pela Secretaria do Tesouro Nacional. No caso do PBB não houve a defesa da adoção do PBB para os entes subnacionais. Portanto, os governos locais, apesar de tomarem conhecimento das novas práticas que deveriam ser adotadas, na ausência da teorização da SOF (ou outro ator), seguiam preponderantemente as recomendações dos Tribunais de Contas regionais, os quais também não atuavam na teorização no sentido de expor os pontos positivos da prática, ou no esclarecimento de como deveria ser feito. Tais tribunais restringiram-se a emitir manuais, nos melhores casos, expondo *templates* e exemplos que davam uma referência para que o setor de planejamento implantasse um planejamento cerimonial. Em suma, os Tribunais deram fonte para os municípios legitimarem suas entregas e adotar o planejamento cerimonial (*decoupling*).

Por fim, a terceira característica do modelo de implementação de reformas no Brasil é o não reconhecimento dos empreendedores institucionais na estratégia de difusão. Tais servidores que poderiam apoiar internamente as organizações na teorização do processo da reforma acabam não sendo envolvidos no processo de difusão e, portanto, as resistências naturais pela lógica institucional dominante acabam não sendo balanceadas pelas relações do empreendedor institucional. Uma evidência é que o processo de difusão não envolve ações do tipo ‘destaques do ano, ou ‘melhores inovações em contabilidade pública’, ‘formação de grupos de elite de servidores’ no assunto, e o contato das autoridades em Brasília não é com servidores específicos, mas com o ente, o que faz com que eventuais empreendedores que existam não sejam legitimados.

[21] Praticamente não existem discussões sobre orçamento e gestão de resultados na federação, ao contrário da convergência contábil e assuntos fiscais, sobre os quais a STN criou e gerencia grupos de discussão (GTCON, GTREL), e edita manuais atualizados constantemente (STN, 2015b, 2015c).

Controles sobre o planejamento

O planejamento público dos municípios é acompanhado de forma informatizada por diversos Tribunais de Contas (TC) no país, e no caso do TCE-SP o acompanhamento informatizado na coleta das informações dos municípios é realizada desde o ano de 2009 (AQUINO; AZEVEDO; LINO, 2016).

Como existem padrões de dados e regras de sistema que estruturam a informação a ser transmitida ao Tribunal, a margem de liberdade de adoção de modelos diferentes de planejamento praticamente é baixa, pois os municípios se veem obrigados a estruturar o seu planejamento estritamente na forma como o Tribunal irá coletar os dados, caso contrário ele perderá conformidade com a prestação de contas. Dessa maneira a estrutura do planejamento acaba sendo influenciada diretamente pelo modelo adotado pelo TC.

Pesquisa de Aquino, Azevedo e Lino (2016) mostrou que o acompanhamento do planejamento inicial de resultados pelos TCs é uma realidade no país: em apenas um dos Estados pesquisados não havia nenhum tipo de acompanhamento dessa informação. Porém, ao considerar o acompanhamento realizado sobre a *execução* física das metas o controle cai consideravelmente, com quatro TCs não efetuando nenhum acompanhamento e outros quatro fazendo um acompanhamento apenas em papel. Os TCs também acompanham a atualização (das alterações) do planejamento. Os resultados da tabela também mostram que o foco no acompanhamento das audiências públicas é baixo, sendo que seis TCs sequer cobram sua realização, e quatro cobram uma ata apenas em papel (Tabela 2).

Tabela 2 - Acompanhamento do PBB de municípios por 18 Tribunais de Contas do país

Forma de acompanhamento pelo Tribunal de Contas	**Metas físicas de ações e indicadores de programas**		**Recebe atualização periódica do planejamento (PPA, LDO e LOA)**	**Recebe ata da audiência pública do planejamento**
	Inicial	**Acompanhamento da execução física**		
Não há acompanhamento	1	4	1	6
Em papel	2	4	3	4
Formato pdf	2	2	2	3
Digitados no site do TC	1	2	2	2
Em formato aberto	12	6	10	2
Total Geral	18	18	18	18

Fonte: elaborado a partir de dados de Aquino, Azevedo e Lino (2016)
Nota: (1) o número representa o número de TCs enquadrado em cada elemento. (2) Estados: AC, AM, BA, CE, ES, GO, MG, MS, MT, PE, PI, PR, RJ, RN, RO, RS, SC e SP. (3) As prestações de contas em formato aberto (arquivos em txt ou xml) e os digitados no site permitem conferências eletrônicas por parte do TC, sendo possível uma maior coerção.

Os dados permitem concluir que o planejamento com o uso de metas e indicadores está sendo disseminado no país e existe um acompanhamento realizado pela maioria dos Tribunais de Contas. Então não é um fenômeno isolado do Estado de São Paulo ou da região Sudeste.

Os principais controles sociais sobre os municípios são exercidos pelos conselhos de políticas públicas e por modelos de controle exercido por observatórios sociais. Diversas áreas possuem conselhos com competência de fiscalização (BUVINICH, 2014) para acompanhamento das políticas públicas, tais como o Conselho da Educação, Saúde, FUNDEB, Assistência Social, sendo que cada um possui legislação nacional própria do setor, além de possuir acompanhamento pelos Ministérios das respectivas áreas[22]. O controle social exercido sobre o orçamento é fortemente relacionado ao acompanhamento dos limites legais e dos gastos realizados, pelo acompanhamento da execução das despesas.

O modelo de controle pelos conselhos não garante um acompanhamento efetivo, pois os conselheiros podem não possuir capacitação suficiente para realizar o acompanhamento (PAULA, 2005), com um participação cerimonial sem papel crítico, com ausência de debates (TATAGIBA, 2005). Mesmo com esses problemas que decorrem da falta de experiência de organização dos conselhos por eles serem ainda relativamente recentes, esses tornam-se uma fonte de controle fiscalizatório sobre o orçamento, porém o foco está na execução das despesas, e não na "qualidade" da estimação do orçamento.

Outro controle social é exercido por observatórios sociais, que são mecanismos de promoção de *accountability*, exercidos por grupos de pessoas sem ligação com o governo fiscalizado, que efetua o monitoramento das ações de certo setor ou órgão. Salvo algumas exceções de observatórios que conseguem patrocínio para subsidiar a manutenção de equipes com dedicação exclusiva em ações de fiscalização, esse controle possui baixa capacidade de atuação, normalmente com escopo voltado ao acompanhamento de licitações (SCHOMMER; MORAES, 2010). Mesmo com essa baixa capacidade de execução, é uma forma de controle que possui diversas iniciativas internacionais, inclusive recomendada pelas Nações Unidas[23].

---

[22] Exemplos de acompanhamento dos conselhos pelos Ministérios: Ministério da Saúde - Sistema de Acompanhamento dos Conselhos de Saúde: http://conselho.saude.gov.br/web_siacs/index.html; Ministério da Educação: https://www.fnde.gov.br/cacs.

[23] https://www.unescwa.org/sites/www.unescwa.org/files/publications/files/sdd-08-tp1-e.pdf

O ciclo orçamentário

Os projetos de lei de planejamento (PPA, LDO e LOA) são elaborados pelo Poder Executivo, e após realização de audiências públicas obrigatórias pela LRF são então encaminhados para análise e aprovação pelo Poder Legislativo. Ao recebê-los, devem tramitar por uma comissão designada para analisá-lo – Comissão de Orçamento e Finanças - (PEREIRA; MUELLER, 2002), que deve gerar um parecer para posterior apreciação e aprovação do projeto de lei pelo plenário da Câmara.

A elaboração dos instrumentos de planejamento no Brasil é tipicamente de cima pra baixo (*bottom-up*) (ROBINSON, 2013), que é o processo onde a alocação começa pelos insumos financeiros e definição de atividades para só depois serem informados os produtos (metas) e resultados a serem alcançados. Como colocado por Pessoa (2008), essa é a forma mais comum de elaboração e em geral resulta em definições de objetivos de pior qualidade, além de preservar o *status quo* do orçamento tradicional. Ao contrário do modelo *top-down*, que começa pelos resultados e vai descendo até estimar os insumos.

O processo orçamentário nos municípios é marcado pela baixa participação legislativa tanto em relação à apresentação de emendas, quanto em participação nas audiências públicas como mostrado por Azevedo e Aquino (2016) para municípios de São Paulo e Marinho e Jorge (2015) para municípios de Sergipe.

Os instrumentos de planejamento público no Brasil são caracterizados por serem extremamente detalhados: as despesas no orçamento são identificadas com códigos que possuem mais de 38 dígitos (SOF, 2016). Outra característica no orçamento do país é grande rigidez (BLÖNDAL; KRISTENSEN; GORETTI, 2003) que decorre de uma elevada proporção de vinculação de gastos, com 25% para educação, 15% para saúde, destinações vinculadas para o FUNDEB dentre dezenas de outras vinculações existentes. Para o Governo Federal, 89% das receitas são vinculadas a alguma despesa obrigatória[24].

Outra característica do orçamento no Brasil é a baixa flexibilização para mudanças na alocação, aliado à falta de uma revisão anual obrigatória como existe em outros países. A possibilidade prevista legalmente é a inclusão de artigo que permita a abertura de créditos suplementares adicionais no orçamento (AQUINO; AZEVEDO, 2015). A implantação de PBB requer flexibilização, a qual encontra resistência no Legislativo (ROBINSON, 2013).

Se de um lado não existem incentivos para os órgãos públicos economizarem recursos financeiros, visto que o orçamento é um processo que segue uma lógica incremental (DAVIS;

[24] http://agenciabrasil.ebc.com.br/economia/noticia/2015-12/extensao-da-dru-nao-afetara-valores-minimos-para-saude-e-educacao-diz

DEMPSTER; WILDAVSKY, 1966), onde os gastos de um exercício são utilizados como fonte de informação para os próximos orçamentos, de outro não existem responsabilizações ligadas à execução orçamentária. Assim, um orçamento que esteja extremamente impreciso não traz maiores implicações para os responsáveis pela sua elaboração. No mesmo sentido, não existem responsabilizações de servidores que estejam relacionadas ao não cumprimento de metas que estavam nos instrumentos de planejamento.

O ciclo orçamentário[25] como um todo é um processo político (GUESS; LELOUP, 2010,p.236), sujeito a um amplo processo de barganha entre o Legislativo e o Executivo, tanto na fase de aprovação, com a apresentação de emendas pelo Legislativo, quanto nas alterações que o orçamento está sujeito durante sua execução (PEREIRA; MUELLER, 2002).

Os entes da federação possuem uma autonomia de planejamento dada pela Constituição, que determina que todos os elementos do planejamento serão definidos localmente (estimação das receitas e despesas, número de programas, seleção de indicadores e metas).

Mesmo considerando que boa parte das receitas dos municípios (66% no ano de 2015) vêm de transferências ou de operações de crédito do governo federal ou dos estados (STN, 2015a), e considerando ainda a esse cenário de dependência de transferências de receitas a escassez de recursos humanos qualificados presentes nos municípios (MARTELL, 2007), praticamente não existe compartilhamento de informações de forma eletrônica com os municípios, e tanto os cálculos de estimação de receitas e despesas, quanto o planejamento das metas quantitativas acabam sendo definidos localmente (AQUINO; AZEVEDO, 2015), gerando muitas vezes retrabalho.

Completa o contexto do PBB no país a falta de adoção efetiva de rotinas de apuração de custos. Esse cenário é favorecido pela receita garantida que os entes públicos possuem, que acabam diminuindo os incentivos pela real adoção de ferramentas de controles gerenciais de custos, e quando o fazem, é com a finalidade de legitimação (CARDOSO; AQUINO; BITTI, 2011; GEIGER; ITTNER, 1996). O resultado é o surgimento de controles de custos de forma isolada pelos entes, que traz prejuízos para a adoção dos instrumentos de PBB, pois a mudança de foco no planejamento de *input* para *output* significa um crescimento na quantidade de informação e uma mudança no tipo de informação gerada e usada, onde a informação de custos está incluída (STERCK; SCHEERS, 2006).

[25] O ciclo orçamentário é entendido como sendo composto pela fase de elaboração, execução, controle e prestação de contas.

7. ANÁLISE QUALITATIVA - ESTUDO DE CASO

7.1. Introdução, problematização e discussão sobre a importância desse tipo de análise

Estudos de finanças públicas que analisam o cumprimento da disciplina fiscal em geral consideram apenas fatores contingenciais para explicar como governos atendem a lei, sem considerar fatores internos às próprias organizações que poderiam contribuir para a explicação de por que municípios de médio porte têm desempenho inferior a municípios de menor porte.

Uma explicação usualmente dada para a dificuldade de mudança organizacional no setor público e explicaria a menor adequação a novas leis ou inovações, é a falta de recursos. Esta abordagem é sustentada pelo racional das teorias de contingências ou baseada em recursos (RBV). Neste racional, a organização que está desalinhada em termos estruturais com o contexto em que está inserido teria menor desempenho ou não conseguiria fazer a mudança (DONALDSON, 1987).

Apesar de nem sempre os defensores desse argumento teorizarem formalmente, pois muitas vezes são declarações e entrevistas, o argumento é que a falta de recursos financeiros e humanos (em número e capacitação) seriam barreiras à implantação das mudanças. Ou seja, a organização não teria como cumprir tal projeto de mudança. Ou, na visão de RBV, não ter recursos financeiros para execução do projeto de mudança ou capacitações humanas quando se precisa delas (WRIGHT; DUNFORD; SNELL, 2001) reduz as chances de sucesso nos projetos de mudança.

Em geral, a teoria RBV analisa a capacidade pelos elementos: qualidade da equipe, estabilidade de pessoal, liderança, recursos humanos, burocracia representativa, *networking* (WALKER; ANDREWS, 2015). Algumas abordagens envolvem cultura e capital social como parte da capacitação da organização (KOR; MESKO, 2013; PABLO et al., 2007; WANG; AHMED, 2007; ZAHRA; SAPIENZA; DAVIDSSON, 2006). Neste caso se aproximaria mais do tipo de condições tratados no caso, a capacitação do empreendedor. Uma mudança estaria na literatura institucional associada à reflexividade dos atores e empreendedores institucionais, que será retornado na conclusão do caso.

O presente tópico na tese oferece uma crítica à literatura vigente que argumenta que as mudanças introduzidas pelas legislações não vêm ocorrendo em municípios devido à sua falta de recursos humanos, mas sim porque os atores nas organizações resistem à mudanças (BROWNE, 2010; COHEN; KARATZIMAS, 2014; GREENWOOD; SUDDABY; HININGS, 2002) pois tendem a rejeitá-las ou não entendem a lógica presente nas novas práticas propostas, que são contrárias à lógica em que estão imersos (THORNTON; OCASIO, 2008), pois as novas

lógicas não “entram” em uma organização, mas sim são interpretadas pelos atores (GREENWOOD et al., 2011).

As práticas que emergem em uma organização acabam sendo resultado de um contínuo processo de evolução de diferentes lógicas institucionais que se misturam após inúmeras interações (GREENWOOD et al., 2011), ou ainda por empreendedores locais que levam a cabo o processo de teorização local.

Como as organizações estão cada vez mais expostas a influências institucionais, que aumentam as pressões, e assim aumenta a probabilidade de que essas múltiplas pressões entrem em conflito (PACHE; SANTOS, 2010), é importante entender internamente como se dá na organização o processo de institucionalização de novas práticas que surgem, seja demandada por gatilhos externos, como a publicação de uma lei, ou internos, por meio da atuação de empreendedores.

É apresentado por meio de uma observação participante o caso de uma organização na qual a dificuldade da introdução das reformas não está associada à disponibilidade de recursos humanos, nem ao distanciamento dos centros[26] emissores da reforma. No caso em questão, a adoção das novas práticas pode estar ocorrendo apenas cerimonialmente para atender a legislação, como forma de buscar legitimação externa perante o Tribunal de Contas do Estado, e legitimação social, ao evitar alertas públicos que poderiam ser gerados pela falta de envio das informações de planejamento.

A explicação difundida por autoridades das reformas no ciclo financeiro no Brasil, como Secretaria do Tesouro Nacional, Secretaria de Orçamento e Finanças, Tribunais de Contas, e mesmo Confederação Nacional dos Municípios (JACOB; SANTOS, 2015), é de que municípios não implantam reformas porque não têm recursos humanos (pessoal qualificado) e financeiros necessários, como por exemplo, para a aquisição de *softwares* e contratação de assessorias especializadas.

Contudo, apesar de recursos humanos e financeiros serem condições necessárias às mudanças organizacionais complexas, como implantação de novos processos orçamentários e fiscais, estes não são suficientes. A literatura de *change management* na abordagem institucional coloca que resistências impedem as mudanças, atores expressivos localmente teorizam e fortalecem a instituição vigente, que opera a favor do *status quo*, o que, portanto,

[26] Locais que promulgam ou repetem o conteúdo das normas em palestras, seminários. O caso também participa de reuniões de trabalho na Secretaria do Tesouro Nacional, e dessa forma encontram-se atualizados em relação às mudanças no ciclo PFM.

dificulta a adoção do conteúdo de qualquer lógica institucional conflitante com *status quo* vigente.

O caso aborda as respostas dos atores locais sobre a introdução de reformas em PBB, aborda a questão de Mauro et al (2016, p.15) sobre como categorias de atores percebem, interpretam e implantam as reformas, e aborda a questão trazida por Andrews (2013), que questiona a baixa efetividade atingida pelas reformas no setor público, visto que entre 40% e 60% das reformas implantadas nos países não resultam em melhorias nos indicadores de efetividade dos Governos.

A análise do caso pretende ainda contribuir levantando um debate sobre o atual modelo utilizado no país para a criação e difusão de reformas em finanças públicas nos municípios brasileiros, cujo foco tem se centrado na edição de novas regulações, desconsiderando os processos e o papel dos atores envolvidos. Discute o processo de institucionalização questionando porque apenas parte das mudanças são institucionalizadas, enquanto outras são institucionalizadas de forma diferente da proposta original, conforme questionamento levantado por Peci (2006, p.10).

Adicionalmente, o caso também aborda o uso de informações de PBB pelos Governos. A literatura não é conclusiva quanto ao uso desse tipo de informação tanto no processo de estimação orçamentária quanto para a tomada de decisão (MAURO; CINQUINI; GROSSI, 2016, p.15). A introdução de elementos de planejamento de resultados nos municípios, como indicadores nos programas e metas nas ações não necessariamente significa seu uso.

7.2. Método e protocolo adotado na análise do caso

Para captar o fenômeno, a análise deve observar rotinas e comportamentos internos à organização. Assim, adotou-se o estudo de caso único, útil quando se tem uma oportunidade para acesso diferenciado na exploração e descrição de um fenômeno com profundidade (EISENHARDT; GRAEBNER, 2007). O estudo de caso único permite combinar várias fontes de dados para captar a interação de atividades e lógicas profissionais dentro de seu contexto organizacional e institucional (STAKE, 1995).

A análise feita externamente à organização sobre o grau de institucionalização que essa possui sobre uma determinada prática, seja por meio de análise de relatórios ou outros dados públicos é um desafio, pois as organizações podem estar adotando as novas práticas como forma de legitimação, com a adoção de ações de *decoupling*, o que não é facilmente observável externamente.

Para a compreensão do fenômeno de *decoupling* também havia a necessidade de captar aspectos cognitivos que não seria possível ser realizado por meio de entrevistas, pois pelos pressupostos da teoria institucional, para captar a instituição dominante o ator deve ser observado nas suas práticas e rotinas com baixo grau de reflexividade em relação a ele quando as realiza. Portanto, se fosse perguntado diretamente ele responderia potencialmente com certo filtro social do pesquisador, e não aquilo que fora condicionado pela instituição dominante.

O caso em questão foi selecionado devido à possiblidade da atuação como pesquisador oculto (*hidden identity*), conforme apresentado por Mckinnon (1988) objetivando captar o comportamento natural dos participantes. Como colocado por Yin (2010, p.212) o anonimato muitas vezes é necessário quando se pretende proteger o caso real e seus verdadeiros participantes.

Tal modalidade permite coletar as relações entre os participantes no estado natural de desenvolvimento de suas atividades, possibilitando a compreensão da lógica institucionalizada (SMETS; MORRIS; GREENWOOD, 2012). Permite ainda obter acesso a eventos ou grupos que, de outro modo, seriam inacessíveis à pesquisa, permitindo ainda captar o porto de vista de alguém "interno" (YIN, 2010, p.139).

Optou-se pela participação oculta no caso, pois os instrumentos disponíveis e recomendados pelas práticas usuais no método etnográfico não eram nativos no caso. Recomenda-se por uma questão ética relevar a identidade do pesquisador no estudo de caso (LI, 2008; YIN, 2010, p.212). Porém, como colocado por Bryman (2012, p.139), esse tipo de método de pesquisador oculto tem sido utilizado com frequência.

Os eventos viesados em decorrência da presença do pesquisador no campo seriam minimizados com o tempo, a medida que os atores se acostumariam com a presença dele e comportariam de forma natural. No presente caso dois aspectos impediam o uso de tal abordagem. O tempo para observação era limitado e não haveria tempo para que os atores deixassem de considerar o observador como tal; e segundo, as práticas observadas estão previstas legalmente, e, portanto, seriam de execução obrigatória. Dessa forma, ao se revelar a pesquisa, o próprio fenômeno a ser observado sofreria influência e seria alterado, pois os atores estariam atentos à necessidade das mudanças, perdendo o realismo, e potencializando o comportamento artificial dos pesquisados. Para mitigar os efeitos dessa escolha, nomes e quaisquer detalhes foram omitidos para preservar o anonimato dos atores envolvidos e da prefeitura analisada.

A observação passiva e a observação participante foram utilizadas, segundo o mais apropriado para a situação, considerando que os papéis assumidos pelo pesquisador no estudo de caso moldam o acesso às informações no campo (BJERREGAARD, 2011).

Foram utilizadas múltiplas fontes de dados como forma de minimizar o risco do viés do observador (MCKINNON, 1988). Além do acompanhamento e participação em reuniões e atividades de rotina utilizou-se: (i) observação direta, com participação de reuniões e acompanhamento dos processos; (ii) análise documental e da legislação, para compreensão das mudanças ocorridas ao longo do tempo na estrutura administrativa da organização e para entendimento sobre as mudanças ocorridas no processo PFM; (iii) entrevistas com informantes chaves.

Protocolo adotado

O protocolo inicial do caso, essencial para ampliar a confiabilidade da estratégia de pesquisa e auxiliar a coleta de dados (YIN, 2010, p. 106), incluiu os instrumentos de coleta, e as regras gerais a serem seguidas no campo. Foi desenvolvido baseando-se no modelo de construção de teoria pela lógica de *grounded-theory* proposto por Eisenhardt (1989).

A pesquisa emprega construtos definidos previamente, contudo a existência dos construtos mínimos não deve impedir que outras relações sejam observadas e até influenciem o aprimoramento dos próprios construtos. Preliminarmente foram definidos dois construtos que representam as reformas no ciclo PFM introduzidas recentemente no setor público do país, que fazem parte da reforma gerencial do orçamento[27]: (i) a reforma do orçamento-programa e (ii) a reforma da disciplina fiscal.

A partir dos construtos definidos, a análise foi realizada em três etapas: (i) análise da legislação e documentação, que inclui os instrumentos anteriores de planejamento; (ii) confirmação das conclusões obtidas nas análises documentais com informantes-chave (iii) acompanhamento das rotinas das etapas do ciclo PFM como observador oculto, e em algumas vezes como observador participante.

O modelo de ciclo PFM adotado na análise é o de Andrews et al. (2014), composto das seguintes etapas: (i) formulação do orçamento (planejamento estratégico e preparação do orçamento; (ii) aprovação (debate legislativo e aprovação), (iii) execução (contabilidade, controle interno e auditoria, gestão dos recursos) e (iv) avaliação (auditoria externa e *accountability*).

[27] A *reforma gerencial do orçamento* foi introduzida por meio de dois eventos principais: ajuste fiscal estrutural (introdução da LRF) e a proposta de reorientação da lógica de planejamento (BARCELOS; CALMON, 2014).

Organização geral do protocolo

I. Período do caso

O período de desenvolvimento da observação participante foi de setembro/2015 a novembro/2016. O período engloba o último ano do mandato do prefeito eleito, incluindo a elaboração dos orçamentos de 2016 e de 2017; elaboração da lei de diretrizes orçamentárias de 2017; período eleitoral de 2016; início da transição do governo para 2017.

II. Respondentes e observados

Foi definido que a análise no caso não seria feita por meio de entrevistas formalmente agendadas, mas sim pelo acompanhamento das rotinas. As únicas exceções foram três entrevistas semiestruturadas realizadas, sendo duas com ex-funcionários que atuaram diretamente no desenvolvimento do planejamento, e com um funcionário de outro setor, que não estava diretamente relacionado com as atividades de planejamento, mas que possuía informações históricas sobre as equipes, e falhas na implementação de reformas anteriores.

Essas entrevistas realizadas consideraram risco de possível filtro social que os entrevistados poderiam aplicar às questões recebidas, e foram alvo de triangulação de informações com os demais atores. Para garantir o anonimato no caso, esses respondentes não foram informados qual era o caso da pesquisa, e as questões foram aplicadas de forma generalizada, com a solicitação de exemplo, que eram sempre locais.

Foram identificadas no caso pessoas a serem observadas que tinham *pelo menos uma* das seguintes características: (i) experiência anterior no caso que possibilitasse a confirmação de conclusões baseadas nos documentos analisados; (ii) envolvimento direto nas atividades relacionadas ao ciclo PFM; (iii) competência decisória, que possibilitaria propor e conduzir as mudanças no ciclo PFM. A partir dos respondentes inicialmente identificados, outras pessoas úteis foram sendo identificadas para acompanhamento, com a adoção da técnica "*snowball*" (GREENWOOD; HININGS; SUDDABY, 2002). Como havia a possibilidade de acesso continuado a vários respondentes, não houve a necessidade de restringi-los, porém, o foco em alguns respondentes 'chave' foi útil para a confirmação de entendimentos e resultados.

Foram identificados dois informantes-chave, que tinham amplo conhecimento histórico e atual sobre os processos, e esses foram recorrentemente acessados, e utilizados para informar os próximos respondentes, porém, sem que a pesquisa fosse revelada.

O acompanhamento dos respondentes foi feito nas atividades cotidianas, e quando foi necessário, algumas conclusões foram expostas individualmente aos atores para confirmação de entendimentos do pesquisador, sem, no entanto, que a pesquisa fosse revelada.

III. Execução da observação no caso

A observação e entrevistas no caso não foram gravadas, visto se tratar de uma pesquisa com observador oculto. As rotinas foram acompanhadas, e foram feitas anotações diariamente em pontos identificados como relevantes, mediante construtos que estavam previamente definidos. Para minimizar eventuais perdas de conteúdo, conclusões e anotações foram sendo confirmadas posteriormente, tornando assim a confirmação dos entendimentos obtidos pelo pesquisador uma das etapas dentro do processo de acompanhamento. Tomou-se o cuidado de não identificar os respondentes mesmo nas anotações registradas.

Durante o acompanhamento foram anotadas separadamente: (i) as observações do pesquisador (ii) as observações do respondente; (iii) as notas teóricas. A utilização das anotações separadamente está baseada em Mckinnon (1988) e visa minimizar o viés do respondente, visto que sem esses cuidados, após algum tempo já não seria possível separar os pontos que foram apontados pelos respondentes dos que foram observações do pesquisador.

IV. Riscos de confiabilidade e validade

Mckinnon (1988) apresenta como fraquezas dos estudos de campo: (i) efeitos causados pela presença do pesquisador; (ii) viés do observador; (iii) limitação de acesso aos dados (tempo escasso; acesso a locais, pessoas ou documentos); (iv) limitação da mente humana.

Para diminuição dessas fraquezas, a pesquisa atuou com as seguintes estratégias: i) durante o acompanhamento ou entrevistas, não atribuir significados imediatamente evitando o viés do observador; b) procurar confrontar as informações obtidas nas entrevistas com documentos e outros informantes (triangulação), com confirmação posterior com informantes chaves; c) utilização, durante as entrevistas, de *probing questions* (BRYMAN, 2012, p.223) para detalhar questões que não tenham ficadas claras; d) identificação de informantes chaves nos setores.

V. Etapas de pesquisa no campo

O processo de estudo no campo utilizou três fontes de dados, sendo a observação, entrevistas e análise documental, de forma similar ao adotado em Smets, Morris e Greenwood (2012), que foram separadas em etapas como apresentadas a seguir.

Etapa 1 – Levantamento preliminar do contexto

O levantamento orçamentário, contábil e legal do caso buscou entender o desenvolvimento histórico sobre as rotinas e procedimentos regulados localmente, comissões, organização das funções de contabilidade, planejamento e controle. Com isso captar eventual efeito de dependência do caminho (*path dependence*) (Scott, 2014: 194) que pudesse explicar parcialmente o contexto atual local, o que explicaria eventuais dificuldades de mudanças nos processos, como os custos[28] associados a um processo em uso, que pode dificultar sua substituição. Por exemplo, quais eram os softwares em uso para os processos, e qual a organização dos setores envolvidos nessas atividades. Foram analisados os seguintes documentos: normas anteriores (leis, decretos, portarias), diário oficial do município (a partir de informações de respondentes, com a data da publicação de informações), relatórios de publicação de dados contábeis e fiscais; teve como objetivo secundário contextualizar o pesquisador para o acompanhamento das rotinas no campo.

Etapa 2 – Observação no campo

O pesquisador oculto observou as rotinas, com anotações diárias. De forma complementar, levantando documentos e informações que por ventura não tenham sido localizados na etapa de levantamento preliminar, como novos documentos mencionados pelos respondentes.

Mesmo considerando que as informações do planejamento são públicas, havia interesse em acompanhar as informações privadas, que são aquelas temporárias, discutidas internamente, antes das decisões definitivas, como foi discutido por Azevedo (2013). Assim, o acompanhamento foi realizado através de participação em reuniões e acompanhamento dos atores que desempenhavam as funções de planejamento, controle e execução. Apesar de não participar diretamente das reuniões de definição do planejamento de forma direta, havia

[28] Faz-se uma ressalva quanto à análise da questão dos custos. A Teoria Institucional, pela sua vertente sociológica procura explicar as mudanças organizacionais por meio da análise das instituições, pela observação das relações sociais entre os atores e grupos (AMENTA; RAMSEY, 2010, p.20). Ressalva-se, porém, que o pesquisador ficou atento a questões contingenciais tais como o custo, que impedissem mudanças, como fonte de explicação alternativa.

possibilidade de acompanhar as conversas realizadas nos intervalos e ao final das reuniões, onde as impressões pessoais eram mais abertamente expressadas, e era possível captar as práticas institucionalizadas (*taken-for-granted*). Além disso, no acompanhamento do dia a dia era possível fazer a leitura de textos e ouvir a opinião dos atores, como por exemplo, textos publicados no diário oficial, ressaltando-se que apenas os pontos relacionados ao objeto da pesquisa eram considerados e anotados. Também foi possível acompanhar diversas audiências públicas e relacionamento realizado com o Tribunal de Contas e o Legislativo Municipal.

VI. Construtos e reformas analisadas

As reformas acontecem em "ondas" (CHRISTENSEN, 2012), que são sobrepostas umas sobre as outras. Assim, elas não são lineares: não é necessário o término de uma reforma para que a outra tenha início. Enquanto uma pode estar na fase de difusão, uma nova onda pode surgir. Dessa maneira, a apresentação das duas reformas separadamente no presente texto não indica necessariamente que uma reforma tenha que ter sido concluída para que a outra fosse adotada, ou iniciada.

O caso observa o quanto reformas implantadas há mais de cinco anos atrás no ciclo PFM foram assimiladas pelo município. Foram duas as reformas observadas: (i) a reforma do orçamento de resultados; e (ii) a reforma no regime de disciplina fiscal. Para cada uma das reformas foi identificado um construto principal: orçamento programa e disciplina fiscal, definidas a seguir. Casa um desses construtos representa uma lógica institucional, que foi identificada de forma indutiva no caso.

Reforma do orçamento de resultados

A *reforma no orçamento de resultados*, ou reforma gerencial do orçamento (BARCELOS; CALMON, 2014) foi introduzida no país pelos órgãos federais que têm o papel de regulação no ciclo PFM, cuja competência tem sido compartilhada pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN), relativos aos aspectos fiscais e contábeis, e pela Secretaria de Orçamento Federal (SOF), relativos aos aspectos orçamentários, e tem como documento inicial de introdução dos conceitos no país o Manual Técnico de Orçamento para a elaboração do orçamento do ano 2000 (MOG, 1999).

Essa reforma propõe a substituição de uma lógica de *Input Based Budget* (IBB) ou orçamento por *inputs*, ou por insumos, pelo *performance based budget* (PBB), ou orçamento de resultados (DIAMOND, 2003).

A reforma gerencial no orçamento público com a introdução do orçamento programa[29] propôs uma junção entre o orçamento e o planejamento, que fez com que o orçamento vá além da simples alocação de receitas e despesas, buscando associar as ações e recursos (*inputs*) aos resultados gerados (*outputs*), além dos impactos desses na sociedade (*outcomes*) (AZEVEDO; AQUINO, 2016).

Os elementos do planejamento de resultados (PBB) implantado no Brasil são: (i) metas quantificadas para cada ação governamental, que de forma agrupada contribuem para entregar produtos para resolver objetivos previamente definidos em programas governamentais. Tais programas são acompanhados ou mensurados: (ii) por indicadores, que captam a situação recente e futura, e permitem visualizar os resultados (*outcomes*) (MOG, 1999).

O PBB é entendido como sendo um construto formativo. Bisbe et al (2007) define construto como sendo uma criação teórica que deve ser definida em termos conceituais, não observável, mas ancorado em uma realidade que é observável por meio de significados de indicadores. O construto formativo é descrito pela presença simultânea de um conjunto de atributos que compõem tal conceito. Os elementos formativos do PBB estão apresentados na Tabela 3. Programas ou ações que não possuem pelo menos um dos elementos apresentados, não se caracterizam como PBB.

Tabela 3 – Formação do construto orçamento de resultados

Elementos formativos		**Surgimento na regulação**	**Descrição**
(1)	Uso de programas de governo	Portaria MPOG 42/99	Organização do planejamento por meio de programas de governo
(2)	Indicadores nos programas	Portaria MPOG 42/99	Mensuração dos programas por meio de indicadores, que permitam acompanhar o que foi planejado
(3)	Metas físicas	Portaria MPOG 42/99	Mensuração de ações por metas físicas nas ações governamentais, como medidas de *input*

Fonte: elaborada pelo autor

O elemento ‘uso de programas de governo’ representa que o município adota sua organização básica das políticas de planejamento por meio de programas, que devem estar estabelecidos com objetivos, além da situação atual e da situação futura que se deseja alcançar. O programa é definido como sendo um instrumento de organização da ação governamental visando à concretização dos objetivos pretendidos, sendo mensurado por indicadores.

[29] A mudança foi introduzida pela Portaria MOG 42/99, cuja vigência teve início em 2002 para os municípios.

Os programas por sua vez são acompanhados e mensurados por *indicadores*, que é uma medida de quantificação que permite acompanhar o progresso do que foi planejado, comparando um cenário atual, antes do planejamento, com um cenário futuro desejado, ao final do planejamento. Podem ser utilizados quantos indicadores forem necessários para a caracterização do programa.

Os programas são compostos ou executados por ações (ou iniciativas) governamentais, que devem possuir metas físicas, que representam a quantificação do objetivo de cada ação.

Assume-se o surgimento na regulação com a Portaria 42/99, mesmo que o programa tenha sido criado anteriormente, pois os programas eram padronizados em uma lista única para a federação, e passaram a ser desenvolvidos pelos entes a partir da referida portaria, assim como os demais elementos.

A coerção sobre essa reforma não está definida na legislação, ficando a cargo dos Tribunais de Contas exercerem esse papel, por meio do uso de competências legais recebidas sem essa finalidade especifica, o que faz com que existam grandes diferenças entre os Estados.

Reforma da disciplina fiscal

A reforma da disciplina fiscal é o nível básico, inicial, de implantação de reformas no ciclo PFM, funcionando como um bloco sobre o qual as demais reformas no ciclo PFM acabam sendo construídas (BROWNE, 2010).

A disciplina fiscal é uma das mudanças mais profundas ocorridas no ciclo PFM na história recente do país, que foi fruto da implantação de uma forte tentativa de mudança institucional no país, que (LOUREIRO; ABRUCIO, 2004) chamaram de “instalação de uma nova cultura política” de responsabilidade fiscal tanto na opinião pública quanto nos políticos.

Essa reforma foi introduzida no Brasil no ano 2000, após grande sensibilização nacional para as questões fiscais (LOUREIRO; ABRUCIO, 2004), após um longo período de ajustes estruturais na década anterior (GIAMBIAGI; ALÉM, 2011). A reforma foi fortalecida pela forte avaliação popular positiva, sobretudo em decorrência de longos períodos de inflação elevada e desajustes fiscais. Ressalta-se a complexidade da LRF: pela sua abrangência, ao procurar englobar todos os aspectos das finanças públicas. Se inspira em diversas leis fiscais, buscando diferentes elementos de cada uma delas, o que a tornou uma lei complexa (GIUBERTI, 2005). Isso deve ser considerado, pois o país tem um histórico de rejeição do conteúdo das leis, em que algumas leis são ignoradas com frequência, e outras leis “não pegam” (GIUBERTI, 2005; TER-MINASSIAN, 2010).

A LRF determinou uma série de limitações às condutas fiscais dos entes públicos, e apresentou sanções tanto para o gestor quanto para o ente no caso de descumprimento. A Tabela 4 relaciona os elementos formadores do construto disciplina fiscal pelas regras e limitações que estão diretamente relacionados ao processo de equilíbrio fiscal.

Tabela 4 – Formação do construto disciplina fiscal

	Elementos formativos	**Surgimento na regulação**	**Descrição**
(1)	Metas fiscais: resultado nominal, primário e endividamento	Lei Complementar 101/2000	Utilização de planejamento fiscal por meio de metas fiscais de resultado: nominal, primário e endividamento
(2)	Geração de novas despesas	Lei Complementar 101/2000	Controle na margem de expansão de novas despesas obrigatórias
(3)	Equilíbrio Financeiro	Lei Complementar 101/2000	Alocação de despesas no orçamento de forma a considerar o passivo financeiro
(4)	Equilíbrio orçamentário	Lei Complementar 10120/00	Atingimento de resultado orçamentário positivo

Fonte: elaborada pelo autor

O elemento *metas fiscais* verifica o uso das metas de resultado nominal, primário e endividamento no planejamento. A LRF determina que os entes façam um planejamento prévio com o estabelecimento de metas fiscais, que devem compor a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), que é elaborada anualmente como uma prévia da Lei Orçamentária Anual (LOA).

A mensagem enviada junto com o Projeto de Lei Federal 18/1999 que aprovou a LRF indica que a lei remeteu esse controle aos próprios entes da federação, ao invés de arbitrar regras padronizadas para o controle das metas fiscais (CÂMARA DOS DEPUTADOS, 1999):

> É de ressaltar-se que a obrigatoriedade para que também Estados e Municípios fixem metas fiscais e assumam compromissos explícitos de desempenho fiscal nas suas respectivas leis orçamentárias constitui fato altamente inovador e salutar para esses níveis de governo. Importa notar que essa exigência está totalmente restrita ao próprio ente da Federação significando em nenhuma hipótese qualquer ingerência de um ente relativamente ao outro, mesmo no que diz respeito à prestação de contas, exceto nos casos constitucionalmente previstos.

O elemento *geração de novas despesas*[30] analisa se o processo e geração de novas despesas obrigatórias dos entes como está previsto na LRF está sendo respeitado. Essa regra determina que os entes devam controlar dentro de seus gastos anuais quais despesas são obrigatórias e quais são discricionárias. As despesas obrigatórias são despesas correntes derivadas de lei as quais o Prefeito não pode reduzir ou não realizar, como por exemplo, benefícios assistenciais ou benefícios a funcionários. Após a implantação do controle das

[30] Esse controle de geração de despesas recebe o nome '*pay as you go*', que é uma regra de controle de geração de novas despesas utilizada em diversas leis fiscais no mundo (NASCIMENTO; DEBUS, 2001)

despesas obrigatórias, os entes devem elaborar anualmente um relatório na LDO, relacionando as receitas permanentes, que são aquelas correntes derivadas de lei, com as despesas obrigatórias, demonstrando assim a existência de uma margem de expansão. Esta margem poderá ser utilizada durante o ano para a criação de novas despesas obrigatórias.

O elemento *equilíbrio financeiro* analisa como está sendo tratado um eventual passivo financeiro no município, como, por exemplo, uma menor estimação de despesas no orçamento de forma a eliminar ou minimizar o passivo. O elemento *equilíbrio orçamentário*, analisa o princípio básico da LRF que determina o atingimento de resultado orçamentário positivo (ou nulo) durante os exercícios, gastando assim os entes apenas os valores que arrecadam. Os dois últimos elementos atuam em conjunto, pois o reflexo do resultado orçamentário influencia o resultado financeiro, visto que toda receita ou despesas só podem ocorrer por meio do trânsito no orçamento, que são arrecadadas ou pagas.

A LRF em conjunto com a lei de crimes fiscais (BRASIL, 2000) introduziu diversas medidas de coerção pelo não atendimento às suas regras. Foram incluídas restrições tanto ao ente da federação como quanto sanções ao titular do Poder ou órgão. Como principais restrições cita-se o impedimento pelo ente de recebimento de transferências voluntárias, ou contratação de operações de crédito; como sanções pode-se citar: a) pagamento de multa com recursos próprios do agente que lhe der causa; b) inabilitação para o exercício da função pública por um período de até cinco anos; c) perda do cargo público; d) perda de mandato; e) detenção ou reclusão.

7.3. Apresentação do caso

O objeto em análise são as reformas propostas no ciclo PFM, que não conseguem ser internalizadas em uma prefeitura de um município de grande porte[31] do interior do Estado de São Paulo, com receita pública própria elevada[32], sem dependência de receitas sazonais como royalties de petróleo ou outros recursos naturais.

Mesmo com tais características, que colocam o município em posição diferenciada em relação aos demais municípios brasileiros, possui elevado déficit financeiro, que decorre de sucessivos déficits orçamentários (Tabela 5).

Tabela 5 - Resultados da execução orçamentária e financeira da prefeitura

Ano	Execução orçamentária		Resultado financeiro anual	Receita orçada anual	
	(R$ mil)	(% do resultado)	(R$ mil)	(R$ mil)	Variação (%)
2009	-81.537	-6,62	-31.189	1.242.773	
2010	-113.431	-8,52	-133.569	1.364.945	10
2011	-27.081	-1,79	-104.526	1.379.210	1
2012	-15.817	-1,01	-120.566	1.521.253	10
2013	-74.905	-4,33	-192.382	1.702.274	12
2014	-69.369	-4,03	-241.549	1.958.830	15
2015	-35.873	-2,13	-221.605	1.994.381	2

Fonte: valores calculados pelo autor a partir das informações dos balanços da Prefeitura. Notas: (1) Valores atualizados até 2015, pelo INPC do IBGE. (2) Execução orçamentária: receita arrecadada – despesa empenhada. (3) Resultado financeiro: ativo financeiro – passivo financeiro; (4) o % do resultado da execução orçamentária foi calculado pela relação do resultado da execução e o valor orçado inicial; (5) a variação (%) foi calculada em relação ao orçamento do exercício anterior.

A prefeitura utiliza software de gestão de planejamento e contábil desenvolvido por uma empresa pública municipal. A empresa possui equipe qualificada tecnicamente e atualizada em relação às mudanças em andamento nas normas de contabilidade e de planejamento.

O município teve sete prefeitos após a redemocratização do país no ano de 1985, e o atual prefeito é o único a ter sido reeleito. O ambiente político local é de divisão, e a reeleição foi alcançada por pequena margem de diferença em relação ao segundo colocado, sendo que o segundo mandato em curso no momento foi iniciado com denúncias de uso da máquina pública, que conturbaram o ambiente.

O corpo técnico envolvido nas funções de planejamento, contabilidade e controle local tem curso superior, e muitos possuem especialização. Localmente isso é incentivado pela

[31] O IBGE considera município de grande porte aqueles acima de 500 mil habitantes.

[32] O município estava classificado junto com o grupo de municípios do º lugar no índice FIRJAN de responsabilidade fiscal de 2015, no quesito receitas próprias.

existência de uma gratificação de 25% do salário para cursos de aprimoramento e de especialização.

Aspectos históricos e econômicos

A economia do município historicamente esteve ligada ao cultivo do café, tendo sido importante centro cafeeiro de reconhecimento mundial, até a queda do preço da *commodity* em 1929, substituído pelo algodão, e depois pela cana de açúcar, que se tornou a principal *commodity* agrícola da região nas últimas décadas.

Teve rápida expansão populacional no início de sua fundação, devido à necessidade de mão-de-obra para as plantações de café e a chegada da ferrovia, que foi implantada logo no início de sua criação, no final de 1800. A população aumentou de 5 mil para 59 mil habitantes em um período de 16 anos, poucos anos após sua fundação, com pouco planejamento urbano.

A população foi inicialmente formada por migrantes de outros estados em busca de atividades ligadas ao café; aos escravos utilizados nessa condição até 1887; e por estrangeiros que ao desembarcar no país, eram direcionados já no porto de Santos para trabalhar nas lavouras, cuja ampla maioria de trabalhadores (70%) era composta de Italianos. No início do século XX, 3/4 dos trabalhadores rurais da recém-criada vila eram estrangeiros, e em 1920, essa relação era de 1/3 do total de 68 mil habitantes, o que mostra que a cidade passou a atrair pessoas de outras regiões do país.

Atualmente existe elevada desigualdade social, que vêm desde o início de sua formação, no qual a figura dos Barões do Café sempre foi muito marcante. O município está no grupo de maior faixa do índice de Gini de desigualdade. O índice de desenvolvimento humano de 2013 foi de 0,8, considerado '*muito alto*', estando entre os 40 melhores do país.

O PIB *per capita* é de R$ 36 mil, e atualmente sua principal atividade econômica é ligado à área de serviços, sendo um dos principais os serviços médicos, ainda com uma forte vocação para o agronegócio, e com muitas indústrias (IBGE, 2016).

Contexto em que o caso está inserido

O controle externo é exercido pelo Tribunal de Contas do Estado de São Paulo. Tal Tribunal possui regras detalhadas de fiscalização, com acompanhamento orçamentário e contábil de forma automatizada, periodicidade mensal, com alta granularidade nas informações (AQUINO; AZEVEDO; LINO, 2016).

O Tribunal tem adotado um posicionamento que inclui, além da finalização, ações de orientação, com realização de treinamentos e abertura a resolução de dúvidas aos jurisdicionados. O município analisado tem acesso facilitado para resolver dúvidas sobre legislação ou sobre a fiscalização, até por existir uma Diretoria do Tribunal na mesma cidade. Apesar de não fiscalizar diretamente o município, tal Diretoria aceita realização de reuniões para discussão de dúvidas.

Os apontamentos do Tribunal de Contas resultaram em reprovações de contas do Prefeito atual em três dos quatro últimos exercícios. As reprovações acabaram sendo posteriormente mantidas pelo Legislativo[33], reforçando a pressão política vigente.

Complementando o contexto do controle externo, o Prefeito possui ampla maioria no Legislativo Municipal, e a oposição não tem força para exercer atividades como aprovação de requerimentos ou abertura de comissões de inquérito. A agenda do Legislativo é controlada de forma indireta pelo Prefeito. Dessa forma, as preocupações com eventual necessidade de ajustes no orçamento são diminuídas.

A Comissão de Orçamento e Finanças[34] (COF) não faz um acompanhamento técnico, o que dificulta suas ações de controle. A estrutura de assessoria interna existe, porém é exclusivamente jurídica, sem assessoria na área de finanças públicas. Assim, os instrumentos de planejamento e de acompanhamento fiscal são analisados muitas vezes pelos próprios vereadores, ou com apoio de pessoas que não têm entendimento técnico adequado.

A mídia local é diversificada, com dois jornais e duas revistas de grande circulação local, além de retransmissoras e geradoras de sinais de TV aberta, com programação local, que mantém em pauta as discussões políticas e econômicas do município.

Alguns veículos de comunicação local parecem desconhecer finanças públicas e não frequentam as audiências públicas, o que prejudica as suas análises. Durante o período da

---

[33] O julgamento das contas pelo Legislativo ocorreu após um período conturbado na política local, posteriormente ao afastamento de 9 vereadores. Dessa forma, a análise do caso comporta dois momentos: um primeiro momento de setembro/2015 a setembro/2016, onde o Prefeito possuía a maioria no Legislativo, e um segundo momento, entre setembro/2016 a novembro/2016, sem maioria.

[34] A COF está prevista na Constituição Federal, no artigo 166, e é responsável por analisar os instrumentos de planejamento, antes de sua aprovação.

pesquisa, após a publicação do relatório de acompanhamento quadrimestral da LDO, um dos jornais noticiou como manchete que havia sido registrado um déficit de 142 milhões no bimestre, cuja análise foi seguida pelos demais órgãos da mídia. Posteriormente foi verificado pela Secretaria da Fazenda que o valor estava incorreto, porém o jornal não foi notificado do erro, visto que a percepção interna era de que caso o jornal fosse questionado, a Prefeitura abriria espaço para apresentar números precisos, e que poderia aumentar a discussão.

No Estado de São Paulo não existem Associações Profissionais ou de Municípios atuantes, a ponto de influenciar na adoção das mudanças propostas. As únicas ações executadas pelas Associações são cursos periódicos, no estilo de palestras, de reprodução de conteúdo da reforma, com baixo nível crítico.

A Prefeitura tem tentado dar ao município um papel de destaque regional e até nacional, com vistas à legitimação da importância da cidade frente a atores externos, procurando mostrar-se na vanguarda. A Prefeitura, por iniciativa da Secretaria da Fazenda, promove há cinco anos eventos de capacitação na área de Administração Pública, com alcance nacional, e com a participação de importantes atores do Tribunal de Contas, Secretaria do Tesouro Nacional, Secretaria de Receita Federal, Procuradoria do Estado, e até Ministros de Estado.

Em relação à estrutura administrativa e mecanismos de gestão e governança, apesar do município não possuir formalmente instituído um sistema de controle interno, conta com setores de apoio e execução de controle (departamento de auditoria interna), além de contar com setores que tem como atribuições buscar a evolução em processos, como Divisão de Modernização Administrativa; Secretaria de Planejamento e Gestão Pública, e Divisão de Planejamento Orçamentário.

Por fim, completando o contexto do caso, funcionários do município possuem acesso direto aos emissores das reformas contábeis e fiscais em Brasília. Participam de atividades de discussões e oficinas tanto na Secretaria do Tesouro Nacional, quanto nos encontros promovidos pelo Tribunal de Contas.

A transparência das informações públicas é classificada como pertencente ao 10º grupo de municípios (em 96 grupos existentes) na classificação do Ministério Público Federal em 2015[35]. O sistema de acesso à informação está de acordo com a Lei de Acesso à Informação (LAI), implantado e operante. São divulgadas informações sobre dados de audiências e consultas públicas.

[35] O ranking da transparência do MPF atribuiu ao município nota 9,0 na avaliação de 2015, estando situado no 10º grupo dos municípios do Estado de São Paulo.

As Secretarias com maiores gastos, como era de se esperar, são as de Saúde (25%) e Educação (22%), seguidas pela Secretaria de Obras Públicas (9%), sendo que as demais vêm bem abaixo, como, por exemplo, a Assistência Social (2%). As Transferências Financeiras para as 9 entidades da Administração Indireta e Legislativo consomem 6% do orçamento. Uma questão relevante no orçamento é o pagamento dos encargos[36] do município, que consome expressivos 17% do orçamento, o que aumenta a pressão na alocação dos gastos no planejamento.

Processo de planejamento local

Apesar da prefeitura possuir uma Secretaria Municipal de Planejamento, as atividades de elaboração do PPA, LDO e LOA são desenvolvidas pela Secretaria da Fazenda, que é apoiada por uma comissão[37], criada com essa finalidade.

A estimação das receitas é centralizada na Secretaria da Fazenda, com participação praticamente nula das demais Secretarias. A estimação das despesas é executada em duas etapas: as Secretarias informam seus valores para cada dotação em um sistema informatizado, e posteriormente a Secretaria da Fazenda propõe e executa cortes. Não é estabelecido um limite inicial dos valores como teto, então o usual é que haja um corte *top-down* nas despesas pela Secretaria da Fazenda. O corte acaba sendo quase sempre necessário, porque as Secretarias quase nunca tomam as medidas de corte espontaneamente quando solicitado, então a tarefa acaba sendo realizada de forma unilateral.

Uma medida do planejamento é o nível de imprecisão na estimação orçamentária. Como apresentado por Azevedo (2013), a fase final da estimação de um orçamento no Brasil pode ser dividida em duas: o momento t_1, quando os valores estão todos registrados e existe a necessidade de ajustar o orçamento, e o momento t_2, que é o momento da entrega do projeto de lei no legislativo. O momento t_1 é privado, e entre esses dois momentos são introduzidas as estratégias de superestimação das receitas e subestimação de algumas despesas. Assim, a imprecisão na estimação orçamentária decorre da adoção de estratégias, além de decorrer de fatores não previstos ou subdimensionados pelas Secretarias.

O processo de estimação é fortemente incremental no termo de Davis, Dempster e Wildavsky (1966) para as despesas, o que incentiva as Secretarias a gastarem seu orçamento, pois caso isso não ocorra, existe uma percepção geral que existe um risco de terem seus saldos

[36] Como encargos compreende-se pagamentos decorrentes de desapropriações, amortização e juros sobre a dívida consolidada.
[37] A comissão é composta de um representante da Fazenda, Administração, Governo e do Planejamento.

orçamentários diminuídos nos próximos exercícios. Isso pode ser verificado pelos elevados saldos de restos a pagar não processados [38]a cada exercício, que são inscritos para 'aproveitar' o orçamento.

No momento da estimação do orçamento, a Secretaria da Fazenda efetua um acompanhamento da variação entre os exercícios por meio da natureza das despesas, como por exemplo, gastos com pessoal, material de consumo, investimentos, amortização da dívida. Dessa forma, a decisão da variação das despesas entre os exercícios é controlada, com limites impostos pela sua natureza.

As nove entidades da Administração Indireta (seis Fundações e três autarquias) elaboram isoladamente seus instrumentos de planejamento, com diretrizes apresentadas pela Secretaria da Fazenda, sobretudo para as entidades que dependem do orçamento do município.

Não há o estabelecimento de normas ou diretrizes no processo de elaboração, e a participação de pessoas externas à administração resume-se praticamente às audiências públicas realizadas, que possuem baixa participação, girando em torno de 10 pessoas por audiência. Também é disponibilizado o canal de contato pela internet, mas a participação por esse canal também é baixa.

Não foram verificadas iniciativas do Legislativo ou de controle social (exemplo: observatórios) na elaboração dos instrumentos LDO e LOA. Apenas quando os projetos de lei foram apresentados formalmente no Legislativo houve a participação desses atores com pressões em relações a algumas informações apresentadas. Assim, o instrumento questionado por eles foi a versão pública. A versão privada negociada pelo planejamento e prefeito deixa de existir.

A participação política no processo orçamentário é baixa. Limita-se a uma apresentação de diretrizes de determinados gastos a serem considerados no início do processo, e questionamentos gerais ao final, após fechamento.

Enquanto o planejamento é desenvolvido não estão disponíveis informações fornecidas pelo Estado ou pelo Governo Federal, o que gera um retrabalho e aumenta a possibilidade de erro na estimação. Por exemplo: os valores de ICMS, IPVA e FPM sob controle das outras esferas da federação não estão disponíveis.

No processo de elaboração, tanto as metas físicas das ações quanto os indicadores dos programas acabam sendo propostos pela Secretaria da Fazenda, pois o levantamento dessas informações não é retornado pelos setores, segundo relatos colhidos do setor de elaboração.

---

[38] Saldo final de restos não processados da prefeitura: em 2015: R$ 68 milhões; em 2014: R$100 milhões; em 2013: R$ 73 milhões.

No início do processo de planejamento anual, é realizada uma reunião com as Secretarias apresentando a necessidade de levantamento dessas informações, mas o resultado acaba sendo o estabelecimento de metas genéricas, sem conteúdo informacional, com metas do tipo "percentual de execução – 100%". É reconhecido pela equipe que coordena o planejamento que o conteúdo não é bom, mas não são desenvolvidas ações no sentido de mudar a situação, sendo as reuniões com as Secretarias e as cobranças por e-mail as únicas atividades, basicamente legitimando o processo e sua atividade.

O resultado é que tanto as metas físicas quanto os indicadores possuem problemas de conteúdo informacional, e não apresentam metas e objetivos alcançáveis, e também não apresentam as metas quantitativas, apresentando um percentual de execução no lugar da meta, girando normalmente em torno de 100%. A consequência é o surgimento do uso cerimonial do PBB, caracterizado pela utilização de um sistema de metas e indicadores com problemas informacionais, que não é utilizado.

Tais problemas nas metas e indicadores apresentados na Tabela 6 denotam uma medida de *decoupling*, ou seja, elaboram-se as metas e indicadores, porém sem conteúdo informacional, e assim, não são utilizados. O aumento do nível de *decoupling* apresentado entre 2011 e 2015 demonstra que esse não tem sido alvo de preocupações pela equipe.

Tabela 6 - PBB – uso de indicadores e metas das ações na prefeitura

Variável	**Ações**		**Ações finalísticas**		**Programas**	
	2011	**2015**	**2011**	**2015**	**2011**	**2015**
Número de ações / programas	170	239	139	176	32	38
Indicadores p/ programa					13,29	14,63
Indicadores e metas duplicados (%)		1		0		0
Sinais de *decoupling* (%) no planejamento	21	66	20	67	23	57

Fonte: elaborada pelo autor

Notas: (1) *decoupling* representa a proporção de metas físicas das ações e indicadores dos programas governamentais que estão com meta informada zerada ou inconsistente no orçamento, que representa um elemento sem conteúdo informacional, utilizado para fins de legitimação (2) A informação "indicadores e metas duplicadas" corresponde ao uso da mesma estrutura de planejamento para as metas/indicadores entre 2011 e 2015, indicando duplicação.

A informação de "indicadores e metas duplicados" capta o quanto o seu cadastro é exatamente igual entre 2011 e 2015, e analisa toda a estrutura cadastral: "órgão, unidade, unidade executora, programa, função, subfunção, destino, descrição da ação, unidade de medida, meta quantitativa associada". A análise no caso mostra que o percentual é irrisório, o que demonstra que o PPA no caso foi refeito entre os dois períodos (1% para as ações). Contudo, 66% das ações e 57% dos programas em 2015 não possuem conteúdo informacional, o que indica sua elaboração apenas para prestação de contas.

Não existe no caso uma estrutura (um setor, ou equipe) com a função de organizar e gerenciar previamente informações (diagnósticos dos problemas e potencialidades), que poderia atuar como fonte informacional e anteceder o processo de planejamento, sendo que as informações são gerenciadas de forma isolada e não padronizada por cada Secretaria. Como resultado, as informações de metas e indicadores são definidas no momento da elaboração dos instrumentos de planejamento, sendo que não há uma organização das informações anterior a esse momento. O software de acompanhamento do planejamento recebe as informações das metas e indicadores para o preenchimento dos relatórios, para *compliance*.

7.4. Práticas observadas

O processo orçamentário

O orçamento é ao mesmo tempo um instrumento político e técnico, onde uma variedade de atores interage com motivações diferentes, executando papéis dentro do ciclo orçamentário: chefe do executivo, legisladores, chefe do orçamento, burocracia, grupos de interesse e cidadãos. Os atores interagem e negociam em momentos diferentes do processo orçamentário, muitas vezes agindo de acordo com seu interesse próprio, muitas vezes ligado não a vantagens pessoais, mas em função de seu papel desempenhado no ciclo (RUBIN, 2010, p.11).

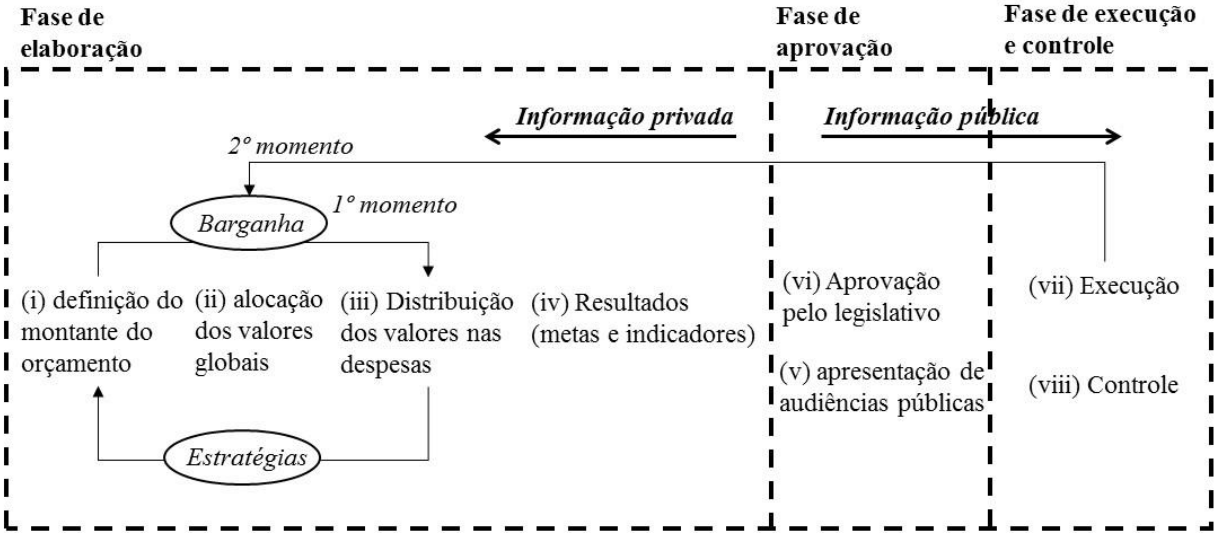
Para comparar com o caso, adota-se o ciclo orçamentário (ou PFM) de Andrews et al. (2014) que o divide em 4 etapas, cujo eixo central é o orçamento público: etapa de formulação (1. orçamento estratégico; 2. preparação do orçamento); aprovação (3. debate e aprovação legislativa); execução (4. gestão de recursos; 5. controle interno/auditoria; 6. contabilização) e por fim de avaliação (7. auditoria e *accountability* externa). Esse modelo é similar ao de Bouckaert et al. (2007), cuja única diferença reside na introdução do ciclo contratual no processo.

Outra forma de apresentação do ciclo orçamentário é de Rubin (2010), que ao invés de apresentá-lo de forma linear pelas funções de cada etapa, apresenta e discute o ciclo por meio de um *framework* variável de acordo com elementos, que podem ser: (i) em relação ao domínio do executivo; (ii) em relação ao grau de centralização das decisões do orçamento (modelos *top-down* ou *bottom-up*); (iii) em relação ao grau de participação popular; (iv) em relação aos níveis de governo – federal, estadual e local); (v) dispersão de poder nas etapas do orçamento.

Considerando tais modelos, a observação no caso sugere oito etapas do ciclo orçamentário. Em cada etapa são observados os papéis dos atores e as interações entre eles: (i) definição do montante do orçamento; (ii) alocação dos valores globais; (iii) distribuição dos

valores alocados nas despesas; (iv) Inclusão das informações de metas de resultados (v) apresentação de audiências públicas; (vi) aprovação pelo legislativo; (vii) execução; (viii) controle. As etapas apresentadas seguem uma sequência funcional do ciclo de execução do orçamento (Figura *2*).

Figura 2 - Ciclo orçamentário no caso analisado



Fonte: elaborada pelo autor
Notas:
(i) Levantamento da capacidade de arrecadação
(ii) Alocação dos valores globais: imposição de limites aos setores
(iii) Distribuição dos valores alocados nas despesas: uso do incrementalismo. Inclusão de gastos incluídos pelo Prefeito; escolhas públicas efetuadas pela burocracia
(iv) Inclusão das informações de resultados (metas e indicadores) no planejamento, de forma cerimonial
(v) Apresentação de audiências públicas, com conteúdo pré-selecionado pela equipe técnica; uso da audiência como transparência, sem participação efetiva. Apresentação apenas de estimações de receita e despesa, sem metas de resultado;
(vi) Aprovação pelo legislativo, com parecer da Comissão de Orçamento e Finanças, que é inoperante; Proposição de emendas para fins de legitimação; Baixo poder de participação do legislativo.
(vii) Execução. Alterações contínuas na estimação, sem reflexo nas metas ou indicadores
(viii) Controle: basicamente em relação aos limites constitucionais; regras formais; inexistência de responsabilização por não atingimento de metas.

Detalhando, as etapas são as seguintes:

(i) definição do montante do orçamento – os gastos autorizados no orçamento estão diretamente ligados à capacidade de arrecadação do ente. Apesar de contar com informações dos demais setores, essa etapa é centralizada na Secretaria da Fazenda, pois existem estratégias que podem ser empregadas nesse momento, como uma superestimação orçamentária, que é aquela onde se alocam valores acima da capacidade de arrecadação. Apesar da LRF determinar a divulgação da memória de cálculo das receitas, essas informações acabam sendo mantidas como privadas, o que acaba favorecendo alterações posteriores nos valores, se forem necessárias para o fechamento.

Similar ao estudo de Caccia e Steccolini (2006), a estratégia de superestimação orçamentária é utilizada para "fechar" (equilibrar) o orçamento, , tem como objetivo manter o poder de gasto da Administração, tendo como consequência déficit orçamentário ao final do exercício, visto que são autorizados gastos acima da capacidade de arrecadação.

(ii) Alocação dos valores globais – os valores estimados das receitas são repartidos nos gastos, segundo critérios iniciais definidos pela Secretaria da Fazenda. Tais critérios consideram os valores já comprometidos, como amortização de endividamento e vinculações específicas, e critérios secundários como os gastos com pessoal. A partir desses critérios iniciais da Secretaria da Fazenda, são definidos os valores iniciais para cada setor. Nessa etapa, alguns valores podem ser alocados estrategicamente em despesas para funcionar como reserva de contingência, que é aquela destinada a receber créditos orçamentários autorizados, sem que esses tenham uma destinação específica de gasto. Porém, como a reserva é facilmente 'visualizada', uma estratégia adotada é alocar valores em despesas que não serão de fato executadas, e assim não compõem os valores a serem distribuídos aos setores. Essa estratégia é adotada também para minimizar a interferência política posterior do Prefeito no processo de estimação, diminuindo a sua margem de decisão.

Essa etapa não atua de forma igual entre os setores. Aqueles que possuem vinculações específicas receberão os recursos legalmente e constitucionalmente definidos, e a barganha é menor. Como o modelo de estimação adotado é o incremental[39], os valores globais para cada setor acabam seguindo os gastos nos anos anteriores, não tendo grandes variações., o que incentiva o aumento e a ineficiência no gasto, pois caso um setor diminua seu gasto, seu orçamento no ano seguinte é diminuído.

(iii) distribuição dos valores alocados nas despesas – a partir dos valores inicialmente alocados pela Secretaria da Fazenda, cada chefe de setor deve distribuí-lo em seus gastos. Esse é um momento de grande barganha, pois irá definir os gastos que serão autorizados. Os setores adotam como estratégia subestimar valores alocados em despesas cuja gestão e controle não pertencem a ele, distribuindo valores em gastos que serão por eles gerenciados. Dessa forma, gastos com pessoal ou contratos que possuem risco político para eventuais cortes podem ser subestimados pelos setores, transferindo o momento da barganha para outro momento após a aprovação do orçamento. A Secretaria da Fazenda então pondera os valores sugeridos, e é quem tem a palavra final na alocação.

[39] No modelo incremental, os gastos executados em um exercício são utilizados como base de cálculo para elaboração do orçamento seguinte (WILDAVSKY, 1961).

Ainda nessa etapa, as diretrizes de gastos do Prefeito (ou promessas políticas de campanha) são incluídas no orçamento, e distribuídas nos setores que deverão implementá-las. Por se tratarem praticamente sempre de novos tipos de gastos, seja de investimentos ou novos serviços públicos, não existem valores históricos para esses gastos para adoção do modelo incremental, então eles são estimados individualmente. Basicamente é essa a única interação da camada política percebida no processo de estimação, além de aprovar os valores totais. O modelo incremental é o tido como certo e o aplicado pelas equipes, o que traz incentivos para o aumento nos gastos do município, pois se o orçamento não for gasto, ele será considerado como "perdido" pelas Secretarias.

É amplamente aceito que o processo de alocação se estende à fase de execução devido à possibilidade de modificações posteriores, e assim a barganha por recursos do orçamento acaba sendo estendida a todo o processo de execução.

As três etapas da fase de elaboração se repetirão até que os valores de receita e despesa estejam equilibrados, o que poderá ser alcançado por meio de mudanças nos valores tanto das receitas inicialmente estabelecidas, quanto diminuindo o valor de despesas específicas.

As equipes da Secretaria da Fazenda (burocracia) possuem *papel ativo* não apenas na condução técnica do processo orçamentário, mas também na definição de quais políticas públicas serão executadas.

A definição das políticas públicas (*public choice*), que caberia apenas aos políticos (secretários e prefeito) tem sido realizada diretamente (e exclusivamente) pelas equipes técnicas que elaboram o orçamento. Isso está de acordo com a discussão de Arantes et al., (2010, p.111) que apresentaram estar ocorrendo um fenômeno no país que chamaram de "burocratização da política e politização da burocracia", onde os burocratas estão indo além do estabelecido pela separação de papéis entre burocracia e políticos trazidos pela discussão clássica de Max Weber (WEBER, 1993).

Nessa mesma discussão, Liguori et al., (2009) concluem que a participação da burocracia em escolhas do processo orçamentário tem sido maior após o início da adoção dos princípios da nova gestão pública (NPM – *New Public Management*), que traz a transformação de burocratas em gestores, e trabalhos tem questionado essas tarefas pelos burocratas, pois esses não são responsabilizados politicamente pelos não resultados (ANGIOLA; BIANCHI, 2013; OLIVIERI, 2011).

Ao final do processo de estimação os setores são demandados a apresentar resultados esperados (iv) do orçamento, com alocação de metas de resultado e indicadores nos programas. Com isso observa-se que na classificação proposta por Robinson (2013), o processo adotado é

o *bottom-up*, onde a alocação começa pelos insumos financeiros e definição de atividades para só depois serem informados os produtos (metas) e resultados a serem alcançados, que é a forma mais comum de elaboração e em geral resulta em definições de objetivos de pior qualidade (PESSOA, 2008), além de preservar o *status quo* do orçamento tradicional.

Ainda na fase de elaboração, deve haver apresentação de audiências públicas (v) conforme previsto na legislação (LRF, art.48), que foram marcadas pela total falta de participação do legislativo e baixa participação da sociedade. Na elaboração da LDO e da LOA foram realizadas três audiências, sem nenhuma participação da classe política – prefeito, vereadores), apenas com a presença de poucos assessores (dois por sessão no máximo) atuando como ouvintes, possivelmente tentando antecipar questões do orçamento. Já entre os representantes da sociedade notou-se a presença de poucos (um ou dois) por sessão, que não estivesse representando diretamente alguma classe, ou tivesse algum interesse direto, como o sindicato dos servidores, os próprios servidores públicos ou a mídia local.

As audiências locais funcionam como um ato de legitimação duplo: do grupo de elaboração do orçamento, que define o conteúdo a ser apresentado e a forma de interação dos participantes, e de determinados participantes, que fazem o uso da palavra para criticar ações do governo, não necessariamente discutindo o tema da sessão, procurando legitimação como oposição. Não foram registradas modificações nos projetos de lei decorrentes de apontamentos realizados nas audiências públicas, o que também contribui para uma baixa participação. As audiências acabam funcionando, portanto, de forma cerimonial, mais como uma forma de transparência do que um processo de participação no processo de alocação de despesas.

Como colocado por Breláz e Alves (2013), a introdução das audiências públicas na regulação como etapa obrigatória no processo orçamentário faz com que os *universos simbólicos* do sistema representativo e da participação da sociedade se choquem, e com o intuito de ser aceito, o sistema simbólico da participação passou a adotar condutas e linguagem semelhantes às do sistema representativo, assim como o sistema representativo passou a desenvolver de forma tutelada a audiência. A consequência foi a adoção de um ritual de audiência pública acrítico, praticamente sem conflitos ou debates, onde resultados previamente escolhidos pelo grupo são apresentados, sem que as metas ou os indicadores tenham sido apresentados em qualquer audiência pública.

(vi) aprovação pelo legislativo – após serem recebidos pelo legislativo, os projetos de lei de planejamento (PPA, LDO e LOA) passam por uma comissão legislativa chamada Comissão de Orçamento e Finanças (COF), constituída com a finalidade de emitir um parecer

a ser utilizado como insumo para a discussão no plenário sobre os temas relacionados ao planejamento (TCE-SP, 2012).

Talvez em decorrência de participarem de muitas comissões que acontecem em paralelo (DOMINGOS; AQUINO, 2016), a COF não tem realizado o controle esperado. Observou-se que essa comissão no município gerou o mesmo relatório pelo menos nos últimos três anos, o que demonstra sua atuação cerimonial no processo. Mesmo em um episódio em que o legislativo decidiu realizar a rejeição integral da LDO do exercício (depois voltaram atrás na decisão e aprovaram a LDO), o relatório da comissão não havia apresentado problemas que suportariam a sua rejeição. E ainda, matérias são aprovadas inclusive com erros, como foi o caso recente da aprovação da LDO de 2017, onde uma das emendas foi aprovada considerando valores baseados em um exercício incorreto.

O legislativo municipal local apresenta-se com baixa força no escrutínio do processo orçamentário, e utilizam o poder de emendar o orçamento apenas para legitimação de sua posição frente aos seus redutos eleitorais. Como não existem normas locais que disciplinem outras formas de sua participação no planejamento, o resultado a partir da utilização das normas gerais (Constituição Federal, Lei 4.320/64, LRF, Estatuto das Cidades) é que *todas as emendas propostas* no planejamento nos últimos anos foram vetadas pelo Executivo (no orçamento, em 2014: 635/635 vetadas; em 2015: 709/709 vetadas; em 2016: 590/590 vetadas).

A maior parte das emendas foi vetada por vício de iniciativa, por se tratarem de emendas que continham criação de novas despesas, o que é vedado aos vereadores por ser de competência exclusiva do Executivo. Alguns apresentam mais de 70 emendas que sabidamente serão vetadas (pois todo ano são vetadas). Uma explicação pode ser que a intenção era de se legitimar perante seus redutos eleitorais, mostrando que “ele tentou”, mas a emenda não foi aceita. O fato dos vereadores não derrubarem os vetos do Executivo reforça esse entendimento, e pode indicar que eles já entendem que esses tipos de despesa não poderiam ser propostos por meio de emendas, e mesmo assim as propõem.

O modelo municipal de baixa participação legislativa é diferente do Federal (CONOF-CONORF, 2015a), onde existe grande participação do Congresso no processo. No modelo Federal já está estabelecido o valor de cada deputado e senador, cuja contrapartida já é alocada no orçamento como reserva de contingência. No modelo municipal, devido ao grande poder de veto dado pela Legislação ao Executivo, a barganha política acaba sendo transferida para a fase de elaboração, que favorece os vereadores da base aliada, pois o projeto de lei já é elaborado considerando as negociações realizadas.

(vii) execução – na fase de execução do orçamento, o processo de estimação e barganha que teve início na fase de elaboração continua, principalmente porque a estimação do orçamento não considerou os créditos suficientes para suportar os gastos. Com isso, atividades de alterações no orçamento são praticamente diárias, tornando-se rotinas. São registrados inclusive casos de despesas que recebem reduções e depois são suplementadas.

As alterações no orçamento não são acompanhadas de modificações nos demais instrumentos de planejamento (PPA e LDO), o que faz com que haja um descasamento entre esses instrumentos. Da mesma forma, mudanças no orçamento resumem-se a mudanças nos valores estimados de despesa, sem que sejam acompanhadas por mudanças nas metas e indicadores estabelecidos.

É esperado e aceito por todos que ocorram mudanças no orçamento, o que tem contribuído para que haja uma percepção de descrédito do próprio papel do orçamento (REZENDE; CUNHA, 2013).

(viii) controle – os controles são exercidos sobre os gastos, mas não sobre o orçamento como um plano de trabalho. O acompanhamento é realizado sobre os valores gastos, sobretudo sobre os limites de educação e saúde. Não existem responsabilizações sobre o orçamento como ferramenta. O acompanhamento do Tribunal de Contas sobre o orçamento nos últimos pareceres tem se resumido a verificações gerais de forma, como análise da abertura de créditos adicionais, e limites constitucionais de gastos, sem que tenha sido efetivo nos apontamentos, visto que esses têm se repetido ano após ano.

O caso do corte dos gastos em orçamento deficitário

Resultados orçamentários deficitários no bimestre devem ser acompanhados de ações pelo Poder Público, conforme previsto na legislação[40]. Esse tipo de ação pode servir para entender como mudanças são implementadas e aceitas na prefeitura. A resposta deve ser introduzida e implantada rapidamente pelos atores, que tem um prazo legal de 30 dias para a implantá-la. Essa operação serve também para compreender a função do orçamento como ferramenta de controle dos gastos.

Como traz o artigo 9º da LRF, caso a realização da receita no bimestre não comporte o cumprimento das metas de resultado primário ou nominal estabelecidas na LDO, deve haver uma ação de limitação de empenho e movimentação financeira nos trinta dias subsequentes, segundo os critérios fixados pela lei de diretrizes orçamentárias.

[40] LRF, artigo 9º

Para que esse controle funcione é necessário preliminarmente que as metas estabelecidas na LDO sejam realistas. No caso em questão as metas possuem problemas em seu desenvolvimento, que decorrem da falta de aceitação do próprio papel a ser exercido pelas metas. No momento da elaboração da LDO, após todos os cálculos prontos, o prefeito, ao ver os resultados estabelecidos, determinou que "o resultado nominal não poderia ser negativo", claramente uma falta de entendimento sobre o tema. A equipe então, atendendo o prefeito, alterou o sinal da meta, tornando-a positiva. Nesse caso não há como se falar em meta.

Em um dos bimestres, após ser verificado que o resultado seria negativo, a equipe técnica da Secretaria da Fazenda elaborou um relatório contendo sugestões de ações a serem tomadas. Ressalta-se que existe uma separação dos papéis nesse momento: a burocracia é responsável por elaborar um relatório técnico, sem viés político, e os secretários em conjunto com o prefeito tomam as decisões com o componente político. O relatório técnico é de uso interno, informação privada, e apenas as decisões políticas são conhecidas.

O prefeito a partir do relatório acatou a sugestão de edição de um decreto de contingenciamento, e o decreto foi publicado, seguido por uma reunião com todos os secretários, quando o prefeito solicitou a todos que atendessem ao decreto. Durante a reunião, foram definidos vários cortes de despesas que seriam executados, com poucos questionamentos. Porém o que se observou é que nos dias que se seguiram praticamente nenhum corte foi feito. Na reunião existe o fator reputação, que faz com que os Secretários proponham sugestões, que não se concretizarão posteriormente, e como sabem que como o Prefeito não atua em uma lógica de austeridade fiscal, basta não haver conflitos durante a reunião, pois sabe-se que não será de fato implementado.

O decreto trouxe consequências positivas para o prefeito, que se legitimou pessoalmente perante a LRF. Nesse caso ele foi até a imprensa apresentando-o, e cobrando publicamente o corte. A imprensa divulgou o decreto, e esse não foi implementado (como diversos outros que versam sobre regras de controle). Os decretos ainda são utilizados posteriormente para justificativa junto ao Tribunal de Contas, como forma de demonstrar ações de contingenciamento. O discurso utilizado internamente pelos funcionários é que "esse é mais um decreto", que "é só esperar um pouco", pois "daqui a pouco ninguém cobra".

O fluxo de despesas previsto na Lei Federal 4.320/64 atribui ao orçamento público uma importante tarefa de controle, pois pela lei nenhuma despesa pode ser autorizada sem que esteja previamente empenhada. Como a condição básica para que o empenho seja emitido é que exista saldo orçamentário, se o orçamento é contingenciado, novos empenhos não são emitidos. Mas o que se observa é que, como a maior parte dos gastos possui empenhos estimativos e

globais[41] já emitidos para o ano todo, o contingenciamento realizado no orçamento não é ferramenta suficiente para conter os gastos, pois basta liquidar as despesas já empenhadas.

Em nenhum dos decretos de contingenciamento analisados na Prefeitura foi feita menção a serviços públicos eventualmente cortados, ou ajustes nas metas ou indicadores estabelecidos. O contingenciamento é feito sobre os valores estimados para as despesas, sem considerar que se proporções de despesas forem contingenciadas, os mesmos resultados não poderão ser entregues.

Uso das informações de planejamento na gestão

A existência de um PBB em um determinado governo, central ou subnacional, não quer dizer necessariamente que essas informações sejam utilizadas.

O uso das informações de planejamento no ciclo orçamentário (PPA, LDO e LOA) foi observado segundo o tipo de informação que cada instrumento contém, e observamos no caso que apenas as informações de estimação de despesa e receitas são utilizadas pelos atores internos. Após as evidências, é apresentada uma tabela resumo (Tabela 8).

O primeiro tipo de informação é (i) estimação de receitas e despesas. Esse tipo de informação faz parte da lógica orçamentária (lógica dominante), e é amplamente divulgada e acompanhada. Uma vez aprovadas no orçamento anual, as informações de estimação têm grande uso pelos diversos setores. Algumas aplicações estão diretamente relacionadas aos valores estimados: as transferências financeiras para os órgãos da Administração Indireta seguem exatamente os valores alocados; todos os acompanhamentos constitucionais de aplicação nos mínimos constitucionais são baseados na estimação inicial; as aberturas dos créditos adicionais observam os valores iniciais; os adiantamentos de suprimento de fundos ou subvenções concedidas às entidades utilizam a estimação como base; os gastos realizados pelos setores estão limitados aos créditos no orçamento. As informações de estimação das receitas e despesas possuem uma transparência alta, em decorrência da execução orçamentária ser a lógica vigente desde a Lei 4.320/64.

Em relação à transparência das informações de estimação, as leis são disponibilizadas no portal da Prefeitura, porém as informações não são atualizadas. Dessa forma, quando um cidadão acessa a lei no portal não existe a garantia de que o documento corresponda à versão atualizada, que pode ter sido mudada.

---

[41] Empenho estimativo é aquele que não possui valor preciso para o ano, e é emitido com um valor estimado, enquanto o empenho global é aquele emitido para valores contratuais, sujeitas a parcelamentos na execução (artigo 60 da Lei Federal 4.320/64).

No caso dos (ii) comandos legais o uso é baixo. Os comandos são regras de execução e controle dispostas nos instrumentos de planejamento do município, e seguem o trâmite legislativo completo de aprovação das leis. Existe grande repetição desses instrumentos ao longo dos anos, sobretudo na Lei de Diretrizes Orçamentárias e no Orçamento Anual, que são praticamente iguais ano após ano. Outra característica desses projetos de lei de planejamento é que sua elaboração acaba ficando quase integralmente restrita à Secretaria da Fazenda, com pouca participação das equipes do Jurídico ou Procuradoria. Mesmo sem grandes mudanças ao longo dos anos, os artigos trazidos nas leis são respeitados parcialmente.

Foram encontradas regras em "desuso" e até com desconhecimento pelos atores. O PPA 2014-2017 criou uma comissão de controle que deveria acompanhar, monitorar, e atuar em relação às Secretarias caso as metas físicas e orçamentárias do PBB não fossem cumpridas. Apesar de nomeada a comissão que recebeu a atribuição, essa atividade nunca resultou na geração de nenhum relatório de ação em relação ao planejamento. Ainda, o PPA 2014-2017 criou a figura de grupos de gestão, que deveriam recomendar ações corretivas necessárias em caso de desempenho abaixo do previsto para as metas estabelecidas. Houve nomeação, porém a ação não foi implementada. Foram encontradas determinações de ações de execução obrigatória na LDO que não foram cumpridas, e inclusive eram desconhecidas.

Foi verificado que praticamente não existe controle sendo exercido sobre a execução das regras, seja pelo Tribunal de Contas, seja pelo Legislativo, ou por entidades de controle social. O Tribunal de Contas coleta as leis dos municípios eletronicamente, porém não foram apurados apontamentos em relação ao seu uso no caso analisado.

As informações fiscais (iii) que são compostas por limites estabelecidos pelo resultado nominal, resultado primário, limite de endividamento, totais de receita e de despesa praticamente não são utilizadas para a elaboração do orçamento, servindo apenas para a realização das audiências públicas quadrimestrais. A disciplina fiscal introduzida no ano 2000 determina que a LDO deve estabelecer limites fiscais, que são de observação obrigatória. Contudo, a LOA local não respeita os limites da LDO, dando indicação que a LDO não cumpre sua função de estruturar a LOA, ou seja, o legislativo aceita que o executivo não siga a LDO aprovada anteriormente. O próprio executivo desconsidera eventual planejamento fiscal anteriormente estabelecido (tabela 7).

Tabela 7 – Compatibilidade entre LDO e LOA no município

Exercício	Metas	Alocados na LDO (R$ milhões)	Utilizados na LOA (R$ milhões)	Diferença
2016	Receitas (despesas)	2.492	2.866	15%
	Resultado Primário	-143	-202	-41%
2015	Receitas (despesas)	2.492	2.533	2%
	Resultado Primário	-102	-158	-54%
2014	Receitas (despesas)	2.176	2.226	2%
	Resultado Primário	-121	-77	-36%
2013	Receitas (despesas)	1.765	1.901	8%
	Resultado Primário	5	-28	644%

Fonte: elaborada pelo autor a partir de dados do Orçamento e da Lei de Diretrizes Orçamentárias do município.

As informações fiscais são amplamente divulgadas, sobretudo em decorrência dos dispositivos da própria LRF, que determinam sua ampla publicidade. A questão levantada aqui é: que tipo de informação está sendo divulgada, se as metas não estão sendo estabelecidas?

Ressalta-se que apesar das divergências apresentadas nas informações fiscais, essas não foram alvo de análise ou questionamento, seja por parte do Tribunal de Contas, seja por parte do Legislativo.

O Tribunal de Contas coleta eletronicamente as informações fiscais, efetuando acompanhamento bimestral, que são utilizados para geração de alertas (AQUINO; AZEVEDO; LINO, 2016). Porém a comparação é feita entre o planejamento na LDO e o executado na LOA, e não há uma análise se a informação da LDO é utilizada para a estimação da LOA. Esse controle não é realizado pelo Legislativo, por exemplo, não aprovando a LOA em caso de incompatibilidade.

Informações do planejamento de resultado (iv) – uma vez estabelecidas no planejamento, as informações de resultado (objetivos, metas e indicadores) devem ter sua execução informada eletronicamente ao Tribunal de Contas com periodicidade quadrimestral, por meio de uma prestação de contas chamada *Relatório de Atividades*. Os municípios começaram a estabelecer seus resultados no planejamento a partir de 2002, mas o acompanhamento eletrônico pelo TCE-SP foi implantado a partir de 2009 nos municípios paulistas.

Praticamente não existe acompanhamento pelas demais Secretarias referente às metas de resultado que foram estabelecidas. O software utilizado pela prefeitura disponibiliza funcionalidade que permite o acesso pelas Secretarias, tanto para alimentação dos dados iniciais, quanto para o acompanhamento, porém essa tarefa é realizada apenas quando há a necessidade de prestação de contas. Não existem rotinas criadas que necessitem dessa informação, e quando elas são necessárias, outros controles acabam disponibilizando-as, e não

o planejamento. Por exemplo, quando a Secretaria de Saúde necessita de informações das metas de acompanhamento da área, essas não são buscadas no planejamento, mas sim, em controles específicos em outras fontes, na própria secretaria.

As informações de resultado não fazem parte do conjunto das preocupações dos funcionários. Em um levantamento dos dados realizado para fins de transmissão ao Tribunal de Contas, uma Secretaria informou todas as metas como atingidas. O responsável pela prestação de contas, ao analisar as informações, verificou que para uma das ações informadas não havia execução orçamentária. Portanto, a ação não havia sido executada, e não havia como ter a meta atingida, claramente sendo resultado de uma cópia das informações de metas para a execução. Isso demonstra que esse tipo de informação não preocupa as Secretarias, nem em relação a possíveis sanções do Tribunal de Contas.

Relatos dão conta que as informações de indicadores dos programas e metas das ações são acessadas basicamente em cinco momentos ao ano, todas em decorrência de obrigação legal. Nesses momentos há alguma discussão sobre as metas e indicadores, mas sempre voltados a *compliance*. Momentos do uso do PBB: envio ao legislativo dos projetos de lei de planejamento, com a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) em abril; Lei Orçamentária Anual (LOA) em setembro; e nos momentos de transmissão quadrimestral das informações de PBB ao Tribunal de Contas. As informações de PBB não são apresentadas em audiências públicas, e não foram encontrados apontamentos ou questionamentos por parte da Comissão e Finanças do Legislativo local.

A transparência da informação de planejamento de resultados é baixa, tanto pela prefeitura quanto pelo Tribunal de Contas, que a coleta. A divulgação pela prefeitura ocorre apenas por meio de um arquivo no formato pdf, disponibilizado em conjunto com as leis iniciais de planejamento. Não foram desenvolvidas funcionalidades eletrônicas que permitam seu acompanhamento na forma automatizada pelo portal do município, facilitando o acesso e acompanhamento das informações. O Tribunal de Contas, por sua vez, apesar de coletar as informações, não as divulga[42], e apenas a utiliza internamente para construção de seu índice de acompanhamento da gestão (IRB, 2016) e para o acompanhamento na análise das contas, que teve início nas contas de 2015.

[42] O Tribunal de Contas de São Paulo divulgava as informações das metas estabelecidas no planejamento de resultado dos municípios no portal http://portaldocidadao.tce.sp.gov.br, que foi substituído em julho/2015 pelo portal http://transparencia.tce.sp.gov.br, porém as informações de planejamento não foram mais disponibilizadas no novo portal.

Alguns ministérios como Saúde, Educação e Assistência Social acompanham as informações de resultado orçamentário, porém, como será mostrado em análise específica no caso, as informações informadas aos Ministérios divergem das informações presentes no planejamento orçamentário.

As diversas aplicações para as informações de estimação de receitas e despesas demonstram que a lógica orçamentária que prevalece é a lógica de *inputs*, que privilegia o tipo de despesa que será gasta, e qual a receita a ser arrecadada, em detrimento das demais informações do planejamento, seja o planejamento fiscal ou o PBB.

O uso das informações de resultado orçamentário é resumido na Tabela 8.

Tabela 8 – Informações constantes no planejamento municipal

Tipo de informação	**Descrição**	**Uso interno**	**Transparência**	**Acompanhamento pelo TCE**
(i) Informações de estimação de receitas e despesas	Compõem diretamente a autorização de gastos no município;	Alto	Alta	Acompanhamento eletrônico, mensal
(ii) Comandos legais	São regras de execução constantes no corpo das leis, na forma de artigos.	Parcial	Parcial	Não há
(iii) Informações fiscais	Limites fiscais estabelecidos pela LDO, que devem ser observados para a elaboração dos orçamentos e para a apresentação das audiências públicas quadrimestrais;	Baixo	Alta	Não há acompanhamento das metas, apenas da execução
(iv) Informações de resultado	Refere-se às metas físicas das ações e aos indicadores de acompanhamento dos programas governamentais.	Baixo	Diário Oficial	Acompanhamento eletrônico, anual e quadrimestral

Fonte: elaborada pelo autor

O planejamento de resultados paralelo

Os municípios no Brasil contam com autonomia para organizar-se administrativamente, para planejarem suas políticas públicas, e para fazer a gestão de seus ativos e passivos (MEIRELLES, 2013, p.863). Mesmo com essa competência local, diversas políticas são definidas e cofinanciadas pelo Governo Federal, sobretudo nas áreas de Saúde, Educação e Assistência Social.

Para essas Secretarias que possuem políticas definidas nacionalmente pelos Ministérios e recebem recursos federais com finalidade específica (doravante finalísticas), parte de suas políticas públicas são definidas não localmente, mas sim no Governo Central, pelos Ministérios. Considerando esse cenário, existe uma grande influência no planejamento dessas

Secretarias em relação à definição das metas e indicadores que foram estabelecidos nos programas e ações orçamentárias.

Além de definir as políticas dentro de sua área, os ministérios também realizam o acompanhamento dessas informações, como é o caso da Saúde[43] e da Educação[44]. O acompanhamento é feito, sobretudo, por softwares de prestação de contas periódicas, reuniões regionais de apresentação de resultados, e por conselhos setoriais criados nos municípios conforme regras nacionais, e geridos pelo Governo Federal, como são os exemplos apresentados na Tabela 9.

As metas estabelecidas para as áreas finalísticas possuem monitoramento, pois são acompanhadas localmente nos Conselhos[45] locais que exercem controle específico individualizado sobre suas áreas de atuação. Weiller (2014) analisando o caso do planejamento de saúde do município de São Bernardo do Campo/SP, no PPA 2010-2013 encontrou diferenças entre os indicadores estabelecidos pelo SISPACTO e pelo planejamento orçamentário em 50% dos indicadores utilizados no PPA.

Tabela 9 – Exemplos de indicadores das áreas finalísticas municipais

Área	**Tipo de indicador de acompanhamento**	**Endereço eletrônico**
Saúde	Sistema de indicadores de saúde e acompanhamento de políticas do Idoso	http://www.saudeidoso.icict.fiocruz.br
Saúde	SISPACTO	http://aplicacao.saude.gov.br/sispacto
Saúde	IDSUS	http://idsus.saude.gov.br
Educação	Indicadores educacionais	http://portal.inep.gov.br/indicadores-educacionais
Assistência Social	Indicadores de Assistência Social	http://blog.mds.gov.br/redesuas

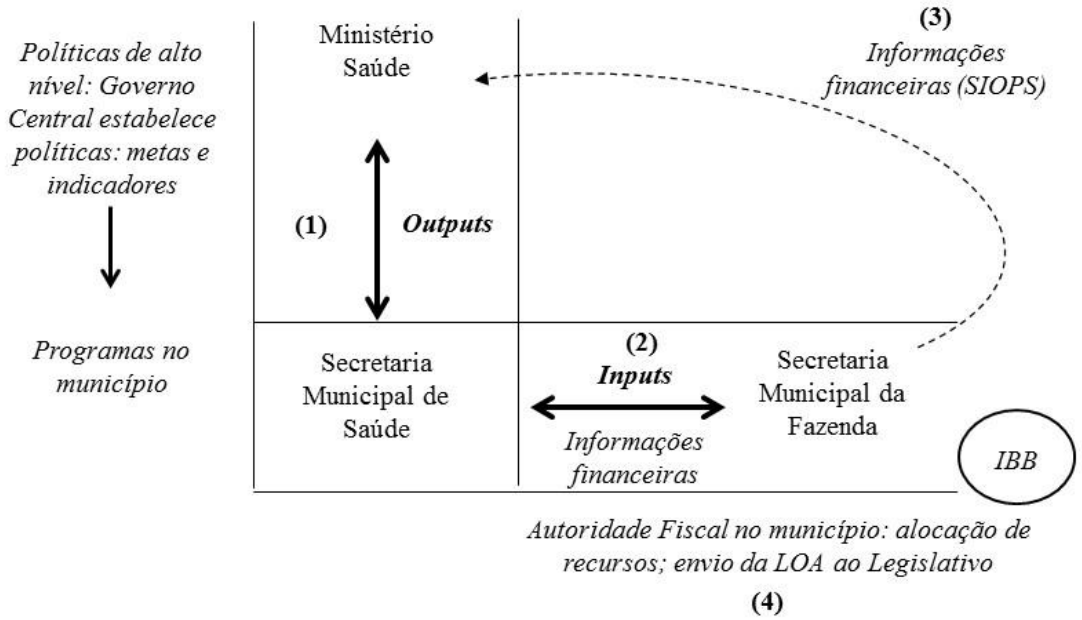
Fonte: elaborada pelo autor
Nota: os endereços eletrônicos referem-se aos locais onde os indicadores estão disponibilizados, individualizados por município

Então existem secretarias da prefeitura que possuem influência normativa e até coercitiva na formação de metas e indicadores vindos de ministérios, e dessa forma era esperado que o planejamento dessas áreas fosse mais elaborado do que as demais áreas que não possuem esse acompanhamento.

[43] Pacto pela saúde: metas estabelecidas pela Portaria MS 399, de 22 de fevereiro de 2006.
[44] A educação conta com indicadores divididos em 20 metas, que formam o Plano Nacional de Educação
[45] Tais conselhos previstos constitucionalmente devem ser implantados pelos municípios e a maioria deve ter composição paritária, que é aquela formada por servidores públicos e sociedade civil (BUVINICH, 2014). Exemplo de acompanhamento das metas pelos conselhos: http://www.indaiatubafacil.com.br/noticias/conselho-de-saude-realiza-reuniao-sao-aprovadas-metas-do-pacto-da-saude-2675

Analisando o caso da área de saúde no município, verifica-se que a Secretaria Municipal utiliza metas de *outputs* que foram definidas pelo Ministério da Saúde, e que, porém, não são utilizadas nos instrumentos de planejamento do município (PPA/LDO e LOA). Existe uma barreira informacional entre as Secretarias Municipais de Saúde e Fazenda em relação às informações de *output*. Isso causa um descolamento entre as metas que estão estabelecidas no planejamento, que foram aprovadas pelo Legislativo e são divulgadas em audiências públicas, e as metas que a Secretaria da Saúde 'de fato' busca realizar, pois essas são apresentadas em reuniões regionais e são monitoradas pelo Ministério da Saúde (Figura 3).

Figura 3 - Influência normativa no planejamento da saúde



Fonte: elaborada pelo autor
Notas:
(1) O Ministério da Saúde define metas de *outputs* com a Secretaria Municipal da Saúde, que estão relacionadas aos resultados das ações, como pacientes atendidos por exemplo.
(2) As informações compartilhadas entre as secretarias municipais de Saúde e Fazenda são de *input*, que são aquelas relacionadas aos tipos de gastos, como por exemplo, combustíveis. As informações de *output* ajustadas com o Ministério da Saúde não são consideradas.
(3) Informações de execução orçamentária com origem na Secretaria da Fazenda são utilizadas para prestação de contas ao Ministério da Saúde, como é o caso do sistema SIOPS – Sistema de Informações Sobre Orçamentos Públicos em Saúde.
(4) A LOA do município não considera as metas de *outputs* estabelecidas com o Ministério da Saúde, sendo elaborado com metas diferentes das metas estabelecidas com o Ministério da Saúde, que atua em uma lógica orçamentária de inputs (IBB).

A análise das informações das metas estabelecidas no SISPACTO comparadas com as metas utilizadas pelo planejamento orçamentário (PPA / LDO / LOA) mostra que praticamente não existe relação entre as metas utilizadas e acompanhadas pela Secretaria da Saúde e no

planejamento orçamentário, ou seja, as metas que o Ministério ajustou[46] com a Secretaria Municipal não têm relação com as metas utilizadas no orçamento. Verificou-se, ainda, que a precisão das informações das Secretarias finalísticas é muito maior, comparando-se as metas estabelecidas e sua execução (Tabela 10 e Tabela 11).

Tabela 10 – Exemplos de metas do SISPACTO para 2015 para o município

Diretriz	Objetivo	Indicador	Meta	Unid
Diretriz 1 - Garantia do acesso da população a serviços de qualidade, com equidade e em tempo adequado ao atendimento das necessidades de saúde, mediante aprimoramento da política de atenção básica e da atenção especializada.	Objetivo 1.1 - Utilização de mecanismos que propiciem a ampliação do acesso da atenção básica.	Cobertura de acompanhamento das condicionalidades de saúde do programa bolsa família	73	%
Diretriz 1 - Garantia do acesso da população a serviços de qualidade, com equidade e em tempo adequado ao atendimento das necessidades de saúde, mediante aprimoramento da política de atenção básica e da atenção especializada.	Objetivo 1.1 - Utilização de mecanismos que propiciem a ampliação do acesso da atenção básica.	Cobertura populacional estimada pelas equipes básicas de saúde bucal.	44	%
Diretriz 2 - Aprimoramento da Rede de Atenção às Urgências, com expansão e adequação de Unidades de Pronto Atendimento (UPA), de Serviços de Atendimento Móvel de Urgência (SAMU), de prontos-socorros e centrais de regulação, articulada às outras redes de atenção.	Objetivo 2.1 - Implementação da Rede de Atenção às Urgências.	Cobertura do serviço de atendimento móvel de urgência (SAMU 192)	100	%
Diretriz 4 - Fortalecimento da rede de saúde mental, com ênfase no enfrentamento da dependência de crack e outras drogas.	Objetivo 4.1 - Ampliar o acesso à Atenção Psicossocial da população em geral, de forma articulada com os demais pontos de atenção em saúde e outros pontos Inter setoriais.	Cobertura de centros de atenção psicossocial (CAPS)	0,77	100 mil

Fonte: elaborada pelo autor, a partir de dados extraídos do SISPACTO
Nota: Foram apresentados na tabela a título de exemplo apenas 4 metas presentes no SISPACTO, dentre as 63 existentes para o ano de 2015.

Como exemplo, a Tabela 10 apresenta algumas metas estabelecidas no SISPACTO para o ano de 2015, pela qual é possível observar as metas são objetivas e mensuráveis. Para o ano de 2015 foram adotados 63 indicadores para a área de saúde.

Já a Tabela 11 apresenta uma amostra do planejamento da saúde para o mesmo ano de 2015, agora com as informações colhidas do planejamento orçamentário. É possível perceber que essas metas estabelecidas no planejamento praticamente não possuem conteúdo informacional, e não permitem acompanhamento do que está sendo planejado de fato para o

[46] As metas são ajustadas, no sentido de combinadas ou pactuadas. Existem metas que são gerais para os entes de uma região ou são específicas para o município.

setor, pois utilizam percentuais de execução genéricos como metas em relação à ação proposta, sem apresentar de forma objetiva o que se pretende alcançar.

Tabela 11 - Metas estabelecidas no planejamento orçamentário da saúde para 2015

Ação	**Subfunção de Governo**	**Indicador**	**Un med**	**Qtd estim**	**Qtde realiz**
Equipamentos e Material Permanente para Rede de Saúde	Vigilância Epidemiológica	Percentual de Execução	%	50	100
Convenio/Termo Aditivo - Estado	Atenção Básica	Percentual de execução	%	100	100
Manutenção Geral	Administração Geral	Percentual de execução	%	100	100
Manutenção Geral	Atenção Básica	Percentual de execução	%	100	100
Manutenção Geral	Assistência Hospitalar E Ambulatorial	Percentual de execução	%	100	100
Manutenção Geral	Suporte Profilático E Terapêutico	Percentual de execução	%	95	100
Manutenção Geral	Vigilância Sanitária	Percentual de execução	%	100	100
Manutenção Geral	Vigilância Epidemiológica	Percentual de execução	%	100	100
Serviços de Suporte	Atenção Básica	Percentual de execução	%	100	100
Serviços de Suporte	Assistência Hospitalar e Ambulatorial	Percentual de execução	%	100	100
Serviços de Suporte	Vigilância Sanitária	Percentual de execução	%	100	100
Serviços de Suporte	Vigilância Epidemiológica	Percentual de execução	%	100	100
Serviços Complementares	Assistência Hospitalar e Ambulatorial	Percentual de execução	%	100	100

Fonte: elaborada pelo autor.
Nota: as informações referem-se aos dados de metas estabelecidas para as ações de governo previstas no orçamento da saúde para 2015.

O fato dos indicadores nas Secretarias finalísticas não serem utilizados pelo planejamento orçamentário pode ser um efeito da garantia constitucional de aplicação mínima no orçamento, pois não há a necessidade das Secretarias apresentarem as metas que foram contratualizadas com os Ministérios para competição por recursos junto ao orçamento local. Se houvesse necessidade de barganha por recursos, as metas poderiam estar sendo utilizadas para justificar recursos com a Secretaria da Fazenda e serem comparadas / ajustadas com as utilizadas na LDO e LOA.

Resgata-se nesse ponto a caracterização mínima de um PBB, cujos produtos devem ser definidos com indicadores *mensuráveis*, que permitam a avaliação da qualidade dos bens e serviços produzidos (similar ao monitoramento do setor privado), que devem incluir os custos para gerar determinado produto (incluindo custos fixos); e deve haver responsabilização dos níveis mais altos com recompensas e sanções associadas (DIAMOND, 2003).

Em um e-mail de resposta sobre questionamento enviado para a Secretaria da Saúde referente à aparente inconsistência entre os indicadores, um dos gestores da saúde apresentou argumentos que demonstrariam que as metas "estariam de acordo":

> "... se estamos com baixa cobertura no acompanhamento das condicionalidades de saúde do programa bolsa família, quais as ações que devem ser tomadas? Capacitações das equipes das unidades de saúde? Contratação de mais profissionais, no caso poderiam ser agentes comunitários para a busca ativa das famílias? Se estamos com baixa cobertura de CAPS, que ações devemos tomar? Solicitar recursos de portarias específicas para construção do equipamento em questão? Se o número de casos novos de aids em menores de cinco anos estiver aumentando, quais ações devemos tomar? Realizar mais campanhas? Se o número absoluto de óbitos por dengue estiver aumentando, que ações devemos tomar? Contratar mais agentes de controle de endemias?
> Enfim, todas as ações desenvolvidas têm impacto financeiro e requerem o planejamento de estratégias e ações, e desta forma, com impacto nas peças de planejamento, seja no PPA com a previsão de projetos e metas, com a LDO com as programações especificas de metas, ações e recursos orçamentários previstos, e finalmente na LOA com sua execução".

É possível perceber no retorno dado pela Secretaria da Saúde que existe conhecimento daquela secretaria sobre o funcionamento do planejamento orçamentário do município e sobre o planejamento de resultados de metas e indicadores da sua Secretaria. Mas essas informações detalhadas de metas e indicadores foram encontradas nas respectivas áreas, e não no planejamento orçamentário. Tais sistemas não são equivalentes e não são integrados.

De outro lado, as informações referentes à execução orçamentária (informações orçamentárias da LOA) são as mesmas utilizadas por ambas as Secretarias para seu acompanhamento, o que demonstra que apenas essa informação tem tido acompanhamento pelos setores. Ou seja, existe uma dissociação das informações de resultado entre as secretarias, existindo um orçamento de metas de resultado paralelo, e uma única informação orçamentária, o que reforça ainda mais a lógica orçamentária de *inputs*.

Classificação dos atores observados

Ao observar a atuação dos diversos atores na prefeitura, notou-se a forma como esses reagiam a determinadas demandas internas, e, portanto, emergiram os seguintes grupos a seguir apresentados na Tabela 12. A classificação proposta não considera sua posição hierárquica na prefeitura (assim, os gerentes sêniores estão incluídos na classificação), e foi proposta considerando-se a possível contribuição dos indivíduos para a adoção nas mudanças, utilizando-se três níveis: grau de reflexividade, resistência à mudança e capacidade de ação.

Tabela 12 – Tendência à reflexividade e resistência dos funcionários apurada no caso

Grupo	**Grau de Reflexividade**	**Resistência à mudança**	**Capacidade de ação**
Funcionários antigos	-	+	+
Novos estáveis	+	-	-
Concursados temporários	-	-	-
Comissionados	+	-	+ / -

Fonte: elaborada pelo autor
Nota: (1) os símbolos significam, em relação à tendência: (+) alta; (-) baixa; (+/-) a capacidade de ação varia conforme a busca de legitimação em relação ao grupo no poder; (2) As tendências apresentadas na tabela foram elaboradas por meio de observação no caso.

O grupo dos *estáveis antigos* é composto em geral por funcionários concursados e estáveis, fortemente acostumados com as práticas em uso, e possuem baixo nível de questionamento crítico sobre as rotinas. A maior parte executa automaticamente suas rotinas, procurando manter o *status quo*. Apesar de comprometidos com as tarefas passadas, não as questionam, já que a situação "é essa mesmo". Para esses funcionários, pode ser realizado qualquer coisa, desde que "não mude a sua mesa de lugar", ou sua rotina diária.

O grupo dos *novos estáveis* é formado pelos que possuem baixa pretensão de novos concursos em curto prazo. Mesmo considerando que qualquer funcionário está sujeito a passar em um novo concurso externo, os desse grupo não estão mais se preparando para isso, então a aprovação em um novo concurso é algo não esperado. É formado pelos que estão ainda na fase inicial de institucionalização dos processos, e buscam aprender e executar as tarefas que lhes são passadas. Esses, apesar de sentirem a necessidade de mudança, por terem vindo de um ambiente organizacional com uma lógica diferente da lógica que encontram, possuem pouca capacidade de ação, pois como o setor público é altamente hierarquizado, esses não podem participar dos momentos de decisão, como reuniões formais, grupos, comissões. Em geral tem menor faixa etária, e estão inconformados com o *status quo*. É questão de tempo para estarem institucionalizados com as práticas vigentes.

Outro grupo é o composto pelos *concursados temporários*, que possuem pouco tempo de experiência, executam exatamente as tarefas que foram passadas, porém possuem baixo nível de questionamento crítico sobre as rotinas, visto que como seu objetivo no órgão é de curto prazo, visto que como estão em busca de posições em outros órgãos com melhores salários, não veem motivos para se envolver em críticas, que poderia levar a conflitos. Tendem, assim, a não propor grandes mudanças, nem tampouco questionar.

O grupo dos *comissionados* é composto pelos contratados temporariamente, com livre nomeação e demissão. Em geral, possuem alinhamento com o governo atual, pois foi nomeado pelo grupo atualmente no poder. Nessa condição, em relação à criticidade, ficam em um ponto intermediário, visto que existem preocupações com conflitos que pode causar seu desligamento. Dessa forma, executarão o papel da administração. Se a administração atual tiver um perfil de baixa criticidade em relação aos processos implantados, eles não assumirão grandes mudanças frente aos servidores estáveis. A possibilidade de enfrentar conflitos existe se sua posição estiver em jogo. Possuem elevada reflexividade e uma baixa institucionalização, pois não faz parte do *status quo*, mas agirão apenas em condições específicas.

7.5. Lógica institucional dominante

Aplicando-se a ***estratégia de indução de padrões*** proposta por Reay e Jones (2016)[47] descreve-se a lógica institucional dominante no orçamento público, realizada por meio do levantamento de padrões de comportamento e crenças que estejam associados com lógicas particulares, através de uma análise interpretativa.

Essa técnica foi utilizada no estudo de Reay e Hinings (2005), através de uma análise realizada em Alberta/Canadá, que apontou que apesar dos médicos e administradores atuarem em um mesmo campo organizacional, eles operam em diferentes lógicas institucionais: uma relacionada ao profissionalismo médico, onde a relação médico-paciente predomina e outra voltada à gestão do negócio, onde a gestão dos custos é a parte mais importante. A técnica de indução dos padrões também foi utilizada no trabalho de Smets et al. (2012) realizado na Alemanha, onde os autores mostraram a mudança de uma lógica institucional dominante, legalista, para uma lógica Anglo-Germânica híbrida de maior especialização na entrega de serviços para os clientes.

A seguir são descritas evidências de que a lógica dominante é a de *Input Based Budget* (IBB) modificada, que é caracterizada pelo predomínio do regime de caixa e do uso do

[47] Reay e Jones (2016) mostram a predominância de três técnicas utilizadas pelas pesquisas para capturar as lógicas institucionais existentes no ambiente: por meio da dedução, por correspondência ou pela indução de padrões.

orçamento como ferramenta de acompanhamento contábil, que atua em conjunto com uma lógica de planejamento de resultados (PBB), que é conflitante (MEYER; HAMMERSCHMID, 2006). Nesta lógica a organização opera basicamente em torno da gestão financeira no orçamento, com utilização das informações orçamentárias para acompanhamento dos gastos e limites constitucionais e legais, cujo foco é o uso do orçamento como ferramenta de controle, e não como ferramenta de planejamento (Tabela 13).

Tabela 13 – Comparação da lógica dominante e da lógica PBB

Elemento	**Lógica dominante IBB**	**Lógica PBB**	**Lógica PBB regulada no Brasil**
Regime orçamentário	Regime de caixa	Caixa ou competência	Caixa
Ênfase [48]	Controle	Planejamento	Sim
Foco	Financeiro – execução orçamentária	Não financeiro e financeiro	Sim
Base de alocação	Classificação detalhada das despesas por local e tipo do gasto (*input*)	Por projetos	Sim
Base para decisão	Série histórica de gastos; incremental	Informações de custos, por competência	Sim
Meta	Equilíbrio orçamentário e financeiro - foco no valor gasto	Eficiência (recursos empregados x *outputs* obtidos) e eficácia (*outputs* previstos e realizados)	Sim
Postura gerencial	Estimação	Planejamento	Sim
Negociação	Centralizada, por barganha política	Descentralizada	Sim
Fonte da informação para orçamento	Centralizada (receitas e despesas gerenciadas pela Secretaria da Fazenda)	As metas de *outputs* são gerenciadas pelas áreas onde as políticas são aplicadas	Sim
Alterações / flexibilização	Rigidez na alteração do orçamento	Flexibilização dos meios para alcance dos resultados	Não
A*ccountability*	Foco nos gastos e acompanhamento dos limites constitucionais e legais; responsabilização no chefe do poder (reprovação das contas do prefeito), com baixa coerção	Nas entregas dos produtos; pode requerer responsabilização de setor ou pessoa, pelos resultados. Alguns modelos incluem recompensa	Não

Fonte: A lógica dominante IBB foi elaborada pelo autor. A lógica PBB foi elaborada com base em Diamond (2003) e em Robinson e Last (2009). A lógica PBB que é regulada no Brasil foi elaborada com base na legislação de planejamento em vigor (Constituição Federal de 1988; Lei 4.320/64; Lei de Responsabilidade Fiscal – Lei Complementar 101/2000), observando se os elementos trazidos pela lógica PBB foram introduzidos no Brasil.

Praticamente todo o processo de elaboração dos instrumentos de planejamento no caso analisado é voltado aos *inputs*: desde o início da estimação dos valores de receitas e despesas, os cálculos levam em consideração os tipos de gastos que serão realizados. As metas de resultado são alocadas apenas ao final do processo, de forma a atender a legislação e às regras do Tribunal de Contas.

[48] Com base em Andrews e Hill (2003).

A lógica dominante utiliza o orçamento quase exclusivamente com foco na gestão de limites constitucionais, e para o fornecimento de informações contábeis e série histórica. O foco é o controle financeiro, e não planejamento, como se observa com as alterações orçamentárias, que são prática comuns no setor público. Quando essas são realizadas, as metas e indicadores que estavam associadas àquele saldo orçamentário não são alterados, o desassocia ainda mais as metas não financeiras que foram inicialmente planejadas com os respectivos saldos no orçamento. Tome-se como exemplo uma ação para aquisição de dois caminhões de limpeza no valor total orçado de R$180.000,00. Ao realizar uma alteração no orçamento, retirando-se R$ 50.000,00 da despesa autorizada, a meta não é ajustada, permanecendo os dois caminhões, que não possuem mais saldo para realização. No caso analisado, todos os ajustes efetuados no orçamento, seja por lei ou por decreto, movimentaram apenas as informações financeiras.

As diversas reuniões de acompanhamento do planejamento preocupam-se exclusivamente com execução orçamentária, como as reuniões bimestrais de acompanhamento dos gastos (art. 9º da LRF), reuniões dos conselhos (saúde, educação, FUNDEB) nas quais as discussões giram basicamente em torno do atingimento de percentuais de execução orçamentária e controle dos gastos, sem espaço para discussão das metas.

O foco na execução orçamentária em detrimento de uma lógica de planejamento pode ser observado no software desenvolvido internamente, que mesmo com capacidade de desenvolvimento instalada, possui apenas um tipo de relatório para o acompanhamento nas metas estabelecidas, frente a dezenas de relatórios de execução orçamentária e financeira.

Apesar da lógica dominante ser de IBB, foi verificado no caso a existência de uma lógica IBB modificada, visto que o orçamento pressupõe existência de controle, que deveria ser elaborado de forma a permitir que as receitas suportem as despesas. O que se observou justamente o oposto, com a falta de controle orçamentário, que decorre de um ambiente de intensa barganha política. Como colocado pelo prefeito em um evento público, com a presença de representantes do Tribunal de Contas:

> *A Lei de Responsabilidade Fiscal está 20 anos à frente dos municípios. Não é possível adotar esses controles e ao mesmo tempo manter os hospitais funcionando. Se um cidadão estiver pra morrer em um hospital, o que o Prefeito deve fazer?*

Dessa forma, o prefeito teoriza publicamente contra os controles e o planejamento que está desafiando a lógica dominante, ao afirmar que “não é possível” introduzir os novos conceitos, o que exerce uma forte influência normativa sobre as equipes, que passam a reproduzir internamente que “não dá para adotar” os novos controles. Essa é uma sinalização

clara apresentada pelo prefeito de que a realidade introduzida pela LRF não está internalizada, e não é aceita como pertinente para o contexto atual.

A lógica de *input-based budget* (IBB), se utilizada na forma como prevista na definição original da Lei Federal 4.320/64, deveria permitir o controle orçamentário dos gastos, e a estimação das receitas deveria suportar as despesas autorizadas, pelo menos na fase de estimação. E o que se observa é o uso do orçamento mais como uma ferramenta de acompanhamento contábil, que é seu uso mais para registro da execução orçamentária com finalidade de acompanhamento de limites, do que propriamente uso como uma ferramenta de planejamento futuro.

A lógica dominante é complementada pela falta de controle fiscal, contrariando a Lei de Responsabilidade Fiscal, que dispõe que a criação de novos gastos deve ser suportada pela criação de novas receitas, e prevê o equilíbrio financeiro e orçamentário. É aceito que o déficit financeiro é elevado e que não há como ser resolvido internamente, pois dependerá de mudanças externas, como mudanças macroeconômicas. Assim, resta gerenciar o déficit e aguardar. Ainda nessa linha, outra crença compartilhada é que o orçamento não é o instrumento que irá resolver o problema financeiro. Essas crenças compartilhadas justificam cada vez mais a não existência de um planejamento, e sim de um IBB, que acaba retroalimentando a própria lógica do IBB.

Quando surgem questionamentos internos sobre ações que poderiam ser tomadas em relação ao déficit, tais como o corte de comissionados, por exemplo, o discurso utilizado é que "não adianta cortar, porque é muito pouco, e não faz diferença. Se a economia não melhorar, não tem jeito".

Relatos dão conta que desde o início do primeiro mandato do prefeito o descontrole fiscal foi definido como sendo o padrão. Ao analisar o primeiro orçamento elaborado pelo prefeito atual, verifica-se que o mesmo foi deficitário na estimação inicial, ou seja, despesas foram autorizadas acima da capacidade de arrecadação, que decorreu de determinações expressas do prefeito. O resultado final desse exercício foi deficitário[49].

Complementa a lógica dominante a existência no caso de diversas mudanças legais cuja decisão organizacional tomada de não *segui-las* é amplamente adotada, e praticamente sem questionamentos pelos demais atores. Uma vez definido que determinada regra não deve ser seguida, ela automaticamente perde eficácia para execução, praticamente sem questionamento.

[49] Receitas estimadas (R$ mil): R$ 1.318.302; despesas fixadas (R$ mil): 1.359.039; Déficit de previsão (R$ mil): 40.736.

Quando surge o PBB para suplantar a lógica anterior (IBB), o sistema é parcialmente implantado. Na maneira cerimonial de operação do PBB coloca-se metas genéricas, tal como "100% da meta", porque a equipe está operando na outra lógica. Adota-se uma lógica *input based budget* tanto no processo de estimação do orçamento quanto em sua execução. Apesar de existir a necessidade de transmissão de dados para o Tribunal de Contas com o planejamento de resultados, com metas físicas e indicadores de resultados, esses são inseridos posteriormente. No mesmo sentido, durante a sua execução, o orçamento não é utilizado como direcionador dos objetivos planejados.

O resultado da introdução da nova lógica de planejamento de resultados em uma lógica IBB incompleta, é o surgimento de *decoupling* no estabelecimento e uso dessas informações de resultado.

Reflexos do choque exógeno à lógica institucionalizada

A teoria expõe que eventos externos (*jolts*) podem causar perturbação na lógica vigente, fazendo com que questionamentos surjam, precipitando reflexividade dos atores (GREENWOOD; JENNINGS; HININGS, 2015).

Os atores seguem scripts, que estão inseridos nas lógicas institucionais (TOLBERT; ZUCKER, 1996), e essas lógicas moldam o comportamento e suas decisões. As lógicas estão sobrepostas umas às outras, coexistindo, e muitas vezes se conflitando. Eventualmente fatores exógenos podem surgir, de forma a permitir a exposição das contradições entre as lógicas, poderão então prover com recursos os indivíduos, grupos e organizações para que ocorra a transformação (GREENWOOD; JENNINGS; HININGS, 2015; THORNTON; OCASIO, 2008).

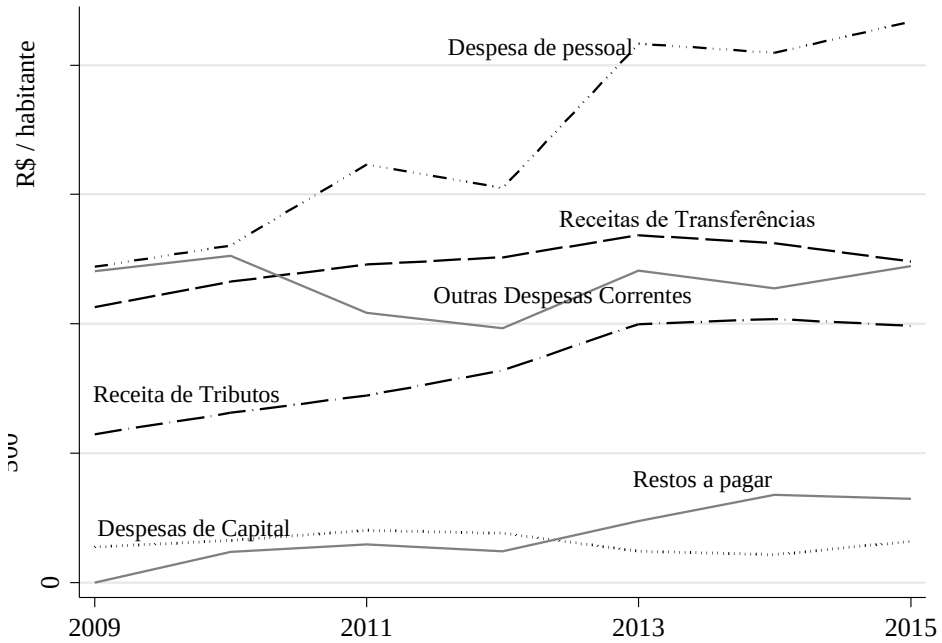
O município enfrenta dificuldades financeiras que se intensificaram a partir do ano de 2013. A queda nas receitas, sobretudo nas receitas de transferências, tem se apresentado como uma fonte de preocupação por parte dos funcionários, sobretudo considerando o montante de fornecedores que estão com pagamento em aberto no município, cujos pagamentos tem ultrapassado um ano de espera.

Tal crise financeira pode atuar como um choque externo, que poderá possibilitar que discussões que não vinham sendo tratadas por não encontrar espaço na agenda de discussões dos tomadores de decisão passem a ser consideradas.

A queda na arrecadação tem sido apontada como sendo um dos motivos pela situação de *déficit* financeiro que o município vem enfrentando e que vem aumentando. A queda de arrecadação é indicada tanto internamente, entre os funcionários, como externamente, em

eventos públicos, como a principal causa da crise fiscal, tendo como pico o ano eleitoral de 2012. Contudo, o que se observa (Figura 4) é uma receita crescente, acompanhada de uma disparada dos gastos com pessoal, o que sugere um crescente discurso de teorização de que a perda do controle fiscal decorre de um contexto externo, similar ao visto nos governos em recessão.

Figura 4 - Histórico recente de receitas e despesas na prefeitura analisada



Fonte: elaborado pelo autor.
Notas:
(1) Valores atualizados pelo IPCA a valores de 2015, relativizados pela população;
(2) Despesas apresentadas pelos valores liquidados e receitas pelos valores arrecadados;
(3) Receitas de transferências composta por FPM, IPVA, ICMS, FUNDEB, Recursos Naturais.

As transferências começam a apresentar uma queda a partir do ano de 2013, porém o impacto surge porque essa receita perde seu crescimento que vinha apresentando nos anos anteriores, e assim cobria os aumentos dados ao funcionalismo e nos reajustes de contratos. Mesmo em período de recessão, é possível notar que os tributos crescem, visto que o histórico do município é de aumento tributário e implantação de novos controles de tributos, como ações de fiscalização informatização do processo. A questão está relacionada com os gastos, que não diminuem.

O discurso adotado nesse caso é que “a crise é externa, veja o Brasil como está”, e como ela é externa, as ações internas surtiriam pouco resultado, então “não adianta cortar comissionados, porque o reflexo disso é muito pequeno, e a crise é muito maior”. Dessa forma,

a crise financeira traz reflexos como o financiamento direto por meio de fornecedores, e sem o pagamento de juros ou multas para a maioria dos casos. A consequência são prejuízos aos serviços entregues à população, pois os fornecedores precificam de forma antecipada o atraso médio esperado. Dessa forma, o discurso de que a crise é algo externo, e que "soluções não podem ser adotadas" são repetidas pelos atores com cargo de chefia, e propagadas pelos demais servidores, sem questionamentos a respeito (baixa reflexividade).

Uma consequência direta da incerteza trazida pela situação financeira do município foi a preocupação demonstrada pelo grupo de elaboração do orçamento em efetuar uma estimação de despesa "mais precisa", sobretudo nas despesas de pessoal. Tal preocupação veio da dúvida de conseguir ajustar o orçamento do próximo ano via créditos adicionais, o que os levaria a "ficar sem salários".

Como pode ser observado na Tabela 14 que apresenta os erros de estimação de 2011 e de 2015 para as receitas tributárias, despesas correntes e de pessoal, houve uma considerável diminuição da imprecisão orçamentária, que pertencem a ciclos de PPA diferentes.

Tabela 14 - Imprecisão na estimação orçamentária na prefeitura

Imprecisão na estimação orçamentária		
Item estimado	**2011**	**2015**
Despesa com pessoal	20.1%	3.8%
Despesa corrente	17.8%	1.3%
Receita tributária	11.3%	3.2%

Fonte: elaborada pelo autor
Nota: a imprecisão foi calculada pela relação entre a receita prevista inicial no orçamento e sua execução, e a despesa comparada entre a despesa fixada no orçamento e seus valores empenhados

O município tem um histórico de medidas para controle de gastos voltadas à legitimação dos grupos no poder. Regras criadas na Lei de Diretrizes Orçamentárias e estabelecidas em Decretos não surtem efeito, porque não são implantadas de fato, mas sim, utilizadas para exercer papel de legitimação perante a mídia, Legislativo e o Tribunal de Contas.

A disciplina fiscal introduzida pela LRF entra em conflito com a lógica dominante, e como não existe uma recomendação dada pelo grupo no poder para a adoção de ajustes, essa não é de fato implementada. Essa situação de descontrole traz consequências no momento de queda das receitas, porque como os mecanismos que deveriam conter os gastos não estão implantados, ou foram implantados de forma simbólica, no momento em que é exigida uma atuação, ele não consegue sustentação para atuar. A comissão de controle que havia sido criada

para legitimação, ao perceber a necessidade da adoção de controles, ao tentar iniciar o processo de teorização sobre a necessidade de implantação de controles, não consegue efetuar o convencimento.

Mesmo não formalizado, ao se deparar com uma nova regra publicada, como um decreto limitando despesas, por exemplo, mesmo que esteja formalmente assinado pelo Prefeito, e que não tenha problemas de falta de entendimento, os atores irão procurar entender qual é de fato o alcance daquela regra publicada, e quais seriam as consequências de não segui-la.

Reflexos da crise na lógica dominante

O histórico do município é de ter apoio da maioria dos vereadores na Câmara Municipal, e assim usufruir dos benefícios de um governo de coalizão, como uma grande[50] flexibilidade[51] para alterações no orçamento. Com isso faz uso de estratégias de subestimação de gastos e superestimação de determinadas receitas, com a intenção de acomodar no momento da discussão do orçamento gastos que talvez não seriam possíveis de outra forma. Nessa forma de atuação, não existem preocupações com o orçamento do ano seguinte, pois o crescimento das receitas em decorrência da inflação e do próprio crescimento do município acaba fornecendo base para abertura de créditos orçamentários por excesso de arrecadação.

O cenário muda quando a pressão financeira traz incertezas para a discussão do orçamento, pois já não existe a certeza de que será possível cobrir orçamentariamente as despesas subestimadas no próximo ano. As reuniões da comissão criada para a elaboração do orçamento passam a tratar os aspectos da estimação com maior preocupação, pois existe a preocupação inclusive de "ficar sem o pagamento" no próximo exercício.

Os reflexos da incerteza no processo de estimação podem ser visualizados na Tabela 14, na qual é possível verificar que o erro na estimação de despesas de pessoal cai de 20% em 2011 para 5% no ano de 2015, que é acompanhado pelas demais estimações. Por outro lado, a incerteza financeira traz um efeito contrário no planejamento de resultados: ele parece perder espaço na agenda de discussões, e os sinais de *decoupling* aumentam entre os dois exercícios analisados, tanto para as ações quanto para os programas. Com isso, a incerteza parece estar reforçando a lógica vigente de controle do caixa.

---

[50] O Tribunal de Contas do Estado de São Paulo entende que o aceitável é uma autorização de no máximo o percentual da inflação do ano anterior. O PEFA (PEFA, 2009) entende que uma alteração acima de 15%como sendo uma nota 'D' na classificação de boas práticas orçamentárias.

[51] Autorizações nos últimos anos: 2009 (20%); 2010 (20%); 2011 (20%); 2012 (20%); 2013 (20%); 2014 (20%); 2015(20%); 2016 (20%).

De outro lado, o choque não afeta a introdução das regras fiscais, que permanecem sem implementação. A regra da LRF que prevê que novas despesas obrigatórias devem ser precedidas de avaliação de impacto orçamentário, onde deve ser devidamente comprovado que a organização suporta o gasto conta com relatório padronizado de conformidade. Dessa forma existe o compliance à legislação de existir um relatório, sem, no entanto, que ele cumpra a função designada pela lei, gerando novo processo de *decoupling*.

Portanto, a análise permite concluir que o choque abre espaço para as discussões, e coloca em evidência contradições da lógica vigente, porém outros elementos devem estar presentes para que a mudança ocorra, como a presença de um empreendedor institucional.

Recursos como fator restritivo à mudança

Uma explicação usualmente aplicada para a dificuldade de mudança organizacional no setor público e explicaria a dificuldade de adequação a novas leis ou inovações é a falta de recursos financeiros e humanos. A prefeitura analisada possui em sua estrutura oito contadores com nível superior, além de contar com 25 técnicos em contabilidade, que estão divididos em diversas funções, sendo que três possuem mestrado na área de contabilidade. O ingresso dos contadores é recente, tendo todos sido contratados nos últimos cinco anos, o que demonstra a possibilidade da existência de um alto grau de reflexividade.

A prefeitura possui estrutura física de equipamentos adequada, com computadores em rede, com acesso à internet, com softwares de gestão desenvolvidos internamente por uma empresa pública, que supre todas as necessidades relacionadas ao ciclo PFM, tanto na gestão das finanças, quanto nas rotinas de prestação de contas. Apesar da Prefeitura se encontrar em dificuldades financeiras, praticamente não existem problemas salariais até o momento, e anualmente o aumento salarial de dissídio vem sendo dado. O único fator restritivo presente é em relação à participação em treinamentos fora do município, que possui restrições.

Em algumas mudanças recentes na legislação o município se caracterizou por ser um caso de adotante inicial de novas práticas (*early adopter*) (ROGERS, 1995), como em uma mudança recente na legislação de depósitos judiciais (Lei Complementar Federal 151/2015) no qual os entes públicos poderiam ter direito a receber recursos financeiros que estavam em discussão judicial com terceiros. Nesse caso, a prefeitura foi uma das primeiras no país a regulamentar localmente, receber e contabilizar esses recursos, tendo inclusive ensinado diversos municípios sobre como deveriam proceder.

Assim, porque então surgiria tais resistências mencionadas anteriormente? Pela teoria, como as organizações estão imersas em lógicas institucionais, grupos de atores com interesse

na sua manutenção irão desenvolver trabalhos institucionais para defender o *status quo* (LAWRENCE; SUDDABY, 2006). Os novos funcionários, mesmo que possuam reflexividade em relação à necessidade de mudanças na lógica vigente, não conseguem espaço para propor as mudanças, pois isso pode representar uma ameaça à posição dos atores. Os atores que defendem o *status quo* irão desenvolver trabalhos institucionais como o uso de discursos, utilizados no processo de deslegitimar o que está sendo proposto pelos novos atores: "isso já foi tentado antes", como em relação a um decreto de corte de despesas, que não foi seguido. São utilizados discursos do tipo "você é novo, e não entende direito... isso não funciona".

Os trabalhos institucionais desenvolvidos pelos atores são no sentido de manter as instituições anteriores (LAWRENCE; SUDDABY, 2010), no caso, impedindo a entrada da disciplina fiscal de controle dos gastos. Existem interesses diferentes na resistência. Os gestores querem manter liberdade de escolhas nos gastos, e funcionários querem manter as rotinas que já executam, pois já são tidas como certas, afinal, "sempre foi assim".

7.6. Reflexividade e resistência dos servidores às mudanças

Os atores nas organizações tomam decisões por meio de *scripts* que são previamente definidos (GREENWOOD; SUDDABY; HININGS, 2002), que são acessados e prontamente executados durante as decisões, pois "*é assim que as coisas devem ser feitas por aqui*" (BERGER; LUCKMANN, 1967).

Mesmo estando imersos nas instituições que direcionam suas ações (GREENWOOD et al., 2008), os atores nas organizações possuem diferentes níveis de atenção ou reflexividade e assim alguns conseguem perceber as contradições de algumas lógicas que estão inseridos, e podem propor mudanças (DELBRIDGE; EDWARDS, 2013).

Como as instituições exercem controle sobre os atores, impactando suas crenças e comportamentos (LAWRENCE, 2008), esses por sua vez poderão desenvolver trabalhos institucionais (LAWRENCE; SUDDABY, 2006) para resistir às mudanças propostas nas instituições (LAWRENCE, 2008; OLIVER, 1991), impondo limites ao controle institucional, e resistindo, dependendo de seu nível de *agency* (OLIVER, 1991).

Resistências às reformas por parte dos servidores, sobretudo chefes de departamento, têm sido apontadas como um dos maiores obstáculos para a implantação e uso de mensuração de performance em governos locais (AVWOKENI, 2016). Se esses grupos aceitarem a introdução do PBB, seu sucesso é altamente provável (CARTER, 1999). Como colocado por Andrews (2004):

> Os líderes governamentais, gerentes administrativos e pessoal de serviço direto precisam se convencer de que a orçamentação baseada em resultados vale o esforço em termos de economia de custos e os interesses de longo prazo das crianças, famílias e comunidades.

A resistência ocorre por problemas de conflito institucional. Essas resistências podem estar sendo potencializadas sobretudo em decorrência dos seguintes fatores: (i) modelo de adoção do PBB proposto no Brasil; (ii) estratégia de difusão da reforma do PBB, (iii) pela intenção da manutenção do poder de decisão sobre alocação de recursos na Secretaria da Fazenda; (iv) sobreposição de regras na legislação, e da (v) menor legitimidade do instrumento adotado na regulação.

(i) Modelo de adoção do PBB no Brasil

O modelo de PBB adotado no Brasil é o modelo pleno, que é aquele onde o planejamento deve ser elaborado para todos os programas e ações nos entes. Não foi proposta uma adoção *seletiva* (ROBINSON; LAST, 2009), por áreas, que poderiam diferenciar determinadas ações ou programas, como por exemplo, focar nos resultados de ações finalísticas, em detrimento de ações de suporte (atividades meio).

O modelo obriga que todos os elementos possuam metas de resultado não financeiro. Assim, as ações do tipo “Manutenção do Gabinete do Prefeito” e “Manutenção dos serviços de contabilidade” têm que receber metas de acompanhamento, da mesma forma como ações do tipo “Implantação de novas unidades de saúde” ou “Melhorias na qualidade de vida da melhor idade”.

Esse modelo não favorece a institucionalização das mudanças, pois demanda a mobilização de recursos no curto prazo em ações que poderiam não estar mensuradas por resultados, focando nos principais resultados a alcançar. Esse modelo não permite aos atores a compreensão e internalização das novas regras e novas instituições de forma gradativa ou seletiva em determinadas áreas (ROBINSON; LAST, 2009), o que favoreceria a diminuição das resistências. Um modelo alternativo seria a adoção da reforma por etapas, o que Andrews (2006) chamou de ‘*basic first*’. Isso porque cada etapa aumentaria as habilidades para gerenciar os resultados, construindo confiança, e encorajando os gestores a internalizar os comportamentos apropriados (SCHICK, 1998), ou seja, diminuindo as resistências.

(ii) Estratégia de difusão da reforma do PBB

Como já tratado no capítulo 6, a estratégia de difusão tem 3 características que dificultam a institucionalização da reforma: a ausência do patrocinador, a baixa teorização, e a não consideração de empreendedores institucionais.

Os técnicos da Secretaria da Fazenda não mencionaram nenhuma organização externa como sendo importante no processo, além do Tribunal de Contas. A Secretaria de Orçamento Federal (SOF) que iniciou o processo com manuais de orientação de orçamento não faz parte do rol de organizações que a equipe de planejamento da prefeitura acompanha como uma referência a ser seguida no planejamento. Como consequência, não foi possível identificar nenhum patrocinador da mudança que seja reconhecido pelos atores, que poderia acompanhar sua introdução.

Como referência nas mudanças, eram lembradas apenas as regras que permitiam efetuar a prestação de contas ao Tribunal. Então, as regras do sistema de coleta de dados do Tribunal de Contas (AUDESP) são confundidas com as regras do próprio formato do planejamento que deve ser realizado, o que demonstra a existência de um forte isomorfismo coercitivo (DIMAGGIO; POWELL, 1983) na estruturação do modelo de planejamento a ser adotado pelos entes.

Verificou-se que o significado de cada elemento do PBB, de uma forma geral, é de domínio dos indivíduos na prefeitura. Conhece-se o processo sobre como as metas podem ser estabelecidas; os tipos de mensuração que poderiam ser adotadas (qualitativa, quantitativa, *outputs*, *outcomes*), ou como informar no sistema de controle (software) as informações planejadas e executadas. Por outro lado, foi identificado que não existe nos indivíduos uma <u>percepção da utilidade</u> dessas informações. O conjunto de crenças compartilhadas (tidas como certo) é em relação ao uso dessa informação para prestação de contas ao Tribunal de Contas.

Além de problemas com a difusão externa, foram identificados problemas de difusão interna, para os demais setores da prefeitura. As discussões sobre o conteúdo são restritas às pessoas que lidam diretamente com as etapas de elaboração e manutenção (alterações) do orçamento na Secretaria da Fazenda, sem que haja uma difusão das informações para os demais servidores. Dessa forma, devido às resistências existentes, como as etapas do processo em uso não são bem conhecidas e de amplo domínio dos servidores, assim como suas vantagens, a tendência dos servidores dos demais setores é manter-se ocupados com os processos anteriores, com baixa reflexividade em relação às mudanças.

O processo de difusão também deve ser observado em regras desenvolvidas internamente. A origem da regra foi mencionada como outro fator considerado pelos

funcionários durante o processo de interpretação de uma nova norma, que podem levá-los a rejeitá-la. Se a origem da regra não possuir legitimidade aos olhos dos atores, ela possivelmente não será seguida. Um exemplo foi uma lei local que criou um modelo de planejamento participativo na cidade. A lei, que é de 2003, não foi seguida, segundo um dos respondentes, "*porque essa lei foi criada pela Câmara Municipal, sem nossa participação, e nós resolvemos ignorá-la*". O ponto a ser ressaltado nessa análise é que essa discussão não foi uma questão jurídica, sobre a legalidade ou não da iniciativa da lei, mas sim, os próprios atores, por meio de alianças, decidiram informalmente que ela não deveria ser aplicada.

Apesar da rejeição à nova regra ter sido declarada como estando relacionada à sua origem, que poderia denotar a falta de legitimidade percebida, ressalta-se que se a mesma tivesse percorrido o processo de difusão, com vistas à sua institucionalização, essa poderia ter sido adotada.

(ii) Preocupações da Secretaria da Fazenda pela perda do poder de decisão de alocação dos recursos

A lógica dominante atual é marcada pela centralização da decisão de alocação dos gastos no orçamento, que ocorre tanto na fase inicial, de elaboração, quanto na fase de execução, quando é necessário realizar de forma constante alterações no orçamento. A partir da nova lógica de planejamento por resultados, as informações de metas não financeiras dos programas e ações não estão disponíveis na Secretaria da Fazenda, e dessa forma, abre-se a possibilidade de aumentar a participação de novos atores no processo, que deverão fornecer as informações e auxiliar em seu acompanhamento.

O controle sobre a gestão dos recursos financeiros (decisão de alocação) é uma forma de poder (STAPENHURST et al., 2008, p.67). A possibilidade de diminuição de centralização com a distribuição de autonomia para os demais setores contribui para o surgimento de resistências internas. Os atores resistem, pois existe a possibilidade de questionamentos do *status quo*, visto que as informações podem passar a "fazer sentido". Por exemplo: no modelo dominante tradicional, se determinada despesa recebe um valor no orçamento no montante de R$50 mil reais, poucos questionamentos podem ser feitos, e as discussões são muitas vezes subjetivas. De outro lado, se existem informações de resultado atreladas, a barganha torna-se objetiva. Apresentando o mesmo exemplo, se a despesa for para aquisição de um novo caminhão de limpeza, o valor seria claramente insuficiente, portanto, a discussão seria incluir ou não esse gasto no orçamento.

As resistências verificadas no caso são similares às apresentadas no caso da introdução de elementos de descentralização administrativa no caso do Governo do Estado de São Paulo em 2008. As resistências decorreram da ausência de vontade política em conceder maior autonomia orçamentária a outros órgãos e entidades, cuja intenção dos atores era manter o *status quo* de centralização (FUNDAP, 2008). A resistência da burocracia também é apontada como uma das causas das falhas na adoção de novos processos de reformas em países em desenvolvimento (BROWNE, 2010).

(iv) Sobreposição de regras na legislação

A nova lógica proposta de planejamento de resultados foi realizada por meio de regras sobrepostas às regras da Lei 4.320/64, que o próprio manual de divulgação do novo planejamento chamou de processo de 'hibridismo' de informações (MOG, 1999), o que gerou alguma incompatibilidade de linguagens e metodologias, que requerem tempo para seu aprendizado (CAVALCANTE, 2007).

Como foi apresentado no tópico de práticas observadas no caso, a sobreposição das regras acaba fazendo com que as informações financeiras do orçamento sejam elaboradas, e apenas posteriormente as metas sejam adicionadas, na forma de informação complementar. É o que Robinson (2013) chamou de processo *bottom-up*. Esse modelo híbrido favorece a preservação do *status quo* do orçamento tradicional, dado que os procedimentos anteriores existentes (ou rotinas) continuam exigindo informações de *input*, e assim os elementos de PBB acabam sendo dominados pelas rotinas anteriores (ANDREWS; HILL, 2003).

Como as regras da lei 4.320/64 já estão implantadas há anos e os cursos de formação em contabilidade possuem foco nessas informações tradicionais, os elementos de planejamento de resultado tornam-se acessórios no processo. Ainda, como colocado por Cavalcante (2007), a introdução do planejamento de resultados na mesma época que a reforma fiscal trazida pela LRF também contribuiu para a diminuição da importância do planejamento, pois mesmo a LRF trazendo o planejamento como um dos seus 'pilares', o foco acabou sendo no planejamento fiscal.

Como o setor público no Brasil é caracterizado por um grande apego dos funcionários às regras e rotinas já em operação (PIRES; MACÊDO, 2006), as consequências dessa sobreposição legal observada no caso é que o foco dos funcionários e dos gestores permanece na lógica do uso do orçamento como uma ferramenta de controle. A sobreposição entre as legislações não é algo percebido e discutido, mas ela direciona a atenção dos atores que permanecem executando as tarefas como executavam antes. A sequência das etapas seguidas

na elaboração, execução e controle do orçamento, onde os resultados surgem apenas ao final, pode demonstrar que a lógica ainda é a de estimação, por meio de *inputs*, que está aderente à lei 4.320/64.

Essa sobreposição contribui para os atores poderem legitimar a falta de adoção plena do planejamento de resultado, pois de certa forma eles estão seguindo a legislação (a que está institucionalizada).

(v) Menor legitimidade do instrumento adotado na regulação

A proposta de reforma no Brasil foi realizado por meio de normas infra legais (BARCELOS; CALMON, 2014). Dada a tradição *code-law* como é o caso do Brasil (ZONATTO, 2011), a princípio a forma da introdução do planejamento pode ser vista como uma das fragilidades do processo de institucionalização das novas práticas de planejamento, e uma das possíveis explicações pela não adoção.

Apesar da forma da introdução da regra por portarias estar potencializando as resistências frente as novas regras, a conclusão que se apresenta é que a forma de condução do processo de difusão importa mais do que a formalização inicial da regra. Não foi identificado nenhum elemento de que os atores não seguem o planejamento por falta de uma lei expressa.

Um exemplo recente pode demonstrar a distância entre aprovação de uma nova norma formal, o que Scott (2014) chama de *pilar regulativo*. No ano de 2015 foi introduzida no país por meio da Emenda Constitucional 86 o chamado orçamento impositivo, onde as emendas propostas no orçamento pelo legislativo devem ser de execução obrigatória. Mesmo tendo sido introduzida por regra formal, foi identificado que a regra não era sequer conhecida pelos funcionários que lidam com o orçamento diariamente.

Uma lei pode alterar as expectativas dos agentes, mas se eles vão produzir um resultado sustentável e compatível com a intenção original do legislador não pode ser tida como certa, a não ser que constitua uma espécie de mentalidade coletiva (AOKI, 2007). Como colocado por Scott (2003), as leis podem atuar como *carriers* para transportar as ideias (as instituições) ao longo do tempo e pelo espaço, porém para o processo de internalização a sua existência não basta.

Mecanismos utilizados para manter o status quo

Os atores no caso seguem um comportamento hierarquizado, no qual o tempo de casa é utilizado como legitimação da posição, o que inibe o surgimento de empreendedores institucionais, e favorece a manutenção da lógica institucionalizada. Os funcionários sêniores, ao mesmo tempo que possuem a maior capacidade de ação, possuem a maior resistência à mudança.

Os funcionários sêniores que dominam e tem interesse na manutenção do *status quo*, e teriam capacidade de propor a mudança, utilizam a hierarquia como principal mecanismo para impedir a mudança utilizando como mecanismos: (i) centralização da composição de grupos de trabalho; (ii) desincentivando a proposição de novas ideias; (iii) definindo o conteúdo dos treinamentos aos novos funcionários; (iv) formando alianças entre os funcionários sêniores.

O ambiente do setor público é de supervalorização da hierarquia (PIRES; MACÊDO, 2006), mesmo com a existência de estabilidade no emprego público. As tarefas atribuídas pelos chefes são aceitas e executadas, devido, sobretudo, ao uso de alguns mecanismos de coordenação, como a competência para distribuição de tarefas; a negociação para cumprimento de horários e compensação; negociação de folgas em véspera de feriados; possibilidade de transferências para outros setores; avaliação de desempenho, e indicação para funções comissionadas. Essas decisões pertencem ao rol de decisões do chefe direto.

Como os funcionários antigos determinam a composição da participação em grupos de estudo e de trabalho, conselhos e comissões, que são formas de organização comuns utilizadas no setor público para condução de mudanças, esses atuam impedindo a participação de novos funcionários, ou daqueles que não possuam alinhamento de pensamento sobre os assuntos.

A *proposição de novas ideias* não é incentivada. Devido à citada estrutura hierárquica formal adotada, o funcionário deve submeter suas ideias ao seu superior imediato. Como não existem mecanismos alternativos para propor mudanças, mesmo que um funcionário novo (ou antigo) possua reflexividade, eventuais sugestões ou críticas tendem a ficar restritas ao setor, pois as informações apenas serão transmitidas externamente se o chefe do setor estiver de acordo (e normalmente é transmitida por ele). O acesso direto aos outros superiores não é bem visto, e não é incentivado.

Outro instrumento utilizado associado à hierarquia é a definição do conteúdo a ser utilizado para a *transmissão das informações* aos novos funcionários. Quando um novo funcionário entra no setor público, seja por concurso efetivo, ou cargo comissionado, diversos mecanismos atuam para a manutenção da lógica de gestão por *inputs* onde não há foco no

controle de resultados: as práticas que já estão em uso são retransmitidas aos novos funcionários pelos funcionários sêniores, que são os que escolhem o conteúdo a ser transmitido, perpetuando assim as práticas frente aos novos funcionários.

Não há um trabalho de gestão de recursos humanos que prepare a chegada dos novos funcionários, que poderia anteceder seu acesso ao setor de trabalho com a introdução de novos valores institucionais. Os novos funcionários são designados para um setor, e lá se apresentam, tendo início o processo de 'treinamento', que na prática é uma replicação de 'tudo o que se faz por aqui', carregado dos valores e crenças existentes. Assim, frases do tipo "isso aqui fazemos apenas para mandar para o Tribunal de Contas" funciona bem, pois já direciona aos recém-chegados tudo o que é aceito por ali.

Por fim, os funcionários sêniores *formam alianças* para favorecer a manutenção do *status quo,* o que leva a subutilização de recursos humanos. As posições de decisão são majoritariamente ocupadas pelas pessoas com maior tempo de casa, nos quais uma competência, formação e conhecimento anterior de um novo funcionário praticamente não é considerado nas atribuições de sua função. São encontradas pessoas com mais experiência anterior ao serviço público e com formação formal executando tarefas rotineiras e burocráticas, sem que possam de fato participar, atuando nas mudanças. É como um *mantra* repetido: "*tenho x anos de casa, quando você tiver mais alguns anos, talvez você possa mudar isso. Até lá, vamos fazer como as coisas são feitas aqui*".

Tentativas de mudança – atuação do empreendedor institucional

Como foi apresentado na seção de conceitos estruturantes, uma das formas para que a mudança organizacional ocorra é por meio da atuação de um empreendedor institucional (BATTILANA; LECA; BOXENBAUM, 2009; HARDY; MAGUIRE, 2008), que é um ator que possui reflexividade em relação à lógica dominante, ou seja, é capaz de visualizar as contradições na lógica atual, e propor mudanças. Para que ele consiga conduzi-las, deverá ter a capacidade de mobilização de recursos suficientes. Caso ele não possua a autoridade formal para conduzir a mudança, ele poderá buscar legitimidade para a mudança por meio do convencimento de pessoas que possuam a autoridade, posição social ou capital social.

O empreendedor institucional pode adotar o uso de estratégias de intervenção na organização para que ocorra a mudança, como colocado por Hardy e Maguire (2008, p.206):

> [...] (i) mobilização de recursos; (ii) apresentação de incentivos aos demais atores sobre os pontos positivos na adoção das novas práticas e os negativos na prática anterior, buscando inclusive sugerir recompensas para a adoção e punição para opositores; (iii) uso do discurso e narrativas no processo de difusão interna dos novos termos que estão sendo propostos; (iv) desenvolvimento de novas relações, formando novas alianças, que ajudarão na implementação da mudança.

Caso o empreendedor institucional tenha a capacidade de mudar a legislação, mas não tenha a capacidade de implementação das práticas, ela não irá ocorrer.

A adoção de mudanças nas organizações, considerando a existência de atores que atuam em lógicas institucionalizadas, e que possuem tendência à resistência às mudanças está ligada às relações de poder, que pode ser exercido pelo empreendedor institucional, por meio do uso da força ou influência, ou por meio do uso de disciplina (LAWRENCE, 2008).

A prefeitura tem um histórico de várias tentativas de mudanças com a introdução de inovações em seu planejamento (Tabela 15). Essas não foram institucionalizadas[52], o que demonstra que o município possui capacidade de inovação.

Tabela 15 – Tentativas de inovações não institucionalizadas no planejamento

Inovação local introduzida no planejamento	**Origem**	**Descrição**
2003 - Instâncias de participação popular	Lei de iniciativa do legislativo	Determinação de realização de plenárias em bairros, plenárias temáticas e criação de um conselho do orçamento participativo.
2005 - Conselho municipal do orçamento e finanças públicas	Lei – PPA	Criação de um conselho municipal do orçamento e finanças públicas para '*discutir as diretrizes gerais e os parâmetros municipais do planejamento'.*
2011 – Planejamento nos Bairros; criação de conselhos nos bairros	Lei	Envolvimento da população no processo de decisão de alocação de recursos, com a divisão da cidade em regiões e sub-regiões, com representantes da população eleitos em conselhos, com direitos de decisão de alocação de gastos no orçamento por conselho
2013 - Coordenador de programas orçamentários	Lei – PPA	Designação da coordenação de programas governamentais a Gestor, por programa, com intenção de fazer o seu acompanhamento e monitoramento.
2015 – Comitê de controle orçamentário e financeiro	Lei – PPA	Aprovar gastos em conjunto com o ordenador das despesas.

Fonte: elaborada pelo autor

[52] Adota-se a definição de institucionalização como sendo um comportamento social repetitivo, mais ou menos tidos como certo, que é suportado por sistemas normativos e compreensões cognitivas, que são significado às relações sociais, e são reproduzidos automaticamente (GREENWOOD et al., 2008).

As diversas inovações locais apresentadas estão relacionadas a tentativas de implantação de regras baseadas em elementos de PBB, como o estabelecimento e acompanhamento de metas de resultados e a introdução de mecanismos de monitoramento e responsabilização.

O motivo das mudanças proposta não terem sido adotadas não foi devido a limitações de recursos financeiros e humanos. Todas as características apresentadas por Browne (2010, p.12) como sendo necessárias à mudança estão presentes: recursos humanos adequados, softwares, acesso às informações e capacitação, legislações atualizadas, sistemas de comunicações. A prefeitura conta inclusive com uma unidade (fundação municipal) que possibilitaria o desenvolvimento de capacitação técnica, que possui espaço adequado para capacitação das equipes, se isso fosse necessário.

O papel do empreendedor institucional deve considerar a resistência dos indivíduos, que devido a estar embutida em uma lógica, tende a rejeitar as mudanças. Como foi colocado em uma conversa por uma pessoa do planejamento (informação verbal):

> Não foi por falta de dinheiro que o planejamento descentralizado e moderno não deu certo. Foi por culpa da burocracia, que minou o processo. A burocracia não quer sair um milímetro para o lado; as falhas decorrem de resistências da máquina pública, que impede a entrada de qualquer tipo de mudança.

Considerando o conceito de empreendedores institucionais como o de atores que alavancam recursos para criar novos ou transformar as instituições existentes (BATTILANA; LECA; BOXENBAUM, 2009), mesmo que essas mudanças sejam atingidas com sucesso, denotam a existência de um empreendedor institucional, que possuía um nível de reflexividade em relação à lógica institucional vigente.

As falhas na implantação das mudanças pelo empreendedor institucional estão relacionadas à problemas relacionados à falta de habilidades de capacitação dinâmica (competência de segunda ordem) na reconfiguração dos recursos. As falhas ocorreram, sobretudo, nas etapas de teorização das mudanças propostas e na falta de envolvimento e motivação das equipes no processo. Como consequência, as equipes rejeitaram as mudanças, passando a executá-las apenas simbolicamente, e de forma temporária, até que fossem abandonadas. Assim, as regras inseridas nas legislações não foram internalizadas pelos atores, e, portanto, não foram transformadas em rotinas, e uma vez que o empreendedor deixou de acompanhar o processo, as mudanças foram abandonadas.

Uma vez publicada a regra em uma nova lei, deveriam ter sido realizadas atividades de teorização, de forma a difundir o conteúdo e diminuir a resistências pela falta de seu

entendimento ou incompreensão dos benefícios da mudança. Os grupos de participação ficaram restritos a poucos integrantes, sem o envolvimento amplo dos indivíduos que operacionalizam as informações.

7.7. Repositórios institucionais (*carriers*) e mudança organizacional

As instituições não existem de forma independente, mas necessitam de locais para armazenamento e transmissão. A circulação das ideias (práticas, hábitos, rotinas) de um lugar para o outro e ao longo do tempo utiliza 'veículos' para transporte, que são denominados "*carriers*" (SAHLIN; WEDLIN, 2008; SCOTT, 2003, 2014).

Os *carriers*, que podem ser pessoas ou organizações, (SAHLIN-ANDERSSON; ENGWALL, 2002) não são neutros. Como durante o processo de transporte, as ideias necessitam ser codificadas de forma que permitir a transmissão, e decodificada ao final, essas estão sujeitas a serem traduzidas, mais do que apenas transmitidas (SCOTT, 2003). Essa modificação pode ocorrer tanto como consequência de ações deliberadas ou não.

Consultorias

As consultorias podem atuar tanto no papel de geração de novas ideias, propondo soluções para problemas organizacionais, quanto como intermediários entre o gerador das ideias e seu receptor, atuando como *carrier* no seu transporte (SCOTT, 2003), agindo como fonte de isomorfismo mimético como colocado por Dimaggio e Powell (1983).

A análise no caso mostrou que a consultoria exerce papel de transporte das informações de fora para dentro da prefeitura, porém, a forma de sua contratação importa para que as suas sugestões sejam de fato aproveitadas. Quando a contratação da consultoria é aceita, ela irá encontrar ambiente receptivo para propor as mudanças, caso contrário, os atores procuram efetuar uma seleção das informações aceitas. Relatos no caso dão conta sobre um evento em que uma equipe de consultoria contratada pela Secretaria da Fazenda para determinada atividade de apoio no fechamento de balanço no município, que tentou introduzir procedimentos que não foram aceitos pela equipe. A resistência decorreu diretamente da forma como a consultoria foi contratada: como as equipes não haviam sido consultadas previamente, e a equipe de apoio à consultoria foi apresentada depois de tudo estar acertado, as sugestões que eram propostas não eram seguidas. Nessas situações, a consultoria acaba atuando mais como uma auditoria não formalizada, com acesso às informações e poderá determinar algumas

mudanças nos processos, mas que serão abandonadas imediatamente por não serem legitimadas perante os atores.

Os consultores podem atuar como fonte de teorização (GREENWOOD; JENNINGS; HININGS, 2015), contribuindo para institucionalização de práticas, ao apresentar soluções por meio de artefatos, tais como planilhas eletrônicas, ou sistemas informatizados, assumindo papel importante na difusão de novas práticas, sobretudo em momentos de incerteza (CHRISTENSEN, 2005).

O papel de *carrier* exercido pela consultoria pode trazer resultados de apoio na interpretação de novas práticas, mas também pode alterar o significado da mensagem presente no sistema simbólico das mudanças trazidas pelas leis. Isso porque o entendimento *inicial* de uma mudança importa, pois, uma vez transformado em rotina uma mudança legal, essa é difícil de ser alterada. Tal dificuldade vem da resistência dos atores que passam a ter como certas as tarefas na forma como foram adotadas, algo como "aqui fazemos as coisas assim".

O caso apresentou um exemplo nesse sentido, referente ao cálculo de resultado nominal e primário projetado, utilizados nas metas fiscais da LDO. Ao questionar a equipe responsável pelo desenvolvimento do planejamento sobre a metodologia de cálculo adotada, foi verificado que uma planilha eletrônica entregue por um consultor, atuando como artefato como discutido em Scott (2003), era utilizada nos cálculos anexados ao projeto de lei. Existia um erro no cálculo (reproduzido por anos), que foi corrigido após alguma insistência do chefe da equipe de planejamento, alegando preocupações em manter a série histórica (mesmo errada). Neste episódio, o conceito introduzido no momento da difusão será habitualizado como nova rotina como colocado. Como por Berger e Luckmann (1967) passa a fazer parte das instituições vigentes, e tende a se manter.

Softwares

O software como artefato material, conscientemente produzidos ou transformados por uma atividade humana, sob a influência da física, e/ou ambiente cultural, possui em si tanto elementos técnicos quanto simbólicos (SUCHMAN, 2003). O software sistematiza por meio de rotinas os entendimentos e compreensões que representam o entendimento compartilhado sobre determinado tema.

O software como *carrier* atua como um elemento isomórfico coercitivo interno (DIMAGGIO; POWELL, 1983), na medida em que os demais atores na organização terão suas ações e comportamentos restringidos às regras que ele permite. Essas regras de sistema são construídas a partir de entendimentos de um restrito grupo de atores ligados ao desenvolvimento

do sistema sobre o que deveria ser feito naquela situação, em atendimento a uma nova regra criada, ou para a solução de um problema existente.

O software exerce papel de controle sobre os atores do ciclo PFM, pois a maior parte das atividades de execução orçamentária está informatizada, e relatos do tipo “se o sistema deixou, é porque não é irregular” foram comuns, que pertence a uma crença compartilhada de que o software deve prever todas as regras de impedimento. Devido a esse ambiente, cada vez mais são criadas regras, o que reforça a crença de que todas as regras devem estar nos sistemas, e a consequência é uma grande dependência do software como *carrier* sobre como as coisas devem ser executadas.

Isso reforça a lógica dominante, pois com o tempo, ao continuamente utilizar o software e se *acostumar* com as regras impostas por ele, todos acabem compartilhando os mesmos vocabulários, e os mesmos entendimentos a respeito de um assunto, sendo que a maioria não vai na fonte da mensagem procurar entender se realmente aquela regra é a regra que deveria estar implantada.

O software atua como um elemento de dependência no caminho. A cada mudança ocorrida, o software é ajustado, o que vai deixando-o mais complexo, e requer mais treinamentos, e o custo de alteração para uma nova mudança aumenta, causando um efeito de *path dependence*, que seria a diminuição do intervalo disponível para propor novas mudanças, em decorrência de decisões anteriores já tomadas (PETERS; PIERRE, 1998).

Os softwares executam um papel de difusão de novas práticas, e também atua como *carrier* das instituições presentes. Se ele for um software compartilhado, contratado de empresas terceirizadas, utilizado em diversas prefeituras diferentes, o software atuará como um papel de difusão das mudanças, mesmo que possua um entendimento incorreto sobre como essa deveria ser realizada. Nesse caso, os atores das organizações não estarão limitados à regra prevista na legislação que o criou, mas sim às regras que foram interpretadas por um processo de *translation* (SAHLIN; WEDLIN, 2013, p.225) por atores na fase de desenvolvimento do software, e terão sua difusão realizada com esses entendimentos.

O software no caso analisado é desenvolvido internamente por uma empresa pública local. Dessa forma, ele sofre as influências dos entendimentos dos atores locais sobre as mudanças. No modelo de software compartilhado, o software recebe influências de pessoas de diversas localidades, tornando-se o resultado de um entendimento compartilhado. Já no caso analisado, como ele é único do ente, ele passa a representar em muitos processos as próprias instituições da prefeitura local, e, dessa forma, está mais propenso a sofrer resistências às

mudanças externas, porque aquele software é o que aquele grupo entende como sendo o "correto", ou "o que é possível".

Controle externo

A complexidade existente na gestão do ciclo PFM no setor público é muito grande, devido às diversas obrigações, e pelas diversas regras que devem ser acompanhadas. A Secretaria da Fazenda deve gerir o orçamento, acompanhar e realizar prestações de contas de recursos financeiros a diversos ministérios; participar ativamente na barganha diária pelos recursos; fomentar aumento na arrecadação do município; garantir o acompanhamento dos mínimos constitucionais de educação e saúde. As diversas tarefas citadas mudam constantemente devido a mudanças nas legislações ou nos sistemas de acompanhamento, o que atribui à Secretaria da Fazenda a necessidade de acompanhamento constante.

A introdução do planejamento de resultados tem sido vista como "mais uma mudança" dentre várias outras. Nesse contexto, a atuação do controle externo como *carrier* é relevante para indicar aos atores qual é o "conteúdo aceito", e o Tribunal de Contas é o principal *carrier* das práticas existentes. Como no caso analisado não houve apontamento formal que tenha gerado ressalva tratando sobre essa nova obrigação, surgem resistências em dedicar recursos humanos e financeiros para uma adoção plena, pois entende-se como sinalização de que "não é necessário agora".

Como mostra o caso do controle fiscal introduzido no ano 2000 pela LRF, não basta a coerção, como se observa pela existência recorrente de resultados de déficits orçamentários, mesmo com a ocorrência de constantes ressalvas. Mas a falta de sinalização clara de um acompanhamento efetivo pelo Tribunal atua como forte incentivo para *decoupling*.

O foco do controle externo é percebido pelos atores. O Ministério Público Federal é outro exemplo de controle externo que atua como *carrier*. Resultados de uma ação do Ministério Público Federal no acompanhamento da transparência dos municípios (MPF, 2016) tem divulgado informações de portais de prefeituras, por maio de um ranking. Como esse órgão não tem cobrado a publicação de informações do planejamento de resultados (metas, indicadores) como parte das boas práticas em transparência a ser adotada pelos municípios, os atores utilizaram-se desse argumento como sendo uma evidência de que a mudança "ainda não é pra valer". Como colocado por um funcionário com função de chefia na Secretaria da Fazenda "*se fosse para implantar pra valer, estavam acompanhando"*.

Classe política no executivo

No caso analisado, diferente de Liguori et al. (2012) que encontraram uma posição favorável dos políticos frente à implantação de ferramentas de mensuração de performance, verificou-se a existência de uma *indiferença* dos políticos[53] frente às mudanças surgidas no PBB. Nem o desenho dos métodos a serem utilizados para a avaliação de performance, nem tampouco o estabelecimento das metas são temas que fazem parte das discussões que envolvam decisões da camada política. A lógica dominante por *inputs* está tão incrustada nos processos, que a mudança no PBB que já possui mais de uma década praticamente não encontrou espaço na agenda de decisões da classe política.

Como consequência da falta de atenção do prefeito e secretários, as equipes técnicas decidiram desenvolver indicadores e metas praticamente sem conteúdo informacional, como o uso de métricas de percentual de execução genéricas, cujo conteúdo é aceito pelo Tribunal de Contas nas prestações de contas. Como essa metodologia de definição das metas já vem se repetindo nos últimos anos, e praticamente sem que tenha ocorrido coerção por parte do Tribunal de Contas, a classe política não se preocupa com esse tema, o que funciona para manter inalterado o nível de adoção. O Prefeito e os Secretários conhecem o tema, e sabem das mudanças em andamento, porém, mentem o foco em outros processos, que não o de inovação no planejamento.

Durante a realização do estudo, foi possível acompanhar a realização de três eventos do Tribunal de Contas que contaram com a presença do prefeito e diversos secretários, cujos temas eram relacionados às discussões de disciplina fiscal e gestão financeira dos municípios. Em nenhum dos eventos houve menção a nenhum dos elementos do PBB. Como o Tribunal de Contas é um dos principais *carriers* do conteúdo da mudança, sobretudo para alcançar a camada política, é possível concluir que o incentivo tem sido maior para manter o *decoupling* como resposta à mudança proposta.

[53] Considera-se como camada política o Prefeito, o vice-prefeito e secretários, que formam a composição do primeiro e segundo escalão do governo.

7.8. Conclusões sobre o caso

A reforma que introduziu o planejamento de resultados no país trouxe em seu conteúdo uma nova lógica, onde estão presentes elementos como a diminuição na centralização das decisões e a possibilidade de responsabilização de atores pelo não atendimento de metas estabelecidas, o que contraria a lógica atual dominante, mais centralizada e baseada em acompanhamento de execução orçamentária para fins de *compliance* de limites.

A centralização da decisão de alocação de gastos no orçamento representa poder e status na organização, que gera resistência contra a mudança. Como o uso de elementos PBB requer maior descentralização, pela necessidade da obtenção das informações de performance, que são externas, existem riscos relacionados à perda de poder.

A prefeitura analisada possui recursos humanos e financeiros para adotar as mudanças propostas, porém, o que se observou é que a falta de adoção não ocorreu devido a deficiência de recursos, mas sim pela resistência dos atores da área de elaboração e execução do planejamento – Secretaria da Fazenda. Uma das evidências para a existência de recursos é que em Secretarias de áreas finalísticas como é o caso da Saúde, elementos de planejamento de resultado têm sido adotados tanto na fase inicial, de elaboração, quanto na fase de avaliação dos resultados alcançados, mas essas informações acabam não sendo utilizadas no planejamento orçamentário, o que leva à existência de planejamentos paralelos no município.

Os diferentes atores possuem graus de reflexividade diferente em relação à lógica dominante e mudanças que estão incluídas na reforma. Os novos funcionários mesmo possuindo uma maior reflexividade não conseguem espaço para propor ou conduzir as mudanças. Mesmo que possuam competência técnica ou formação anterior que os qualificariam para participar de grupos como conselhos ou comissões onde mudanças são discutidas, como os funcionários sêniores que atuam na lógica dominante possuem os cargos de chefia e dominam a formação dos grupos de trabalho, esses tendem a manter os novos funcionários em atividades operacionais, se amparando na hierarquização adotada pelo setor público, impedindo a chegada de novas ideias.

Tal dinâmica implantada bloqueia a inovação e desincentiva o surgimento e impede a atuação de um empreendedor institucional. Mesmo que esse surja, ele pode não conseguir reconfigurar os recursos para que a mudança ocorra. Ao surgir, o empreendedor institucional deve ter condições não apenas de propor as mudanças, que resultem em modificações na legislação, mas também desenvolver as tarefas de teorização, visando diminuir a resistência.

Os atores procuram legitimar sua posição frente aos superiores, sobretudo com a intenção de manter sua função comissionada, evitando conflito. Eles entendem que se

procurassem atender à nova lógica do PBB proposta, isso conflitaria com a lógica vigente, e poderiam não ter apoio, perdendo legitimidade e correndo risco de serem substituídos na função comissionada de chefia. Assim, a lógica dominante é reforçada e mantida, o que impede a entrada de lógicas de gestão por resultados.

Em nenhum momento foi mencionada a ausência de recursos financeiros ou humanos como justificativa para a não adoção das mudanças no planejamento, e nenhuma evidência foi encontrada de que a ausência de recursos restringe a reforma. De outro lado, a reforma do planejamento não é uma preocupação, pois não foi nem sequer mencionado que os atores gostariam de 'planejar mais', ou diminuir o erro no planejamento das metas físicas e indicadores.

O entendimento inicial da reforma importa. Assim, caso um determinado procedimento seja adotado, como um entendimento inicial sobre o cálculo de um resultado primário, esse tende a permanecer, pois os atores defenderão o que foi adotado inicialmente. Isso demonstra a importância no trabalho de difusão, para que problemas cognitivos de entendimento sejam minimizados nessa fase da introdução de reformas.

Pressões normativas exercidas por políticas públicas de alto nível que foram definidas no Governo Central pelos ministérios não conseguem afetar a lógica institucionalizada, porque existe outro planejamento nas Secretarias Municipais finalísticas, cujas informações de produtos e resultados não são utilizadas para a elaboração do planejamento orçamentário.

Choques externos como crises financeiras expõem as contradições na lógica dominante e trazem incerteza e discussões no planejamento, porém os atores que possuem interesse na manutenção do *status quo* através da lógica dominante desenvolvem trabalhos institucionais para mantê-la, e novos atores que surgem no caso não possuem força para propor e conduzir as mudanças. Dessa forma a mudança não ocorre, e a lógica de orçamento por caixa e por *inputs* é reforçada.

Os valores da nova lógica proposta não conseguem ser introduzidos na lógica institucionalizada, talvez por problemas na difusão, pois não se compreende quais são os benefícios da reforma, que passa a ser visualizada mais como um modismo, que em breve será substituído por outro, o que novamente reforça a importância da fase de teorização que ocorre no processo de mudança.

Por fim, uma questão aberta: em quanto tempo um ator que entra em uma organização sem que esteja inserido (*embedded*) pelas instituições e que, portanto, possuam reflexividade, irá levar para perder sua reflexividade. Isso ocorrerá, pois, a habitualização das rotinas que ele será exposto poderá fazer com que sua reflexividade diminua ou cesse com o passar do tempo.

8. ANÁLISE QUANTITATIVA

Como foi observado no caso, a explicação pela não adoção da reforma de PBB em decorrência exclusivamente de problemas relacionados à falta de recursos financeiros e humanos não foi suficiente.

Considerando a abordagem *mixed-method* adotada, foi desenvolvida na tese uma segunda etapa quantitativa, com a finalidade de observar empiricamente para todos os municípios do Estado de São Paulo o estado do planejamento de resultados, e testar as hipóteses desenvolvidas. Para essa segunda etapa, o modelo estimado utilizou tanto variáveis contingenciais quanto variáveis institucionais, similar ao trabalho desenvolvido por Cavalluzzo e Ittner (2004).

8.1. Desenvolvimento de hipóteses institucionais

Mesmo estando jurisdicionado a um dos Tribunais de Contas mais ativos, a menor continuidade do processo de controle pela Câmara Municipal pode colocar o nível de exigência das reformas de forma que apenas os atributos mais observáveis pelos auditores externos tenham maior atenção dos gestores públicos. Ainda assim, o que se observou no caso é o uso cerimonial de tais atributos. Portanto, as práticas propostas nas reformas não transformam as rotinas, crenças e forma condicionada de operação dos indivíduos na organização governamental em questão.

A explicação institucional para tal resistência é a existência de conflito entre lógicas institucionais, a lógica atual, e a nova lógica presente na reforma do PBB. Como mostrado no caso, a lógica dominante nos municípios do estado tende a ser similar, com variações no nível de intensidade, e eventualmente presença de outras lógicas que foram mescladas com o tempo.

A lógica dominante é a lógica orçamentária por *inputs*, em que a estrutura do orçamento é realizada por insumos, e o foco está no acompanhamento do gasto. É importante para a lógica dominante efetuar o acompanhamento das receitas e dos gastos, pois essa é a informação relevante, e é a informação que é utilizada. O orçamento acaba funcionando como um instrumento contábil de acompanhamento financeiro.

A lógica introduzida pela reforma de PBB é padronizada na sua origem, mas pode ser distorcida ou reeditada à medida que é reinterpretada e transmitida por atores de difusão como o Tribunal de Contas ou por consultores e empresas de *software*. O conteúdo da reforma do PBB (assim como as demais reformas) está sujeito a processos de tradução (*translating*), em que o conteúdo originalmente introduzido recebe novos significados, à medida em que são

inseridas em livros, apresentações e modelos, e é esse conteúdo traduzido que acaba sendo difundido entre as organizações. Essas, ao receber as mudanças questionam através de uma lógica de apropriação da mudança "quem eu sou? " e "que situação é essa? " e por fim "o que uma pessoa como eu, ou uma organização como essa, deve fazer em uma situação como essa?" (SAHLIN; WEDLIN, 2008). Da mesma forma, cada prefeitura pode receber diferentes mensagens traduzidas a respeito do que deve ser adequado na reforma e com intensidades diferentes, e adotarão mecanismos de respostas diferentes, dependendo da posição que ocupam[54].

A partir das discussões tratadas na literatura apresentada e das observações realizadas no caso, são propostas três hipóteses institucionais referentes à introdução do PBB nos municípios, estando a *primeira* relacionada ao papel da renovação das equipes, a *segunda* sobre os reflexos do surgimento de choques e a *terceira* relacionada aos efeitos normativos exercidos por alguns Ministérios sobre as Secretarias Municipais de suas áreas de atuação.

Papel da renovação das equipes

As práticas atuais, que representam o *status quo* nas organizações, estão contidas em manuais, softwares e equipes, que são chamados pela literatura de "*carriers"* (SCOTT, 2014, p. 95). Enquanto manuais e softwares podem ser alterados com intervenção externa em curto espaço de tempo em geral, o mesmo não se pode dizer de hábitos e rotinas carregados por funcionários. A dimensão cultural-cognitiva dos servidores públicos é construída por sobreposição de experiências ao longo dos seus anos de carreira, decorrente das inúmeras e incontáveis interações cotidianas na prefeitura.

Desde o momento da preparação para o concurso público, pelo menos desde a década de 60[55] os servidores vêm sendo condicionados a conceitos de planejamento e orçamento vigentes à época, e, portanto, assimilaram máximas do setor público que aceitaram como apropriado, correto, verdadeiros para o contexto de organizações públicas nacionais.

Estes conceitos incluem a estimação detalhada das receitas e despesas pela sua natureza, e não pelo seu resultado. Diversas mudanças no orçamento ao longo de décadas foram alterando as classificações, mas sem alterar sua essência. Os atores envolvidos no ciclo

---

[54] Para fins da análise em questão, a possibilidade de tradução distorcida não foi considerada, apesar do autor assumir que o fenômeno ocorre. Em contrapartida, a força da mensagem que chega ao município foi minimamente controlada.

[55] Afirmação considerando a edição da Lei 4.430/64. Porém a metodologia de gestão contábil / orçamentária anterior no país já estava baseada em regras orçamentárias por inputs, com foco no detalhamento dos gastos, que a lei de 64 manteve (ROCQUE, 1963)

orçamentário foram sendo condicionados a entender como funcionam os complexos mecanismos de classificação das receitas e despesas, pelo qual o orçamento era e ainda é elaborado. A lógica dominante é reforçada ainda pela existência de um vocabulário (MEYER; HAMMERSCHMID, 2006) formalmente definido, utilizado pelos atores que defendem o *status quo*, conhecido como 'princípios orçamentários', que é totalmente baseado na lógica por *inputs*.

Para atuar na área de finanças públicas, os atores procuram entender na lógica dominante os diversos conceitos 'da lei', basicamente como a classificação funciona, e como as informações devem ser analisadas e devem ter sua prestação de contas ao Tribunal de Contas realizada. Com o tempo, adquirem pleno conhecimento sobre o funcionamento da lógica, e devido à barreira de entrada na área ter sido superada passam a defendê-la, utilizando argumentos como necessidade de comparabilidade, padronização, necessidade de controle, e fecham-se às lógicas alternativas.

Assim que iniciam a atuação nas prefeituras, os servidores passam então a procurar entender 'como as coisas são feitas por aqui', e em algum tempo a repetição das tarefas tornam-se hábitos institucionalizados (BERGER; LUCKMANN, 1967), com baixo questionamento.

Então, assim que iniciam a atuação nas prefeituras, passam a experimentar as práticas não reguladas na lei, e, portanto, não presentes no concurso público, mas que existem e condicionam a atuação em matéria orçamentária da prefeitura. Entre tais práticas estão as alterações nos fluxos das informações para casos específicos, pressões para flexibilização de determinadas regras, aceitação generalizada das determinações da administração atualmente no poder.

Com o tempo, tais servidores passam a ter tais rotinas e valores como padrão, e os aceitam como normais no contexto (passam a ser *taken-for-granted*). Quanto mais permanecem em tal ambiente mais institucionalizam tais valores, ao mesmo tempo em que reforçam essas rotinas na organização com a repetição do mesmo comportamento, e tendem a perder sua reflexividade frente às necessidades de mudanças (GREENWOOD et al., 2008).

Nesse contexto, a troca de equipes poderia reequilibrar tal condição. Novos servidores entram na organização com seus "repositórios de práticas e rotinas" vazios, exceto os que foram treinados em concursos e carregam conceitos da vida social a respeito de "como é uma prefeitura", ou de "como é a prefeitura dessa cidade". Ao ser admitido, o novo servidor ainda não faz parte das relações existentes, e está ao menos temporariamente à margem das relações e grupos pré-existentes naquela prefeitura. Tem assim alguma condição de exercer um maior

grau de refletividade (GREENWOOD; JENNINGS; HININGS, 2015; BESHAROV; SMITH, 2014).

Estudos analisam a renovação das equipes como sendo a oportunidade de chegada de ideias novas, que favorecem a inovação e reforma, estimulando mudanças em políticas e práticas, e ajudando a diminuir práticas e conflitos estabelecidos (KELLOUGH; OSUNA, 1995, p.58)[56], pois os funcionários carregam ('*carriers*') as instituições anteriormente estabelecidas, e podem assim resistir à chegada de novas práticas vistas como conflitantes ou mesmo contrárias.

Dada a estabilidade de emprego no setor público brasileiro, a renovação das equipes é gerada pela aposentadoria ou por desligamento voluntário do servidor, com a entrada de uma nova geração de servidores via concurso público, ou por meio da nomeação de comissionados, que são aqueles cargos de confiança nomeados pelo governo, sem estabilidade, regidos pelas regras das constituições dos entes.

O ingresso por concurso público no país procura garantir que as pessoas possuam um conhecimento geral sobre as atividades que devem ser desenvolvidas, que são medidas pelo concurso. A renovação das equipes traria como consequência a saída de pessoas seniores, mais resistentes às mudanças, e a chegada de novas, com menor resistência.

Portanto, quanto maior a renovação das equipes das áreas de planejamento, contabilidade e afins, maior a possibilidade de a lógica dominante ser questionada e a lógica do PBB ser desenvolvida e alterar as práticas vigentes.

H_1: Maior a renovação das equipes de planejamento e orçamento, maior a evolução do PBB entre os ciclos orçamentários.

Assim, dado que atores nas organizações resistem a mudanças pois tendem a rejeitar ou não entendem a lógica presente nas novas práticas propostas (GREENWOOD et al., 2011; OLIVER, 1991; THORNTON; OCASIO, 2008) e teorizam contra a mudança, uma nova lógica institucional encontraria espaço se fosse suportada por outros atores com certa reflexividade que questionam o *status quo*.

Surgimento de choques e mudanças na lógica institucional

---

[56] Outras abordagens analisam a renovação de equipes (*turnover*) para observar o impacto no desempenho organizacional, não sendo conclusiva a respeito (MEIER; HICKLIN, 2008). A literatura da teoria baseada em recursos por sua vez tem encontrado alguma consistência na defesa de que o desempenho das organizações é reduzido com a renovação de equipes, dada a perda da experiência de funcionários experientes (DESS; SHAW, 2001; WALKER; ANDREWS, 2013).

A literatura em mudança organizacional menciona que choque externos podem desencadear ou favorecer o processo de mudança, tais como crises financeiras, mudanças na regulação ou mudanças tecnológicas (GREENWOOD; HININGS; SUDDABY, 2002; TOLBERT; ZUCKER, 1996). Isso ocorre porque os choques possibilitam a entrada de novos atores e o surgimento e atuação de empreendedores institucionais, em decorrência da perturbação que causam no *status quo* vigente, possibilitando a mudança (GREENWOOD; HININGS; SUDDABY, 2002).

Crises financeiras, definidas como uma perturbação na vida econômica, atribuída a um desequilíbrio entre produção e consumo, localizado em setores isolados da produção (Sandroni, 1999,p.142), criam oportunidades para reformas. As crises fazem parte da história da mudança institucional, pois despertam a atenção para as ambiguidades e disfunções das instituições e sobre as lógicas em conflito, criando oportunidades de transformação (ANDREWS, 2011), permitindo rupturas que podem forçar mudanças de prioridades, favorecendo assim a mudança na lógica institucionalizada (BROWNE, 2010; SCOTT, 2008). Crises financeiras levam à adoção de novas estruturas de governança, que no setor público pode incluir as ferramentas de PBB (KARKATSOULIS, 2010).

Mesmo na área de contabilidade, que possui como característica principal a mudança incremental, tende a ser mais receptiva às mudanças em momentos turbulentos (CACCIA; STECCOLINI, 2006; MENEGUZZO et al., 2013).

Como a organização possui relações de poder internas, os servidores recém-chegados na organização em relação aos demais podem não possuir espaço para reverter o *status quo* (LAWRENCE, 2008). Em uma situação de crise tal condição extrema leva ao aparecimento de argumentos do tipo *TINA* ("*there is no alternative*", ou "não há alternativa"), abrindo espaço para proposta de mudar as rotinas e meios de se fazer as coisas na organização (ABERBACH; CHRISTENSEN, 2013).

Portanto, a ocorrência de choque exógeno traz maior questionamento das práticas vigentes, deslegitima o *status quo*, e pode abrir espaço para a parcela renovada da equipe assumir a condição de efetuar as mudanças no PBB.

H_2: O efeito da renovação das equipes de planejamento e orçamento na evolução do PBB entre os ciclos orçamentários é potencializado na presença de choques exógenos.

Outro ponto a ser considerado em relação à renovação das equipes, é que o planejamento público no país é composto de quatro anos para o Plano Plurianual, e anual para os outros instrumentos de planejamento (LDO e LOA), sendo que as metas são estabelecidas e revistas anualmente. Assim, devido a essa característica de curto prazo do planejamento, a renovação de pessoal não traz perda de memória (OECD, 2009) dos projetos que estão em andamento.

Contudo, pode ocorrer que no surgimento de uma crise, a solução foque em questões de curto prazo, como busca por solvência e caixa para pagamento de salários, ou seja, iminentemente gestão de caixa e fiscal, e não na adoção de eficiência de efetividade de programas.

Efeito normativo/coercitivo da gestão de política pública de alto nível

A observação participante no caso reconheceu que as áreas da prefeitura não são homogêneas em relação ao PBB, sobretudo devido ao efeito da gestão do governo central sobre políticas públicas via Ministérios de Saúde, Educação e Assistência Social na definição de políticas públicas gerais, concepção de programas nacionais, e recomendação e demanda de indicadores de desempenho para a gestão de tais programas.

O reforço de tal característica ao longo dos ciclos de governo (e vários PPAs) reforça certa distinção entre as secretarias finalísticas e não finalísticas[57] em governos locais. Ocorreria certa "compartimentalização", como também ocorre no setor privado, que são áreas agrupadas segundo seus objetivos comuns, práticas e suas rotinas. Sendo assim, os responsáveis pela elaboração de um PBB podem divergir em cada área. Além disso, a consolidação do PBB gera um desafio adicional, pois requer pessoas com uma competência diferente: “descompartimentalizadas”, ou seja, com habilidade de relações pessoais, pois a implantação de PBB requer um plano coordenado (FAVOREU; CARASSUS; MAUREL, 2015).

As prefeituras no Brasil seguem uma estrutura típica. As Secretarias são hierarquicamente ligadas ao Prefeito, dirigidas por políticos em geral, indicados pela coligação vencedora, que assumem suas equipes de servidores especializadas na função da secretaria, seja uma política pública específica ou administração geral, finanças e contabilidade. Alguns municípios possuem Secretarias de Turismo, Cultura, Esportes, mas nem todos. Outros possuem Secretarias de Obras, Infraestrutura. De forma geral, tal organização depende do porte

[57] Foram consideradas como secretarias finalística as de Saúde, Educação e Assistência Social, e como não finalísticas as demais secretarias dos municípios.

e da discricionariedade do governo local. Contudo algumas áreas possuem uma definição de políticas de alto nível do governo central, e outras não.

Outra característica a ser destacada é a forma como o planejamento é realizado. Centralizado na Secretaria de Finanças/Fazenda, ou descentralizado nas diversas Secretarias e apenas consolidado pela Secretaria da Fazenda. Porém, independentemente dessa dinâmica, Secretarias em que operam com política de alto nível definidas pelo governo central (Saúde, Educação e Assistência Social) terão uma pressão institucional adicional no seu PBB, seja pressão normativa ou coercitiva.

Tal efeito normativo, entendido como um padrão profissional que orienta escolhas, ou coercitivo que impõe um padrão (DIMAGGIO; POWELL, 1983), irá complementar a pressão coercitiva potencialmente exercida pelo Tribunal de Contas sobre as demais Secretarias. Os gestores dessas áreas finalísticas especificas são pressionados para seguirem um conjunto de indicadores e *templates* específicos para gerenciar políticas e programas padronizados para toda federação. Tais *templates* carregam valores e lógica institucional de *output* mais associada à lógica do PBB. Sendo assim, é mais provável que tais áreas possuam uma estrutura mais evoluída em PBB, dado que já possuem os indicadores de desempenho coordenados pelos Ministérios que respondem. Além disto, os *templates* fornecidos pelos Ministérios atuam como *carriers* (SAHLIN; WEDLIN, 2008) da lógica institucional de gestão por *output* de programa e portanto acelerariam a adoção sob as mesmas condições, em relação às outras áreas não-finalísticas, que não possuem *templates*.

Portanto, o efeito normativo/coercitivo da padronização dos indicadores, e da maior coerção por prestação de contas em um formato padronizado em Secretarias com coordenação de alto nível pelo Governo Central, afetará positivamente o uso de programas mais estruturados pelos governos locais.

H_3: Efeitos normativos e políticas públicas de alto nível (governo central) afetam positivamente a adoção do PBB entre ciclos orçamentários.

8.2. Dados e Descrição do PBB no Estado de São Paulo

Descritiva geral dos municípios analisados

A tese analisa a adoção da reforma do planejamento de resultados dos municípios (reforma do orçamento-programa, *performance-based budget* ou PBB), a partir da introdução no país de legislação determinando a elaboração e acompanhamento de elementos de resultado como as metas físicas das ações governamentais e indicadores utilizados nos programas. Como elemento de comparação ao PBB, adicionalmente foram realizados testes em elementos presentes na lógica orçamentária dominante (por *inputs*), comparando-se os valores estimados e executados das receitas e despesas orçamentárias.

Para a análise do PBB foram utilizados dados obtidos a partir das informações enviadas pelos municípios ao Tribunal de Contas do Estado de São Paulo (TCE-SP) como forma de prestação de contas ao projeto de Auditoria Eletrônica do Tribunal de Contas do Estado de São Paulo (AUDESP). Para a análise na estimação e execução de receitas e despesas orçamentárias foram utilizados dados do SISTN[58] até o ano de 2013 e do SICONFI[59] a partir do exercício de 2014.

A maior parte dos Tribunais de Contas (TCs) do país efetua o acompanhamento das informações dos seus jurisdicionados de forma eletrônica por meio de sistemas de coletas de dados (SCDs), e dentro do escopo analisado pelos TCs encontra-se a análise do planejamento de resultado (AQUINO; AZEVEDO; LINO, 2016).

Apesar dos elementos de PBB terem sido incluídos no país através da "Reforma Gerencial do Orçamento" (MOG, 1999) com reflexos já a partir do ciclo do PPA de 2002 a 2005, para os municípios do Estado de São Paulo, a exigência do uso de informações de resultados no planejamento por parte do TCE iniciou-se no ano de 2005, com a edição da primeira versão do Manual de Planejamento Público (TCE-SP, 2005b), que influenciou a elaboração dos ciclos do PPA a partir do ciclo seguinte, de 2006 a 2009. O acompanhamento automatizado sobre os dados do planejamento pelo Tribunal iniciou-se no ano de 2009, quando

[58] SISTN - O Sistema de Coleta de Dados Contábeis dos Entes da Federação - SISTN é o instrumento criado para consolidar nacionalmente as contas dos entes da Federação através de um convênio firmado entre a Caixa Econômica Federal e da Secretaria do Tesouro Nacional - STN. Os dados informados pelos municípios ao SISTN são disponibilizados publicamente no site da STN (STN, 2013).

[59] SICONFI – O sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro substituiu o SISTN para recepção dos dados transmitidos pelos entes da federação a partir dos dados de 2014 (informações do Balanço Patrimonial) e a partir de 2015 para os dados de execução orçamentária bimestral (STN, 2015d).

os municípios passaram a gerar e transmitir os dados em formato eletrônico (AZEVEDO; AQUINO, 2016).

Considerando a diferença de contexto que cada exercício possui dentro do ciclo orçamentário em relação ao mandato do prefeito, a pesquisa efetuou uma análise dos exercícios de **2011** e **2015**, que correspondem ao terceiro ano do mandato dos prefeitos e segundo ano do ciclo do PPA. Assim, presume-se que os dois exercícios analisados possuam um desenvolvimento pleno dentro dos dois ciclos que estão inseridos, visto que eventuais erros ou inconsistências por ventura existentes no PPA já foram possíveis de análise e correção.

Os dados do planejamento inicial (dados do PPA, LDO e LOA), tanto dos valores estimados de receita e despesa, quanto das metas de resultado, são enviados pelos municípios ao TCE para o sistema AUDESP no mês de janeiro do exercício a que se refere, seguidos pelos dados de execução[60], que são enviados quadrimestralmente. Nesse cenário, as metas e indicadores analisados pela pesquisa referem-se aos dados anuais de fechamento contendo a execução do 3º quadrimestre dos exercícios analisados. Os dados são registrados e controlados localmente pelos municípios por meio de seus sistemas informatizados (SIAFICs), e a transmissão ao Tribunal de Contas se dá pela geração de um arquivo texto em um formato estruturado em padrão XML[61] (AQUINO et al., 2016).

Também foram utilizadas na análise informações estruturais dos municípios que foram obtidas junto ao IBGE – Perfil dos Municípios Brasileiros (IBGE, 2015a), além de dados obtidos junto ao projeto de Índice de Efetividade na Gestão Municipal do TCE-SP (TCE-SP, 2015).

O Estado de São Paulo possui 645 municípios, sendo que como a Capital é jurisdicionada ao Tribunal de Contas do Município, foi excluída de todas as análises. Dos 644 casos restantes, a pesquisa reuniu os 639 municípios do estado com dados informados ao TCE-SP (Tabela 16). Em média, 66% das receitas dos municípios no estado decorreram de transferências, que são receitas que os municípios recebem em decorrência de previsão constitucional ou legal, mas que não possuem qualquer tipo de gestão. São, portanto, suscetíveis a fatores externos, sendo classificadas como “não controláveis”.

---

[60] As regras estabelecidas pelo TCE-SP para a transmissão dos dados ao AUDESP estão disponíveis no seguinte documento de orientação: http://www4.tce.sp.gov.br/sites/default/files/planejamento_2014_v1.pdf.

[61] XML é uma sigla para *extensible markup language*, que é um arquivo texto em formato padronizado mundialmente utilizado para transmissão de dados.

Tabela 16 - Estatística descritiva dos municípios analisados

Variável	Amostra (n=639)				
	N	**Média**	**Desv. Pad.**	**Mín.**	**Máx.**
População IBGE (2015, mil hab.)	644	50	117	1	1.325
Distância da Capital (Km)	640	299	165	14	667
PIB / Hab. (2012, R$ mil)	644	21,3	17	6,8	254,8
Idade do município (IBGE, 2015, anos)	640	88	63	20	470
Servidores Adm. Direta (IBGE, 2015)	644	1.334	2.248	121	23.663
Servidores Adm. Indireta (IBGE, 2015)	644	92	430	0	5.650
Orçamento ÷ hab. (2015, R$)	639	3.266	1.426	1.257	14.831
Restos a pagar processados ÷ hab. (2015, R$)	632	259	305	0	3.759
Receita não controlável (1) ÷ receita total (2011)	627	0,68	0,10	0,23	0,89
Receita não controlável (1) ÷ receita total (2015)	619	0,66	0,12	0,29	0,92
Aumento controle orçamentário Legislativo (2) entre 2011 e 2015	644	0,303	0,460	0	1

Fonte: elaborada pelo autor
Notas: (1) Receita não controlável: receitas que o município não tem gestão, somatório de receitas de FPM, ICMS, IPVA, FUNDEB e Transferência de Recursos Naturais.
(2) o aumento do controle orçamentário do legislativo foi calculado comparando-se o percentual de autorização para abertura de créditos adicionais no orçamento de 2011 com o de 2015: (1) aumentou; (0) diminuiu.

Os municípios no estado apresentam grande variação no endividamento por restos a pagar e PIB por habitante, o que gera distorções no financiamento das políticas públicas, na medida em que municípios com restos a pagar mais elevados possuem maiores pressões sobre seu planejamento, e os municípios com maior espaço fiscal (diferença entre as receitas e os valores comprometidos com obrigações) conseguem ter maior liberdade na definição de seus programas de governo.

Os municípios apresentaram resultados bem diferentes em relação à variação do controle legislativo sobre o orçamento entre os anos de 2011 e 2015. Os dados mostram que o percentual autorizado pelo legislativo para alterações no orçamento permaneceu o mesmo em 345 municípios (53,6%), aumentou em 195 (30,3%) e diminuiu em 104 (16,1%). Ou seja, em 70% dos municípios não houve aumento no controle, o que demonstra que a flexibilização nas alterações posteriores do orçamento não têm sido uma preocupação para o legislativo municipal.

A variação das receitas cujo controle não pertence aos municípios foi baixa entre 2011 e 2015, em torno de 2%. As receitas não controláveis indicam a proporção de recursos financeiros que os municípios não fazem gestão, e não possuem, dessa forma, margem para aumento decorrente de mudanças em regras locais, o que permitiria aumento em seu espaço fiscal. Indica ainda a proporção de dependência de recursos financeiros frente ao Governo Federal e Estadual, e os dados mostram a existência de uma variação entre 29% e 92% no ano

de 2015, o que demonstra a grande variação existente na dependência de transferências. Presume-se que quanto maior a dependência de transferências financeiras, maior será a incerteza em momentos de crise na economia, visto que as ações tomadas localmente têm efeito sobre uma pequena proporção dos recursos financeiros.

Para analisar as informações de planejamento de resultados, a Tabela 17 apresenta o panorama atual do uso dos indicadores e metas pelos municípios. Os dados mostram a existência de metas 'inconsistentes' ou com sinais de *decoupling* em 26% dos indicadores contra 37% das ações.

Tabela 17 – Informações de programas e ações para prefeituras de São Paulo

Variável	**Amostra (n=639)**				
	N	**Média**	**Desv. Pad.**	**Mín.**	**Máx.**
Metas por ação (média de todas as ações)	639	1,31	0,65	1	9,13
Programas finalísticos 2015 (%)	643	0,71	0,15	0,11	0.95
Ações finalísticas 2015 (%)	643	0,76	0,09	0,38	0.96
Indicadores com sinais de *decoupling* 2015 (%)	639	26	27	0	1
Ações com sinais de *decoupling* 2015 (%)	640	37	28	0	1
Programas sem conteúdo informacional em 2015 (%)	408	17	24	1	1
Metas por programa em 2011 (média)	20.741	3,7	6,3	1	350
Metas por programa em 2015 (média)	18.975	3,7	4,9	1	119
Indicadores por programa em 2011 (média)	20.773	2,1	2,9	1	124
Indicadores por programa em 2015 (média)	18.907	2,2	4,7	1	282

Fonte: elaborada pelo autor.
Nota: (1) somente prefeituras. (2) o *decoupling* representa a proporção de metas físicas das ações e indicadores dos programas governamentais que estão com meta informada zerada ou inconsistente no orçamento. (3) A elaboração dos programas sem conteúdo informacional foi realizada considerando que tanto os indicadores que o compõe quanto as ações possuem *decoupling* total.

O orçamento dos municípios em 2015 estava estruturado em média com 2,2 indicadores a cada programa, proporção praticamente inalterada em relação à 2011. As ações possuíam 1,28 metas por ação no ano de 2011, subindo para 1,31 em 2015. Os indicadores estão associados a entregas de *outcomes*, e as metas estão associadas aos *outputs* intermediários e finais. O número de metas por ação menor que o indicador pode decorrer de influência do *layout* do sistema de prestação de contas do Tribunal de Contas, que exige a associação de ao menos uma meta por ação.

A tabela mostra que no ano de 2015, em torno de 17% dos programas das prefeituras do estado não possuíam qualquer conteúdo informacional. Esse levantamento considerou programas e ações em que 100% dos seus indicadores e 100% das metas das ações do mesmo programa apresentavam *decoupling*. Em outras palavras, para esses casos, as informações de

resultados não fazem sentido, por não permitirem identificar qual é a meta de fato. Para esses casos, o orçamento ainda está na lógica anterior, em que os programas eram utilizados apenas para agrupar as ações e receber as alocações de créditos do orçamento, sem que nenhuma meta ou indicador tenha função de planejamento.

Propõe-se duas explicações principais para o baixo número de indicadores e metas. A primeira relaciona-se às dificuldades no estabelecimento de medidas de performance no orçamento de resultados pelos municípios, que tem sido apontada como uma das maiores dificuldades no processo de adoção do PBB pelos países (MELKERS; WILLOUGHBY, 2001), e é a peça fundamental para alcançar sua implantação (BLEYEN; LOMBAERT; BOUCKAERT, 2014). Por outro lado, a segunda explicação seria de que essa é uma evidência de uma baixa percepção da necessidade de se efetuar um planejamento por resultados, mantendo-se na lógica anterior de estimação orçamentária.

Metas e indicadores duplicados e inconsistentes

Os municípios transmitiram ao Tribunal de Contas do Estado de São Paulo informações referentes às metas e indicadores, tanto do que foi planejado, quanto de sua execução ao final do período. Analisando ambas as informações, observa-se problemas e falhas em indicadores e metas, chegando a tornar questionável a própria validade do planejamento de resultado existente nos municípios. Este cenário praticamente não se alterou de 2011 para 2015.

Uma das falhas observadas foi a ocorrência de metas e indicadores *zerados ou inconsistentes*. Para definir uma unidade de medida ou um indicador como inconsistente, a pesquisa utilizou um dicionário de dados (Apêndice C), que considerou metas e indicadores com textos que não possuem conteúdo informacional, tais como “.”, “XX”; “Meta”; “NAO INFORMADO”, “NAO HA NECESSIDADE”, como sendo uma inconsistência utilizada com a intenção de transmitir dados ao Tribunal de Contas sem que a informação esteja em branco.

A Tabela 18 apresenta a proporção de metas ou indicadores que estão zerados ou inconsistentes para diversos tipos de órgãos municipais. As inconsistências ocorrem tanto para a meta prevista quanto para a realizada. A inserção de informações no planejamento sem quantificação mínima pode representar seu uso apenas para cumprimento de prazo (apenas para *compliance* à legislação), e a sua proporção elevada pode indicar que a coerção sobre essa informação não tem sido realizada.

Tabela 18 - Metas e indicadores inconsistentes ou zerados em 2015 para prefeituras de São Paulo

	Meta zerada		Com textos inconsistentes	
Órgão	**Prevista**	**Realizada**	**Na unid. de medida**	**Nº indicadores**
Autarquia	24,8 (-0.1%)	32,1 (-0.3%)	18,5 (-0.3%)	14,2 (-0.2%)
Câmara Municipal	18 (0%)	23,2 (0%)	10,7 (-0.4%)	9,4 (0%)
Empresa Pública	45,7 (0.3%)	51,4 (0.3%)	37,1 (0.1%)	31,4 (0%)
Fundação	37,7 (0.8%)	37,9 (0.6%)	16,9 (0.1%)	16,6 (0.1%)
Prefeitura	16,6 (1.1%)	27,1 (1.2%)	5,5 (-0.7%)	31 (0.1%)

Fonte: elaborada pelo autor

Notas: (1) Meta zerada: metas inseridas no orçamento, sem informação quantitativa associada. (2) Textos inconsistentes: descrição da unidade de medida ou indicador sem conteúdo informacional, como "não informado" ou "####, ou "Em apuração". (3) Os números representam a média apurada em 2015, e entre parênteses a variação entre 2011 e 2015.

A baixa coerção se observa ao analisar a baixa variação entre os dois exercícios, tanto para a inconsistência quanto para as informações zeradas entre os dois períodos analisados, no qual o caso mais crítico foi dos indicadores, que apresenta 31% de inconsistências, e sem que o cenário tenha se alterado entre os dois exercícios.

A baixa variação pode indicar falta de acompanhamento do controle externo e também do controle social. Como todos os instrumentos de planejamento são aprovados formalmente pelo Legislativo, a existência dessa proporção de metas e indicadores inconsistentes e zerados pode indicar ainda uma falta de controle legislativo, que não tem dado a devida atenção a essa informação. Os instrumentos de planejamento têm sido aprovados pelo Legislativo, mesmo com inconsistências nas metas e indicadores. Esses resultados podem indicar que os controles têm operado ainda na lógica orçamentária tradicional, com foco nas estimações de receitas e despesas.

Outra falha identificada no planejamento foi a *duplicidade de informações* entre os dois exercícios analisados. Considerando-se que o planejamento de resultados deve ser composto por um conteúdo informacional válido, cujas informações de metas e indicadores devem ser específicas, mensuráveis, atingíveis, relevantes, e alcançáveis no tempo que foi programado (modelo SMART) (ANAO, 2004; MPOG, 2010), a existência de informações exatamente iguais entre dois períodos (2011 e 2015) que estão inseridos em ciclos orçamentários (PPAs) diferentes, pode indicar duplicação deliberada de informações de metas para o próximo ciclo de planejamento (

Tabela *19*).

A análise da existência de duplicidade no planejamento foi realizada comparando-se a estrutura funcional-programática *completa* de 2011 em relação à utilizada em 2015: "órgão", "unidade", "unidade executora", "programa", "função", "subfunção", "ação (projeto/atividade)"; "unidade de medida"; "indicador" e "meta", sendo esses últimos o texto e

a quantidade da meta alocada. Para os casos em que todas as informações eram iguais, o atributo de duplicidade foi atribuído.

Tabela 19 - Ações com metas duplicadas no PPA 2014-2017 por órgãos municipais de São Paulo

Órgão	Ações duplicadas (%)					Ações duplicadas com meta zerada (%)				
	N	Média	Desv	Max	Min	N	Média	Desv	Max	Min
Autarquias	32	37,8	33,7	100	1,3	32	44	43,3	100	2,0
Câmaras Municipais	122	54,2	31,4	100	9,1	122	58,4	31,4	100	9,1
Fundações	16	45,2	31,4	100	5,0	16	35,2	27,7	100	5,0
Prefeituras	227	17,3	20,9	87,5	0,4	227	16,5	20,0	84	0,4

Fonte: elaborada pelo autor
Nota: n - número de casos de órgãos onde existe a presença de ações duplicadas entre os exercícios de 2011 e 2015, que estão em ciclos de PPA diferentes. As estatísticas referem-se à proporção de ações duplicadas em relação ao total de ações.

Esses casos de ações ou indicadores de programas exatamente iguais entre os dois exercícios, inclusive com o número da meta associado, e repetindo até os mesmos erros de português e espaços entre caracteres, pode indicar a existência de funcionalidade automatizada de transferência de dados entre os dois ciclos do PPA (cópia e cola).

O problema com a existência de metas duplicadas é que como o planejamento deve ser desenvolvido baseado em informações da sociedade e do ambiente (POLLITT; BOUCKAERT, 2011, p.16), partindo-se de um diagnóstico que se quer mudar, para a partir daí definirem-se os programas e as ações a serem desenvolvidos procurando-se alcançar os resultados (COSTA; CASTANHAR, 2005), as informações que já compuseram um planejamento anterior referem-se ao diagnóstico daquela época, que não deve mais ser o real quatro anos depois.

Adicionalmente, foram encontradas ações que além de duplicadas, apresentavam metas zeradas, ou seja, toda a informação da estrutura do planejamento foi duplicada, e como a meta estava zerada em 2011, assim permaneceu em 2015. Além de demonstrar que isso é um indicativo de duplicação deliberada de informações para o próximo PPA, demonstra que essa ação já não possuía conteúdo informacional no período anterior, e ainda assim foi duplicada. Isso serve como mais uma evidência da falta de coerção nesse tipo de informação, pois as metas zeradas foram acessadas de informações do TCE-SP.

Ao analisar as duplicidades no planejamento das ações pela sua natureza, separando-as em ações finalísticas e não finalísticas, observa-se que o fenômeno de duplicação das informações ocorre em ambos os casos, não estando associado com a natureza da ação, porém a duplicação foi maior para as ações não finalísticas (Tabela 20).

A segregação entre finalísticas e não finalísticas foi efetuada para separar as ações relacionadas às áreas de educação, saúde e assistência social, que são diretamente relacionadas às entregas de serviços à sociedade, e que possuem suas políticas públicas coordenadas nacionalmente pelos seus respectivos ministérios. As demais ações foram consideradas como não finalísticas.

Tabela 20 - Ações finalísticas *versus* não finalísticas duplicadas por órgãos municipais de São Paulo

Órgãos	**Ações finalísticas duplicadas**					**Ações não finalísticas duplicadas**				
	N	**Média**	**Desv.**	**Max**	**Min**	**N**	**Média**	**Desv.**	**Max**	**Min**
Autarquias	10	46,0	35,2	100	0	12	67,8	26,2	100	26,7
Fundações	12	55,0	41,4	100	0	1	100	0	100	100
Prefeituras	165	20,9	22,7	93,3	0,4	131	39,9	28,8	100	1,6

Fonte: elaborada pelo autor
Notas: (1) N - número de casos de órgãos onde existe a presença de ações duplicadas comparando-se os orçamentos de 2011 e 2015, que estão em ciclos de PPA diferentes. As estatísticas referem-se à proporção de ações duplicadas em relação ao total de ações. (2) Ações finalísticas são ações governamentais no orçamento que se relacionam às áreas de educação, saúde e assistência social. (3) As Câmaras Municipais não estão apresentadas, pois as ações consideradas como finalísticas foram as pertencentes às funções Saúde, Educação e Assistência Social.

Esperava-se um maior detalhamento das informações das ações finalísticas, em virtude da existência de uma coordenação dos Ministérios sobre o desenvolvimento das políticas públicas das suas respectivas secretarias municipais. Porém, da mesma forma como foi encontrado no estudo de caso, o planejamento desenvolvido e informado pelas secretarias finalísticas aos respectivos ministérios praticamente não é utilizado no planejamento orçamentário do município (PPA, LDO e LOA), o que pode explicar a não existência de diferenças entre essas áreas.

Utilizando-se para os indicadores dos programas a mesma metodologia para apuração das duplicidades utilizada nas metas, verifica-se que o cenário da estrutura de planejamento das metas também se repete, porém com uma utilização ainda mais elevada de duplicação. Em todos os tipos de órgãos foram encontrados casos em que houve a duplicação de 100% dos indicadores entre os PPAs, e a existência de indicadores duplicados zerados é encontrada, com as mesmas características encontradas nas ações (Tabela 21).

Tabela 21 - Indicadores dos programas duplicados no PPA 2014-2017 por órgãos municipais de São Paulo

Órgão	**Indicadores duplicados**					**Indicadores duplicados com meta zerada**				
	N	**Média**	**Desv.**	**Max**	**Min**	**N**	**Média**	**Desv**	**Max**	**Min**
Autarquias	36	43,5	32,6	100	4,5	25	28,4	39,8	100	0
Câmaras Municipais	128	71,2	31,9	100	0	36	52,2	42,3	100	0
Fundações	17	56,6	35,2	100	0	11	54,8	47,3	100	0
Prefeituras	285	25,9	28,3	100	0,5	198	11,3	24,9	100	0

Fonte: elaborada pelo autor
Nota: n - número de casos de órgãos onde existe a presença de ações duplicadas entre os PPAs de 2011 e 2015. As estatísticas referem-se à proporção de ações duplicadas em relação ao total de ações.

Informações estruturais dos municípios

A Tabela 22 apresenta informações estruturais sobre as prefeituras dos municípios de São Paulo, referente a setores que estão diretamente ligados à gestão e geração de informações para o planejamento. Segundo dados do IBGE de 2015, a consultoria contábil/financeira (IBGE, 2015a) está presente em 71% das prefeituras do país, enquanto em Estado de São Paulo a presença de assessoria contábil/financeira ocorre em 58% dos casos, sendo mais frequente nos municípios de menor porte.

Tabela 22 - Estrutura das prefeituras dos municípios do Estado de São Paulo por porte

Porte	Controle Interno (%)	Consultoria contábil financeira (%)	Contador efetivo (%)	Equipe de Planejamento (%)
<=5.000 habitantes (n=240)	70	66	70	39
<=20.000 habitantes (n=158)	68	60	74	43
<=200.000 habitantes (n=208)	73	53	81	60
>200.000 habitantes (n=38)	66	39	95	95
Total (n=641)	70	58	76	51

Fonte: Elaborada pelo autor, a partir de: dados de assessoria (IBGE 2015); contador efetivo (IEGM, 2014); equipe de planejamento (IEGM, 2014)
Nota: os números representam os percentuais de existência das estruturas para os municípios de São Paulo.

A existência de sistemas de controle interno foi declarada como existente por 70% dos municípios do Estado de São Paulo em 2014. Esse número pode estar associado com preocupações dos entes nas consequências de uma resposta negativa ao Tribunal de Contas, visto que esse item passou a ser incluído como uma das causas para reprovação de contas, com possibilidade de geração de multas para os gestores[62]. Fato interessante no resultado sobre controle interno é a falta de relação com o porte, visto que até os municípios abaixo de 5.000 habitantes declararam possuir tal controle implementado.

Ressalta-se que a existência de sistema de controle interno é uma das fontes organizadoras e geradoras de informação para a elaboração do planejamento dos entes, como mostra o caso do Governo Federal (OLIVIERI, 2010).

A presença de equipes dedicadas para o acompanhamento dos instrumentos de planejamento (PPA, LDO e LOA) possui uma relação direta com o porte: quanto menor o município, menor é a existência de equipes de planejamento. Esse resultado está de acordo com Azevedo e Aquino (2016), que mostraram que o planejamento em 91% dos pequenos

[62] Exemplo de aplicação de multa e reprovação de contas pela falta de controle interno: TC-002205/026/08

municípios do Estado de São Paulo é elaborado pelo próprio contador do ente, centralizado na Secretaria da Fazenda, sem equipes de planejamento.

A existência de contador efetivo nas prefeituras dos municípios do estado de São Paulo é maior que a média nacional. Pesquisa da CNM mostra que apenas 57% dos municípios do país possuíam contador efetivo em 2015 (JACOB; SANTOS, 2015). Essa informação é relevante para a discussão de planejamento, visto que em muitos municípios são os contadores das prefeituras que elaboram o planejamento (AZEVEDO; AQUINO, 2016).

Comparando-se as informações estruturais dos municípios de São Paulo da tabela anterior com os resultados apurados pelo TCE-SP sobre o resultado físico alcançado para as metas das ações em relação aos recursos empregados (Tabela 23), conclui-se que o porte não tem relação com melhores resultados nos elementos de planejamento, pois os municípios maiores tiveram os maiores erros no estabelecimento de suas metas, com a maioria (54%) apresentando acima de 40% de distorção.

Tabela 23 - Resultado físico alcançado pelas metas das ações e os recursos financeiros utilizados, por porte dos municípios do Estado de São Paulo

Porte	**Até 20%**	**Entre 21% e 39%**	**Acima de 40%**	**Prejudicado**
> 200.000 habitantes (n=39)	10	15	**54**	21
<= 200.000 habitantes (n = 208)	23	**25**	51	1
<= 20.000 habitantes (n= 241)	34	21	42	2
<=5.000 habitantes (n = 156)	**49**	24	26	1
Total (n = 644)	33	23	42	3

Fonte: tabela elaborada pelo autor, a partir dos dados do TCE-SP (2015a)
Nota: (1) Os números representam a distorção entre as metas das ações comparadas aos recursos financeiros empregados. (2) O cálculo apresenta o valor alcançado de cada uma das ações, dividindo-se o valor da meta física realizada pelo valor estipulado inicialmente no planejamento; e o quanto dos recursos disponibilizados foram utilizados, dividindo-se o valor liquidado pelo valor fixado atualizado. (3) A coluna 'prejudicado' indica os dados com problemas na mensuração.

Como colocado por Johansson e Siverbo (2009), as organizações maiores possuem maior complexidade de gerenciamento, e devido ao aumento na complexidade da gestão, é mais provável para um município maior empregar especialistas e pessoas com mais capacitação, e ainda, aumenta a probabilidade de retenção de empregados. Adicionalmente, possuem redes de comunicação e de infraestrutura mais desenvolvida. Devido à existência desses recursos, possuem probabilidade maior de adoção de novas práticas, com as de contabilidade. Porém os resultados não confirmam isso. Os dados do IEGM do TCE-SP apresentam que o município com maior porte não tem um planejamento de resultados com melhores indicadores e metas.

Isso pode indicar que a estrutura de pessoal está sendo utilizada para atuar na lógica orçamentária tradicional, e os recursos humanos não têm sido direcionados às atividades de

planejamento por resultados, o que reforça os resultados encontrados no caso, de que ter estrutura de pessoal não tem importado para a melhoria no planejamento.

Análise do cenário econômico dos municípios

As receitas dos municípios passaram por um período de crescimento até meados de 2013, acompanhadas pelo período de crescimento geral da economia do país. Após esse período, com a desaceleração da economia e queda do variação do PIB (SILVA, 2016), aliado à forte queda dos preços de *commodities* como os preços do petróleo (CONOF-CONORF, 2015b), como consequência houve uma queda nas receitas públicas em geral, e queda nas transferências para os municípios.

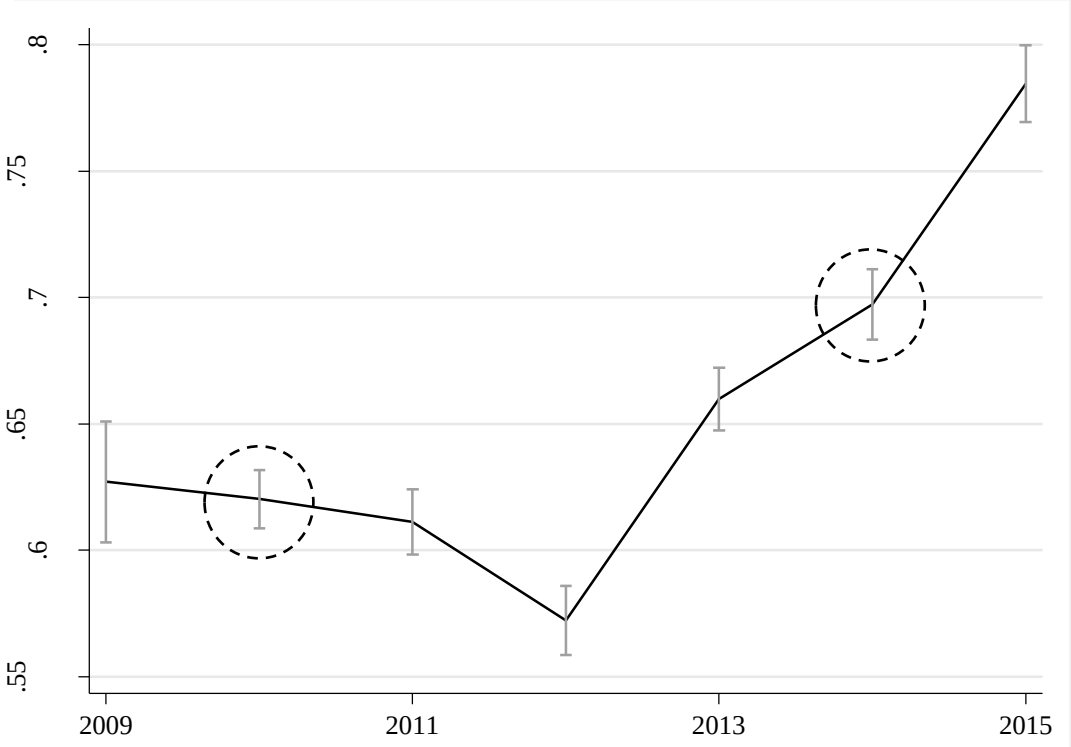
A desaceleração da economia trouxe reflexos ainda mais significativos para os municípios, que tem boa parte de suas fontes de receitas atreladas às transferências do Governo Federal e Estadual (SAKURAI, 2014), cuja origem depende diretamente do consumo (SILVA, 2016).

O cenário econômico dos municípios (Figura 5) no período analisado foi de queda das receitas de transferências financeiras. De outro lado, houve crescimento nos gastos nas despesas liquidadas com pessoal, que atingiu seu ponto máximo no ano de 2014, tendo ocorrido tanto por meio de aumentos legalmente estabelecidos em leis pelos entes, quanto pela expansão deliberada, pelo crescimento do número de servidores[63].

Comparando-se os exercícios de 2010 e 2014, que são os exercícios nos quais os orçamentos analisados no presente estudo foram elaborados, verifica-se a existência de ambientes completamente diferentes. O orçamento para 2011, elaborado em 2010, pauta-se em um ambiente de otimismo, com expectativas favoráveis de crescimento do PIB de 5,5%, aumento de crédito à pessoa física; aumento da massa salarial; recuperação dos investimentos e queda da dívida pública (CONOF-CONORF, 2010). Já em 2014, ano de elaboração do orçamento para 2015, o país encontrava-se em uma recessão técnica, já que por dois trimestres consecutivos havia enfrentado queda do PIB, com indicações de que o país teria crescimento menor que a média mundial, aliado a informações sobre recuo na produção industrial de 3,6%, diminuição no crédito e aumento na inadimplência (CONOF-CONORF, 2014).

[63] O IBGE (2014) apresentou o crescimento da proporção de 2,2% de servidores no país em relação à população no ano de 2001 para 3,2% no ano de 2014.

Figura 5 – Despesas com pessoal em relação à receita não controlável



Notas: (1) A receita não controlável refere-se a soma de FPM, ICMS, IPVA, FUNDEB, Transferências de Recursos Naturais. (2) As despesas de pessoal referem-se às despesas liquidadas. (3) valores médios para 619 municípios do Estado de São Paulo; (4) As linhas verticais correspondem à dispersão de dois quartis. (5) os anos de 2010 e 2014 circulados referem-se aos exercícios de elaboração do planejamento analisado nos testes da tese, e foram marcados para evidenciar a pressão que os municípios possuíam em cada exercício.

A queda nas receitas de transferências traz reflexos diretos aos municípios, sobretudo para os possuem maior dependência das receitas de transferências, visto que boa parte dos gastos de custeio não podem ser gerenciados, pois tratam-se de gastos comprometidos legalmente, e cujo crescimento vegetativo ocorre mesmo sem ação do gestor, em decorrência das leis.

8.3. Variáveis e modelos testados

Construção da variável decoupling

Entende-se o artefato gerencial planejamento por resultados (*performance-based budget* - PBB) como sendo um construto formativo, como apresentado por Bisbe et al (2007), que o definem como uma criação teórica que deve ser definida em termos conceituais, um elemento não observável, ancorado em uma realidade esta sim observável por meio de indicadores de significados.

Nessa definição de construto formativo, um conjunto de indicadores é utilizado para descrevê-lo. O construto *planejamento por resultados* em questão é composto pelos elementos formativos apresentados na Tabela 24. Considera-se que os programas e ações que não possuem pelo menos um dos elementos apresentados não caracterizam um PBB. Para um programa ser parte de um 'planejamento por resultados' ele deve possuir todas as características do construto.

Tabela 24 - Elementos do construto formativo planejamento de resultados

Elementos		**Forma de análise do construto**
Programas	**Ações**	Foram considerados como inconsistentes os indicadores dos programas e metas das ações que:
a) Indicadores mensuráveis	a) Metas físicas mensuráveis	i) possuíam textos inconsistentes ou sem conteúdo informacional nos campos "unidade de medida" e "descrição do indicador" (Apêndice C).
b) Indicadores quantificáveis	b) Metas físicas quantificáveis	ii) possuíam metas zeradas, seja na previsão do indicador ou meta, quanto na sua execução.
c) Objetivo financeiro mensurável suficiente	c) Meta financeira suficiente	iii) possuíam valor simbólico alocado no orçamento, com valores entre 0,00 e R$ 1.000.

Fonte: Elaborada pelo autor com base no conceito formativo de Bisbe et al (2007).

A partir do conceito de construto formativo, as ações e programas que constavam no planejamento dos exercícios de 2011 e 2015 que não possuíam *todos* os elementos do planejamento de resultados foram considerados como insuficientes ao uso funcional de um PBB. Ou seja, decorrem de um planejamento realizado apenas para fins cerimoniais, para atender à legislação (*compliance*) e assim legitimar a atual administração e evitar punições, sem que esse fosse utilizado para um real acompanhamento das metas estimadas. Dessa forma tais práticas são realizadas descoladas das práticas rotineiras, indicadores e metas são preparados para envio para o Tribunal de Contas, mas não altera a forma como o orçamento é preparado, ocorrendo descolando ou *decoupling*. De outro lado, as ações e programas que possuíam todos os elementos, foram considerados como tendo conteúdo informacional para o planejamento.

A iniciativa de uso cerimonial, que gera a adoção cerimonial descolada da prática (*decoupling*), é adotado pelos municípios pela proeminência de uma lógica orçamentária institucionalizada de gestão orçamentária que aloca recursos a funções de governo sem objetivo de avaliação de eficiência da política, lógica de orçamento por *input*. Sendo esta lógica a dominante, as novas regras implícitas no planejamento por resultados (ex. decisão e monitoramento da eficiência por programa), não é assimilada. Contudo, a existência de pressões contraditórias (BOXENBAUM; JONSSON, 2008) força os atores a incorrer em adoção cerimonial para atender uma das partes, ao mesmo tempo que preservam a prática cotidiana (*decoupling*).

Nesse caso, a intenção dos municípios foi enviar os dados para o Tribunal de Contas apenas para fins de conformidade na prestação de contas, pois havia a necessidade de busca por legitimação por parte dos atores envolvidos no planejamento dos entes, além das próprias entidades procurarem se legitimar frente ao Tribunal de Contas. Como o conteúdo informacional para essas metas e indicadores é baixo ou reduzido (pelos valores e escala pouco informativos), esses não podem ser caracterizados como tendo sido criados para planejamento.

Foram construídas duas variáveis para captação do nível de *decoupling* no PBB de cada município. A primeira capta sinais de *decoupling* nos indicadores dos programas, a segunda os sinais de *decoupling* nas metas das ações. Os elementos utilizados para a análise estão apresentados na Tabela 25.

Tabela 25 – Sinais de *decoupling* no planejamento dos municípios

Tipo de sinal de *decoupling*	Descrição do contexto	Domínio
Meta ou objetivos previstos zerados	Metas previstas (em ações) ou objetivos (de indicadores) igual a zero ou em branco. O planejamento de resultados pressupõe que haja mensuração do resultado planejado.	0 – valores diferentes de zero 1 – valores zerados
Meta realizada ou objetivo alcançado zerados	Ações com metas executadas, ou indicadores com objetivos alcançados iguais a zero, sem justificativa ou com justificativa inconsistente, de acordo com o dicionário adotado (Apêndice B)	0 – valores diferentes de zero 1 – valores zerados
Meta ou objetivo inconsistentes	Metas ou objetivos com textos inconsistentes, tanto na descrição como na unidade de medida conforme dicionário adotado (Apêndice B).	0 - consistente 1 – inconsistente
Metas associadas a ações, ou objetivo de indicadores com dotação simbólica	Ações ou Programas com dotação orçamentária com valores entre $ 0 e $ 1000. Valores que não permitem a execução de uma ação, projeto ou programa.	0 - valor informado 1 - valor simbólico

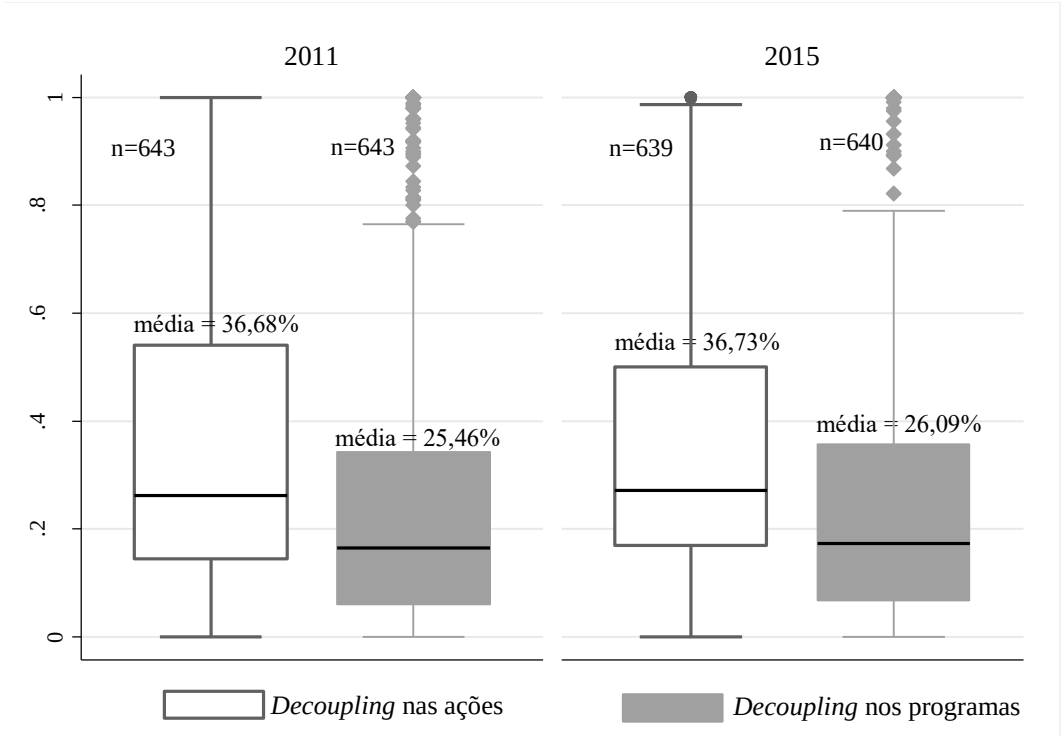
Fonte: Elaborada pelo autor.

Para cada uma das ações e dos programas nos anos de 2011 e 2015 dos municípios que foram transmitidos ao Tribunal de Contas de São Paulo, foi observada a presença de tais sinais.

A análise envolveu 153.860 registros para as ações e 83.935 registros para os programas, considerando apenas os dados das Prefeituras Municipais.

Foi apurado que em média as prefeituras apresentam 36,7% de ações com algum sinal de uso cerimonial (*decoupling*) e 26% para os programas com existência de casos extremos de municípios com 100% de programas e ações com sinais de *decoupling*, o que representaria ausência total de planejamento de resultados. No outro extremo, são encontrados municípios com 0%, que representaria um grande potencial de uso informacional de indicadores e metas para avaliação dos programas e ações, consequentemente menor chance de ser apenas cerimonial o PBB (Figura 6).

Figura 6 – Ações e programas com sinais de *decoupling* no planejamento dos municípios



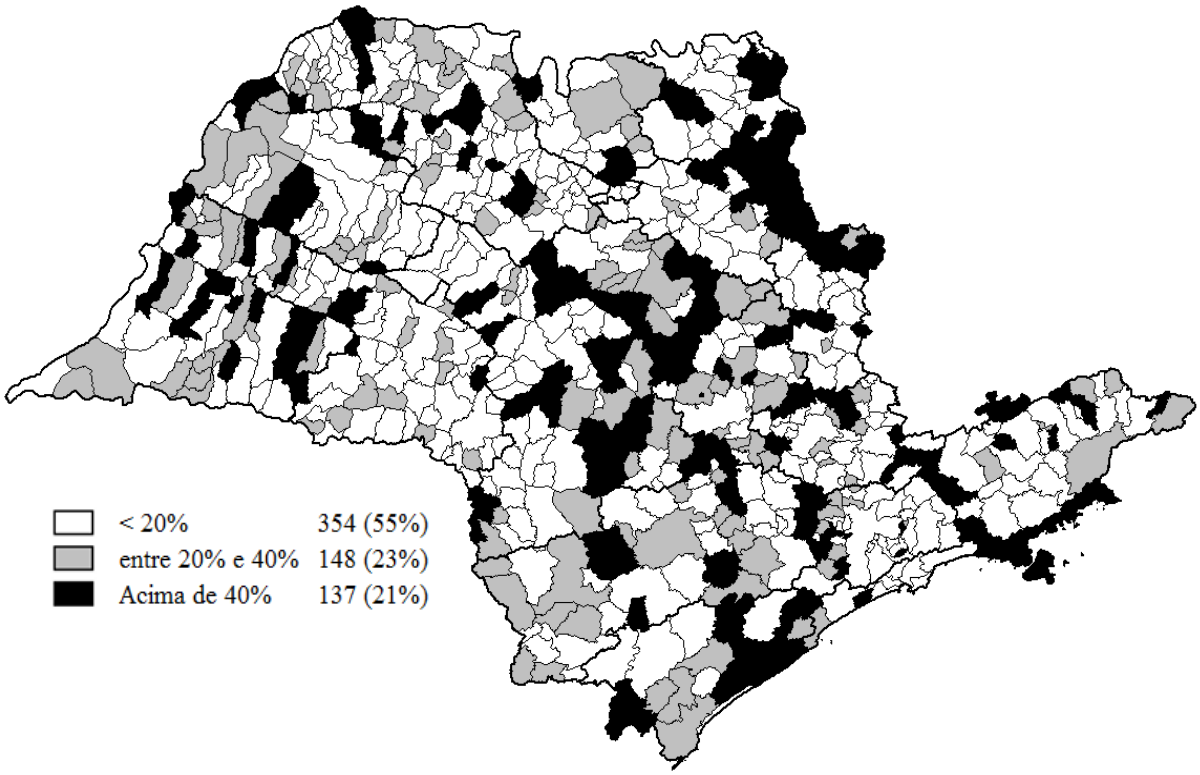
Fonte: elaborada pelo autor.
Nota: o *decoupling* representa a proporção de metas físicas das ações e indicadores dos programas governamentais que estão com meta informada zerada ou inconsistente no orçamento.

Praticamente não houve variação de *decoupling* na média entre os dois exercícios entre 2011 e 2015, seja para as ações ou para os programas (Figura 6). Alguns municípios mostraram melhoria no planejamento, e outros pioraram, não existindo um padrão de mudança, que poderia decorrer da coerção oferecida pelo Tribunal de Contas. Também é possível verificar que os sinais de *decoupling* nas metas das ações é maior do que dos indicadores dos programas, o que

pode estar associado às naturezas dessas informações, e indicar uma maior dificuldade no planejamento das metas associadas aos *outputs* diretos das ações.

Analisando a ocorrência de *decoupling* nos programas nos municípios de São Paulo no ano de 2015 por regiões verifica-se que a existência de municípios com resultados superiores a 40% (a faixa mais alta) é encontrada em todas as regiões, e com a existência de algumas concentrações de regiões com resultados abaixo de 20%, sobretudo na parte central da região sudoeste do Estado (Figura 7).

Figura 7 - *Decoupling* médio no programa dos municípios do Estado de São Paulo no ano de 2015

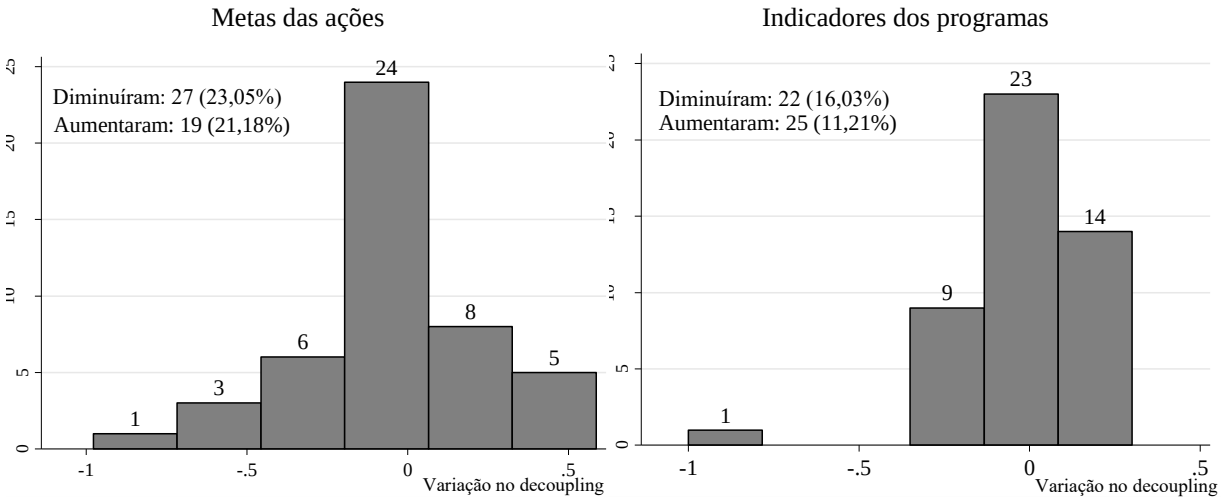


Fonte: elaborada pelo autor
Nota: o *decoupling* representa a proporção de metas físicas das ações e indicadores dos programas governamentais que estão com meta informada zerada ou inconsistente no orçamento

Como o Tribunal de Contas é o mesmo para todos os municípios do Estado, com a existência do mesmo tipo de fiscalização informatizada, os resultados regionais podem estar associados à presença de consultorias externas ou de empresas de sistemas de informação para municípios, que podem exercer influências miméticas regionalizadas na adoção de novas práticas.

O prefeito parece não surtir efeito no planejamento de resultado dos municípios. Não foram encontradas diferenças de *decoupling* entre os municípios cujos prefeitos foram reeleitos em 2012, comparando-se com os demais municípios (Figura 8).

Figura 8 – Variação do *decoupling* – municípios com prefeitos reeleitos



Fonte: elaborado pelo autor.
Nota: os números representam as frequências dos municípios para cada classe de variação.

A confirmação da falta de influência dos prefeitos reeleitos se deu através da realização de teste de média, onde verificou-se não existem diferenças no *decoupling* apurado entre os municípios que tiveram reeleição para prefeito e os que não foram reeleitos[64].

Apresentação dos modelos

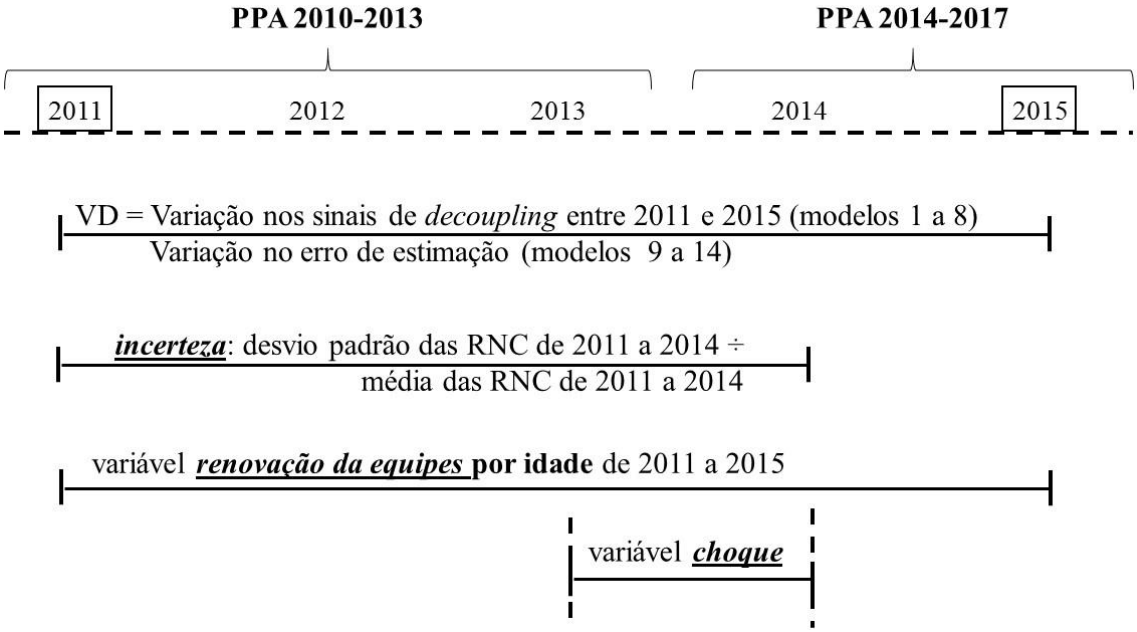
A análise estatística efetuada considerou as variações no planejamento de resultados por meio de testes dos elementos de PBB entre o exercício de 2011 e exercício de 2015 para todos os municípios do Estado de São Paulo.

Ambos os exercícios analisados pertencem a ciclos diferentes de PPA, e ambos estão situados após o período de automatização da coleta de dados pelo TCE-SP, e, portanto, não tiveram variação na coerção oferecida pelo TCE-SP entre eles (ver Azevedo e Aquino (2016) para discussão da evolução do planejamento de resultados no estado). Da mesma forma, como todos os casos de municípios analisados pertencem ao Estado de São Paulo, e não foram considerados na análise os resultados da Capital do Estado, não houve variação no nível de coerção[65] exercido entre os municípios.

[64] Resultados dos testes, utilizando significância de 5%: *Mann-Whitney test*: 0,3693 (indicadores) 0,8528 (ações).
[65] No modelo de regressão desenvolvido, foram utilizadas variáveis *dummies* que representavam as 26 unidades de fiscalização do Tribunal de Contas do Estado, com a intenção de captar o nível de coerção existente entre a

Para testar as hipóteses sobre os resultados de PBB foram estimados oito modelos de regressão linear, cuja variável explicada (dependente) utilizada foi a variação nos sinais de *decoupling* entre os anos de 2011 e 2015 (modelos de 1 a 8), a partir da janela de oportunidade aberta por efeitos como o *choque exógeno* captado pela incerteza nas transferências financeiras, conjugado com a *renovação das equipes*. Como testes adicionais, foram estimados seis modelos de regressão linear (modelos 9 a 14) para verificar a influência das mesmas variáveis dependentes sobre a estimação orçamentária, ligada à lógica orçamentária dominante por *inputs* (Figura 9).

Figura 9 - Período analisados e variáveis testadas



Fonte: elaborada pelo autor
Nota: a figura apresenta os períodos analisados nas regressões (2011 e 2015), assim como as variáveis dependentes utilizadas nos modelos (variação de *decoupling* e variação no erro na estimação), assim como os períodos das variáveis independentes de incerteza e renovação das equipes.

A tese utiliza uma hipótese na qual a adoção de uma nova lógica institucional, que atua de forma conflitante com a lógica dominante, pode ser influenciada pela ocorrência de choques externos e de chegada de novas pessoas na organização que ainda não foram influenciadas, institucionalizadas (*embedded*) na lógica dominante.

Os 14 modelos de regressão linear estimados estão apresentados na Tabela 26 que separa os modelos em dois grupos. O primeiro grupo refere-se às estimações com a lógica do

unidade fiscalizadora e o município, porém essa variável foi retirada do modelo, pois apresentou alta multicolinearidade nos modelos pelo teste VIF, conforme teste de Gujarati e Porter (2008, p.348).

planejamento de resultados, e o segundo grupo refere-se às estimações com a lógica de orçamento tradicional, com foco nas estimações de receitas e despesas (lógica de *inputs*).

Tabela 26 - Modelos de regressão estimados

Variável dependente	Modelos
Lógica de planejamento por resultados (PBB) – modelos de 1 a 8	
Variação no *decoupling* dos programas entre 2011 e 2015	**1** Diminuição **2** Aumento
Variação no *decoupling* das ações entre 2011 e 2015	**3** Diminuição **4** Aumento
Variação no *decoupling* das ações finalísticas entre 2011 e 2015	**5** Diminuição **6** Aumento
Variação no *decoupling* das ações não finalísticas entre 2011 e 2015	**7** Diminuição **8** Aumento
Lógica de orçamento por inputs (IBB) – modelos de 9 a 14	
Variação do erro da estimação de pessoal entre 2011 e 2015	**9** Com subestimação em 2015 **10** Com superestimação em 2015
Variação do erro da estimação de receita tributária entre 2011 e 2015	**11** Com subestimação em 2015 **12** Com superestimação em 2015
Variação do erro da estimação de outras despesas correntes entre 2011 e 2015	**13** Com subestimação em 2015 **14** Com superestimação em 2015

Fonte: elaborada pelo autor

Para todos os modelos foram realizados testes de multicolinearidade, por meio da análise da estatística VIF (GUJARATI; PORTER, 2008, p.348) e pela análise das correlações entre as variáveis, que culminou na eliminação de algumas variáveis, que apresentam correlações superiores a 0,5. Como o teste de *Breush-Pagan-Godfrey* apresentou presença da heterocedasticidade, os modelos foram executados com a correção Robusta de White.

Os modelos foram assim estimados:

$$Y_i = \beta_0 + \beta_1 \boldsymbol{choque\ e\ variação\ das\ equipes}_i + \beta_2 Controles_{\boldsymbol{ancoragem}_i} + \beta_3 Controles_{\boldsymbol{fiscal}_i} + \beta_4 Controles_{\boldsymbol{estrutura}_i} + \beta_5 Controles_{\boldsymbol{porte_plan}_i} + \beta_6 Controles_{\boldsymbol{contexto}_i} + e_i$$

Onde:

***Y*i**: representam as *variáveis dependentes* utilizadas nos modelos, que referem-se à variação do *decoupling* para os programas (modelos 1 e 2); variação de sinais de *decoupling* para as ações governamentais (modelos 3 e 4); variação de sinais de *decoupling* para as ações governamentais finalísticas (modelos 5 e 6); variação de sinais de *decoupling* para as ações governamentais não finalísticas (modelos 7 e 8); variação do *erro de estimação* das despesas pessoal (modelos 9 e

10); variação do *erro de estimação* das receitas tributárias (modelos 11 e 12); variação do *erro de estimação* das despesas corrente (modelos 13 e 14). A matriz de correlações entre as variáveis utilizadas nos modelos está apresentada no Apêndice B.

Foram consideradas como **ações finalísticas** as ligadas à Assistência Social, Saúde e Educação. Para a apuração de *decoupling* das ações finalísticas e não finalísticas, foi calculada separadamente a média de *decoupling* para todas as ações que não são finalísticas para cada um dos dois exercícios, e em seguida para as que são finalísticas.

As fórmulas utilizadas para a construção das variáveis dependentes foram:

a) Modelos 1 a 8:

$$\boldsymbol{Varia}\text{ção}\boldsymbol{\ no\ decoupling} = (decoupling\ médio_{2011} - decoupling\ médio_{\ 2015})$$

Onde: *decoupling* médio = variável contínua.

Para essa variável o valor negativo representa uma melhora no *decoupling*, visto que representa uma diminuição no *decoupling* entre os dois períodos.

b) Modelos 9 a 14:

$$\boldsymbol{Varia}\text{ção}\boldsymbol{\ erro\ estima}\text{ção} = (erro\ estima\text{ção}_{2011} - erro\ estima\text{ção}_{\ 2015})$$

Onde: erro estimação = variável contínua.

Para essa variável, o valor negativo representa uma melhora na estimação, visto que representa uma diminuição no erro de estimação entre os dois períodos.

Apresentação das variáveis independentes

As variáveis independentes foram separadas em seis grupos: (i) Choque e renovação de equipe, que testa as três hipóteses desenvolvidas e os demais grupos, que atuam como grupos de controle: (ii) Ancoragem em períodos anteriores; (iii) Gestão Fiscal; (iv) Estrutura organizacional; (v) Porte do planejamento de resultados e (vi) Contexto local.

O **Apêndice A** apresenta os histogramas com os resultados das variáveis dependentes. A composição das variáveis independentes está apresentada na Tabela 27 a seguir.

Tabela 27 - Variáveis independentes

Variável	N	Média	Desv.	Min	Max	Fonte	Fórmula
Choque e renovação de equipe							
Renovação de equipe	644	-494755.5	6461386	-1.10E+08	4.27E+07	Construída pelo autor	Idade média contratados - idade média desligados
Choque	644	0.044	0.075	-0.255	1.334	Construída pelo autor	Diferença de arrecadação RNC entre 2014 e 2013 / 2013
Incerteza	642	0,054	0,044	0,009	0,609	Construída pelo autor	Variância (RNC) 2011 a 2014
Renovação de equipe x choque	644	-23251.98	474525.2	-1.10E+07	1178582	Construída pelo autor	Interação entre renovação x choque
Ancoragem em períodos anteriores							
Sinais de *decoupling* nos programas (2011)	643	0.2546	0.2689	0	1	Construída pelo autor	Indicadores com sinais de *decoupling* em 2011
Sinais de *decoupling* nas ações (2011)	643	0.3668	0.2998	0	1	Construída pelo autor	Ações com sinais de *decoupling* em 2011
Aumento do controle legislativo sobre o orçamento entre 2011 e 2015	643	0,3033	0,4600	0	1	Construída pelo autor	(1) aumento do controle (0) não houve aumento
% autorização legislativa de créditos (2011)	644	18.79	14.85	0	100	SIAPNET TCE-SP	
Gestão Fiscal							
Resultado financeiro acumulado (média)	644	0.082	0.125	-0.244	1.028	(Anessi-Pessina et al, 2012)	Média (Restos a pagar ano-2) / Receita corrente ano-1)
Resultado financeiro acumulado (variância)	638	0.010	0.024	0	0.255	(Anessi-Pessina et al, 2012)	Variância (Restos a pagar ano-2) / Receita corrente ano-1)
Receita de capital ÷ corrente	644	0.054	0.033	0.001	0.228	(GEIGER; ITTNER, 1996)	Média (Receita de Capital ÷ Receita Corrente)
Receita não controlável (variância)	642	0.002	0.007	0.000	0.146	(GEIGER; ITTNER, 1996)	Variância (Média Receita Não Controlável ÷ Receita Corrente)
Receita não controlável (média)	644	0.710	0.115	0.306	0.907	(GEIGER; ITTNER, 1996)	Média (Média Receita Não Controlável ÷ Receita Corrente)
Estrutura organizacional							
Existência de consultoria	641	0.580	0.494	0	1	IBGE, 2015	(0) não possui; (1) possui
Equipe de planejamento	641	0.505	0.500	0	1	IEGM, 2014	(0) não possui; (1) possui
Contador efetivo	641	0.764	0.425	0	1	IEGM, 2014	(0) não possui; (1) possui
Número de Servidores	644	1426	2.581	121	29.313	IBGE, 2015	
Possui equipe própria de TI	632	0.739	0.440	0	1	IEGM, 2014	(0) não possui; (1) possui
Trocou software planej. entre 2011 e 2014	633	0.273	0.446	0	1	*construída pelo autor	(0) Trocou; (1) não trocou
Porte do planejamento de resultados							
No de indicadores por programas	639	3.829	0.768	1.946	7.597	AUDESP TCE-SP	
No de programas no orçamento	639	3.196	0.595	1.609	5.749	AUDESP TCE-SP	
No de ações no orçamento	642	4.565	0.585	2.833	6.797	AUDESP TCE-SP	
Indicadores duplicados no orçamento (%)	640	0.115	0.228	0	1	Construída pelo autor	
Ações duplicadas no orçamento (%)	643	0.061	0.149	0	0.875	Construída pelo autor	
Contexto local							
Número de órgãos no município	643	2.767	1.200	2	11	SIAPNET TCE-SP	
Distância até à capital	644	297.928	165.076	12	667	IBGE, 2015	
Idade do município em 2015	640	88	63	20	470	IPEADATA	
Índice de integração c/ arranjo populacional	644	0.092	0.153	0	1.01	IBGE, 2015b	
É núcleo de arranjo populacional	644	0.129	0.335	0	1	IBGE, 2015b	(0) não; (1) sim

Fonte: elaborada pelo autor.

Notas: (1) os órgãos representam a classificação institucional utilizada no orçamento, normalmente relacionadas às pessoas jurídicas da administração direta ou indireta. (2) os arranjos representam agrupamentos de municípios analisando movimentos pendulares para trabalho e estudo ou a contiguidade urbana entre eles, que pode ser medido pelo índice de integração dos municípios dentro dos arranjos que ele faz parte.

(i) Grupo choque e renovação de equipe

Renovação da equipe: representa a renovação de equipe em anos, que foi mensurada pela renovação da idade dos servidores no período de 2011 a 2015, cuja fórmula utilizada para o cálculo foi:

$$\boldsymbol{renova}\text{ção} = (n°desligados_{2011\ a\ 2015} \times idade\ dos\ desligados_{\ 2011\ a\ 2015}) - (n°admitidos_{2011\ a\ 2015} \times idade\ dos\ admitidos_{2011\ a\ 2015})$$

A variável, que foi elaborada para cada município do Estado de São Paulo, não tem como objetivo medir a capacidade ou as habilidades (*skills*) dos recursos humanos presentes nos municípios como operacionalizados pela literatura de visão baseada em recursos – RBV – (BARNEY, 1991; BARNEY; ARIKAN, 2001; NEWBERT, 2007), mas sim, de atuar como uma 'variável institucional', analisando a proporção de renovação em idade da equipe, de forma a permitir testar as hipóteses 1 e 2 que foram propostas.

A operacionalização dessa variável dessa forma se justifica porque os funcionários são entendidos como sendo '*carriers*' de instituições anteriores existentes nos órgãos públicos, que podem desenvolver ações para resistir à entrada de mudanças em processos já institucionalizados. Com a saída de funcionários sêniores ocorre uma renovação, e abre-se espaço para a introdução de novas ideias.

A variável, que foi construída a partir de dados do Cadastro Geral de Empregados e Desempregados (CAGED) obtidos no site do Ministério do Trabalho[66], considerou a movimentação de pessoal em funções[67] que estão relacionadas com a atividade de planejamento dos municípios, tanto diretamente como indiretamente. Foram consideradas apenas as movimentações de pessoal na administração pública municipal.

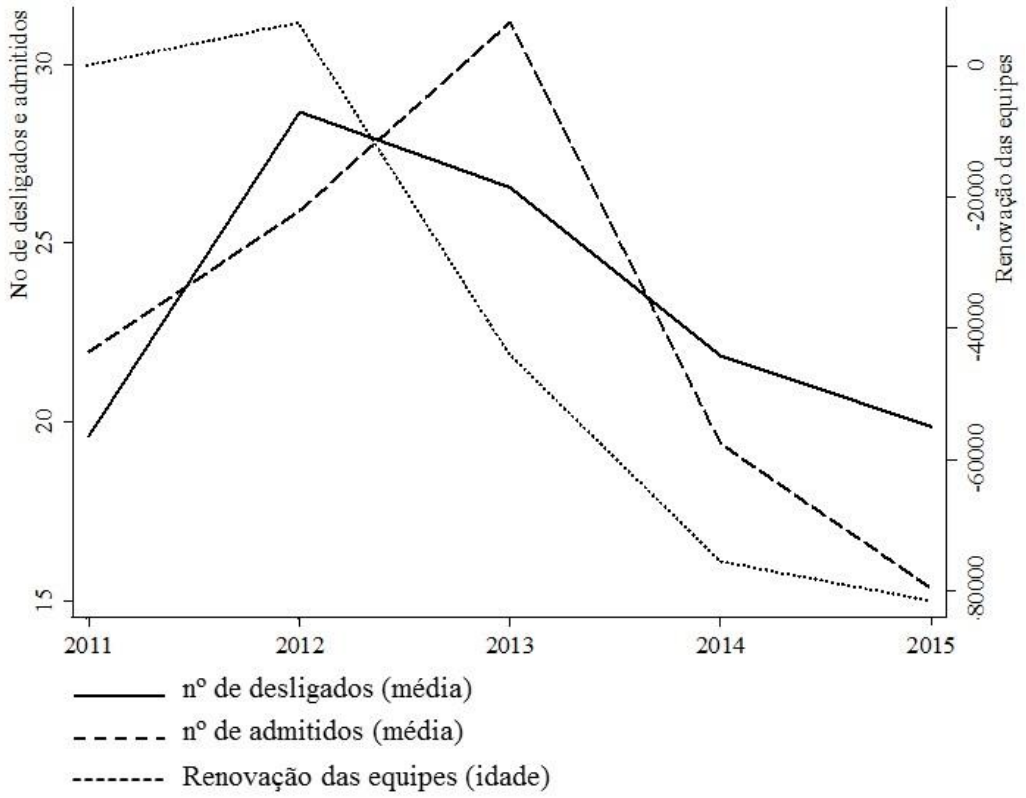
A diferença da movimentação de pessoal de entrada e de saída, multiplicados pela soma das idades, indica o grau de renovação em idade das equipes, cujo comportamento no

[66] Dados obtidos pelo site: http://bi.mte.gov.br/bgcaged

[67] As funções consideradas para o cálculo na movimentação foram: Assistente Administrativo; Auxiliar de Contabilidade; Auxiliar de Escritório, em Geral; Administrador; Diretor Administrativo e Financeiro; Diretor Administrativo; Gerente Administrativo Analista de Desenvolvimento de Sistemas; Advogado; Auditor (Contadores e Afins); Contador; Chefe de Contabilidade (Técnico); Consultor Contábil (Técnico); Perito Contábil; Técnico de Contabilidade Diretor de Planejamento Estratégico; Programador de Sistemas de Informação; Diretor Financeiro; Economista Financeiro; Gerente Financeiro; Tecnólogo em Gestão Administrativo- Financeira; Analista de Negócios Economista do Setor Público; Economista; Supervisor de Tesouraria; Analista de Redes e de Comunicação de Dados; Administrador de Banco de Dados; Supervisor de Orçamento; Programador de Internet; Técnico de Planejamento de Produção Diretor de Compliance; Tecnólogo em Gestão da Tecnologia da Informação

período analisado está apresentado na Figura 10. A movimentação de pessoal diminuiu a partir do ano de 2013, possivelmente em decorrência da piora das condições financeiras nos municípios.

Figura 10 – Renovação das equipes – idade média de renovação



Fonte: Elaborado pelo autor, a partir de dados obtidos junto ao CAGED (2016)
Notas: (1) renovação das equipes: (funcionários admitidos * idade) – (funcionários desligados * idade); (2) os desligados referem-se a todos os que saíram, que pode ter sido por aposentadoria; morte; desligamento voluntário. (3) Os valores correspondem a valores médios para 644 municípios do Estado de São Paulo

Choque: Mede o *choque externo* da variação nas receitas não controláveis no período de 2013 a 2014, servindo como proxy para captar a pressão exercida no exercício de elaboração do planejamento de 2015, em virtude de queda de receitas de transferências financeiras.

A análise do ano de 2014 deve-se ao fato de ser o ano de elaboração do planejamento de 2015, tanto da Lei de Diretrizes Orçamentárias, quando da Lei Orçamentária Anual. Como os orçamentos públicos são elaborados de forma incremental com forte ancoragem em informações passadas (WILDAVSKY, 1961), as informações de queda de transferências serão consideradas no momento da elaboração do planejamento seguinte (AQUINO; AZEVEDO, 2015), e o choque recém percebido deverá ser considerado na estimação. O choque funciona como um evento externo que possibilita afetar o *status quo*, pois desperta as ambiguidades e

disfunções das instituições e expõe os conflitos existentes entre as lógicas, o que cria oportunidades de transformação institucional (ANDREWS, 2011).

A fórmula utilizada foi:

$$\boldsymbol{choque} = (RNC_{2014} - \ RNC_{2013}) \div RNC_{2013}$$

Onde:

RNC são as *receitas não controláveis*, que são as receitas que o município não tem controle, e que são afetadas pelas variáveis da economia. É a soma das receitas de FPM, ICMS, IPVA, FUNDEB e Recursos Naturais.

Os exercícios de 2013 e 2014 foram utilizados para permitir captar o choque recente no momento da elaboração do planejamento do ano de 2015.

Incerteza: refere-se à variância nas arrecadações de receitas não controláveis no período de 2011 a 2014; e interação entre a renovação de equipe e choque. Como o orçamento do exercício é elaborado no ano imediatamente anterior, a análise do choque financeiro sobre os municípios deve ser realizada sobre o exercício de 2014. Ressalta-se que o exercício de 2014 foi o ano de eleição Federal, com muitas incertezas sobre a economia, e os reflexos de queda na arrecadação das transferências já eram sentidos.

A ***incerteza*** é uma variável que deve captar informações ambientais de restrição de recursos no momento da elaboração do planejamento, visto que a incerteza afeta o processo de estimação das receitas (GENTRY, 1989). Sua inclusão no modelo tem a função de analisar se em ambientes de maior incerteza, o processo de planejamento é afetado.

A variável foi calculada a partir da fórmula:

$$\boldsymbol{Incerteza} = \ desvio\ padrão\ (RNC_{2011-2014}\ ) \div média\ (RNC_{2011-2014}\ )$$

A seguir são apresentadas as <u>variáveis de controle</u>:

(ii) Grupo ancoragem em períodos anteriores:

Capta eventual *path-dependence* que reduz a discricionariedade de escolha do agente no momento atual. Considerou-se: (i) Sinais de *decoupling* nos indicadores dos programas em 2011, que poderia influenciar o nível de *decoupling* em 2015,; (ii) *decoupling* nas ações em

2011, pela mesma razão anterior; (iii) percentual de créditos adicionais autorizados em 2011, que demonstra a margem de liberdade que o Legislativo municipal dá ao Executivo, que influenciará o grau de atenção dado ao planejamento; e (iv) Aumento do controle Legislativo sobre o orçamento entre 2011 e 2015, que capta a mudança na relação com o Legislativo entre os dois exercícios analisados.

(iii) Gestão Fiscal:

Variáveis que controlam os efeitos decorrentes de pressões sobre o planejamento exercidas por *déficits* financeiros, e pela proporção de participação das receitas de transferências, para captar efeitos de dependência. Foram utilizadas as seguintes variáveis: (i) *Resultado financeiro acumulado* - média entre 2011 e 2014 - para captar a pressão financeira atual no momento da elaboração do orçamento; (ii) *Resultado financeiro acumulado* - variância entre 2011 e 2014 – para captar a incerteza decorrente de grandes variações no resultado financeiro, que podem influenciar no momento do planejamento; (iii) Relação da receita de capital pela receita corrente - média 2011-2014 – para captar efeitos de transferências de capital e convênios para os municípios, que espera-se possuir um maior planejamento do que as demais despesas, visto que os repasses vem sempre atrelados com metas já estabelecidas e são acompanhados por software próprio do Governo Federal (SICONV); (iv) Variância da receita não controlável em relação à receita corrente, para captar a incerteza que grandes variações podem trazer na elaboração do planejamento; (v) Média da receita não controlável em relação à receita corrente.

(iv) Estrutura organizacional:

Controlam o efeito da estrutura organizacional da prefeitura, que possibilitariam o apoio na geração de informações para o planejamento. Foram utilizadas as seguintes variáveis: (i) existência de consultoria; (ii) possui equipe de planejamento; (iii) possui contador efetivo; (iv) número de servidores; (v) possui equipe de Tecnologia da Informação; (vi) troca de software de planejamento no período entre os dois exercícios analisados.

(v) Porte do planejamento de resultados:

Controlam o porte do planejamento do ente: (i) proporção de indicadores utilizados por programa de governo; (ii) número de programas por município; (iii) número de ações por município; (iv) percentual de indicadores duplicados em relação ao total de indicadores e percentual de ações duplicadas em relação ao total de ações.

(vi) Contexto local:

Estas variáveis de controle captam tanto o contexto organizacional da administração local, como complexidade do fluxo de informação e consolidação de órgãos, quanto de relações com redes profissionais e políticas: (i) número de órgãos no município; (ii) distância até à capital; idade do município até 2015; (iii) índice de integração do município com o arranjo de municípios que ele faz parte; (iv) se o município é núcleo de arranjo de municípios.

As variáveis de arranjo (iii e iv) foram incluídas no modelo para captar o nível de integração de informações dentro dos municípios, que não respeita necessariamente seus limites territoriais. Para o modelo testado importa como as relações são mantidas entre os municípios, tais como a mobilidade dos habitantes e o tráfego de informações (IBGE, 2015b).

8.4. Discussão dos resultados

> *You need more than a good idea (like PBB) to get a reform to work ... you need to get buy-in to the reform idea, and ensure people have an incentive to adopt it!*
>
> (ANDREWS, 2004).

A lógica dominante no orçamento municipal

Todos os municípios brasileiros operam sob a mesma regulação orçamentária, sem flexibilização por porte. Os municípios do Estado de São Paulo estão todos jurisdicionados às recomendações de um mesmo Tribunal de Contas (TCE-SP), e possuem as mesmas pressões para prestação de contas, sendo cobrados pelo envio do planejamento pelo sistema AUDESP, assim como são todos comparados pelo mesmo índice de eficiência de gestão do tribunal (IRB, 2016), e são orientados pelo mesmo conjunto normativo de boas práticas.

Como apresentado no caso, a lógica orçamentária dominante é a lógica de orçamento por *inputs*, baseada nos insumos dos gastos, tais como pessoal, material de consumo ou investimentos, onde nem o controle fiscal introduzido pela LRF, nem o PBB foram institucionalizados. A lógica dominante considera ainda a perda do papel do orçamento como ferramenta de controle, cuja função de limitação dos gastos está em descrédito, pois altera-se o orçamento com grande liberdade. Tal lógica vigente e dominante não é mensurada diretamente nos modelos, porém é tida como sendo similar a todos os municípios do Estado.

Na sequência são apresentados testes similares para comparar se no mesmo período a *renovação de equipes* e o *choque exógeno* teriam afetado a melhoria da estimação orçamentária de receitas e despesas (IBB) daquele município, que opera na lógica dominante. Assim, os testes a seguir comparam a renovação de equipes e choque exógeno na melhoria de práticas gerenciais que variam em relação ao quanto conflitam com a lógica dominante: PBB (mais conflitante), IBB (menos conflitante).

Apesar da existência de variações na intensidade com que tal lógica dominante opera em cada município, pode-se dizer pelo tempo que está historicamente sendo desenvolvida, que esta é a lógica dominante, não apenas no imaginário do setor público, mas também como um mito da sociedade sobre como governos locais operam, mas efetiva e materialmente que as práticas são dessa forma.

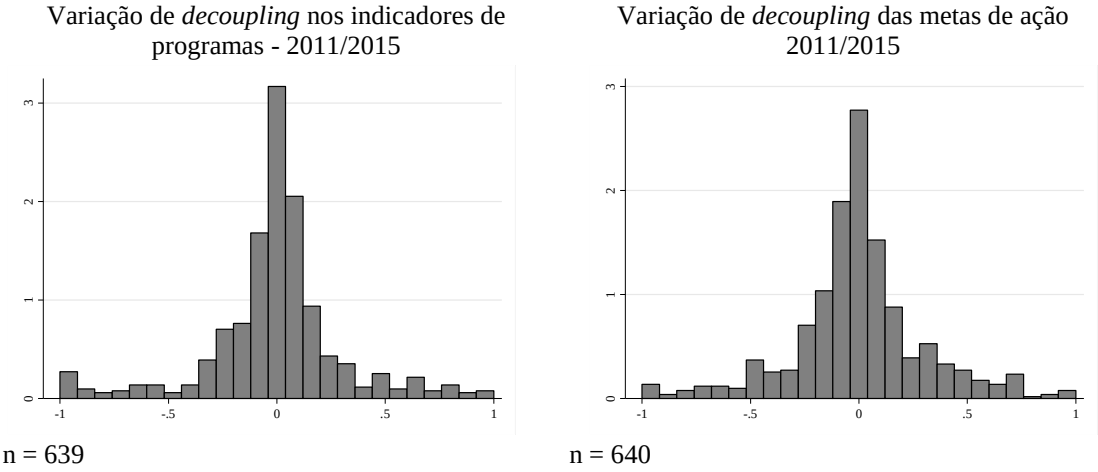
Sendo assim, os testes apresentados discutem como eventuais janelas de oportunidade abririam espaço para atores novos na organização, que por não estarem imersos e "viciados" na lógica dominante, teriam condições de proporem mudanças e melhorar o PBB, assim como são discutidos se choques financeiros externos são suficientes para permitir que a lógica atual seja questionada e uma nova lógica possa ser introduzida.

8.4.1. Renovação das equipes, choques e o PBB

Apesar dos municípios analisados no período de 2011 a 2015 terem apresentado mudanças na intensidade de *decoupling* do PBB, não foi identificado um padrão dominante na mudança. Enquanto alguns municípios tiveram a apresentação de melhora no uso de programas governamentais e maior atenção no desenho de ações e metas entre os dois PPAs analisados, outros apresentaram uma piora, mostrando que nestes casos as prefeituras relaxaram o grau de atenção ao planejamento (Figura 11).

A explicação para as variações não parece estar relacionada, portanto, a um movimento homogêneo, que decorreria de uma ação por parte de uma coerção externa, ou de um desenvolvimento conceitual dos elementos do PBB por ações de atores externos como a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), Secretaria de Orçamento Federal (SOF) ou uma Associação de Municípios por exemplo.

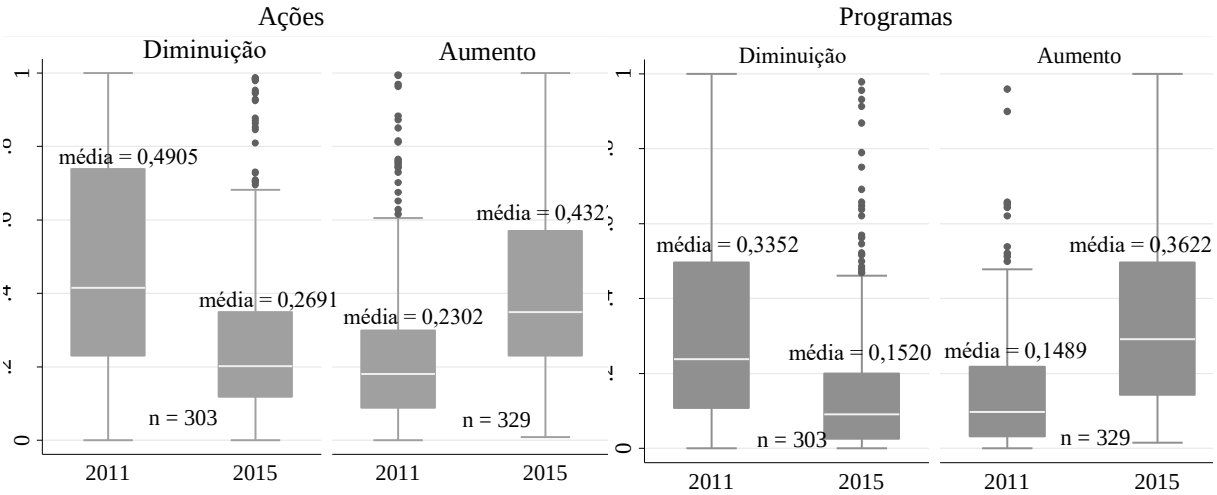
Figura 11 - Histogramas da variação de *decoupling* entre 2011 e 2015 para indicadores e metas



Fonte: elaborado pelo autor.

Separando os municípios em grupos pelo **aumento e redução de *decoupling*** entre 2011 e 2015, a Figura 12 mostra que o comportamento tanto das ações quanto dos programas é praticamente o mesmo, o que pode indicar que aqueles que melhoraram seu planejamento atuaram nas duas frentes de informação. Por outro lado, aqueles que pioraram essas informações, a mudança ocorreu para ambos. Isso pode levantar a conclusão de que as dificuldades na organização do planejamento das metas físicas das ações, que estão mais relacionadas a *outputs* diretos, é a mesma em relação aos indicadores de programas, que estão mais ligados a *outcomes*. Então a natureza do resultado não importa nos resultados, pois o objetivo é o cumprimento da legislação, com a apresentação de um conteúdo mínimo.

Figura 12 - Mudança no *decoupling* entre 2011 e 2015



Fonte: elaborada pelo autor

Nota. As informações referem-se à variação do *decoupling* médio apurado nas metas das ações e nos indicadores entre 2011 e 2015. Os quadros 'box' apresentam separadamente os municípios que diminuíram e os que aumentaram o *decoupling* no período.

A Tabela 28 a seguir apresenta a diferença de média das variações de *decoupling* nos indicadores dos programas e metas das ações. O nível de *decoupling* caiu em média 21,3% nos indicadores para 210 casos, e 20,25% para as ações dos mesmos municípios. Por outro lado, em torno de 400 municípios percorreram caminho contrário, apresentando um aumento do uso cerimonial dos indicadores em cerca de 18,63% dos indicadores e 22,13% das ações. Isso permite concluir que as mudanças ocorridas decorrem mais de ações de organização individual dos municípios que de uma mudança sobre o entendimento sobre a real importância do PBB, ou aumento de coerção pelo Tribunal de Contas.

Tabela 28 - Variação dos sinais de *decoupling* nos indicadores e ações entre 2011 e 2015

Variação do *decoupling* nos indicadores

Variável	Teste média	Diminuiu *decoupling*					Aumentou *decoupling*				
		N	Média	Desv Pad	Min	Max	N	Média	Desv Pad	Min	Max
Variação *decoupling* 2011 - 2015	***	303	-0,213	0,254	-1	-0,008	329	0,202	0,225	0,001	1
Decoupling nos indicad. 2015	***	303	0,362	0,28	0,015	1	329	0,152	0,184	0	0,979
Renovação de equipe 2011-2015		210	-6,84	143,7	-1,32	1,18	402	-0,36	0,59	-11	0,32
Choque		210	0,05	0,06	-0,15	0,74	402	0.04	0,08	-0,26	1.33
Renovação de equipe x choque		210	-0,38	6,1	-59,5	42,7	402	-0,49	6,56	-110	11.3
Presença de assessoria		210	0,56	0,50	0	1	399	0,60	0,49	0	1
Contador efetivo		210	0,79	0,41	0	1	399	0,75	0,44	0	1
Equipe de planejamento		210	0,6	0,5	0	1	399	0,4	0,5	0	1
Distância da capital		210	301	166	16	667	398	316	158	15	620
Idade do Município		210	98	76	20	470	398	80	53	20	415
Número de órgãos		210	3	1,3	2	9	401	2,60	1,1	2	11
População (mil hab)		210	69	140	1,5	1.33	402	35	83	0,8	817
Result. Financ. ÷ rec. corrente		210	0,13	0,29	-0,33	1,48	402	0,10	0,26	-0,48	1,26
Rec. não control.÷ rec. corrente		290	0,65	0,12	0,304	0,85	323	0,66	0,12	0,29	0,92
Possui equipes de TI		209	0,7	0,5	0	1	392	0,76	0,4	0	1
Houve troca de *software*		208	0,3	0,4	0	1	394	0,3	0,5	0	1

Variação do *decoupling* nas ações

Variável	Teste média	Diminuiu *decoupling*					Aumentou *decoupling*				
		N	Média	Desv Pad	Min	Máx	N	Média	Desv Pad	Min	Máx
Variação *decoupling* 2011 - 2015	***	329	-0,203	0,221	-1	-0,001	298	0,22	0,226	0,001	1
Decoupling nas ações 2015	***	329	0,433	0,274	0,001	1	298	0,269	0,230	0,001	0,987
Renovação de equipe 2011-2015		329	-0.64	7,82	-110	42,70	302	-0,35	4,75	-64,40	11,30
Choque		329	0.04	0,05	-0,25	0.32	302	0,05	0,10	-0,21	1,33
Renovação de equipe x choque		329	-0.04	0,62	-11	1.18	302	-0,01	0,26	-4,44	0,32
Presença de assessoria		296	0,6	0,5	0	1	332	0,55	0,50	0	1
Contador efetivo		296	0,8	0,4	0	1	332	0,75	0,43	0	1
Equipe de planejamento		296	97	71	20	454	331	80	55	20	470
Distância da capital	***	296	0,5	0,5	0	1	332	0,49	0,50	0	1
Idade do Município	***	296	2,9	1,3	2	9	334	2,7	1,1	2	11
Número de órgãos	***	296	55	111	1	1.164	335	47	124	1	1.325
População (mil hab)	***	296	0,11	0,28	-0,48	2,01	335	0,11	0,28	-0,48	2,01
Result. Financ. ÷ rec. corrente		286	0,64	0,12	0,29	0,92	324	0,64	0,13	0,29	0,92
Rec. não control.÷ rec. corrente	***	293	0,725	0,110	0,327	0,907	302	0,69	0,12	0,31	0,91
Possui equipes de TI	***	325	0,71	0,45	0	1	296	0,77	0,42	0	1
Houve troca de *software*		322	0,29	0,45	0	1	394	0,3	0,5	0	1

Fonte: elaborada pelo autor.

Notas: (1) Teste de hipótese nula que as médias são iguais. (2) *** rejeição da hipótese nula, utilizando significância de 5%. (3) Teste utilizado: *Mann-Whitney test*.

Em 2015, em média os 210 casos que melhoraram o planejamento tiveram respectivamente 36,22% e 43,27% dos seus indicadores e ações com sinais de uso cerimonial. Os 402 casos que aumentaram o *decoupling* atingiram em 2015 a média de 15,20% e 26,92% dos seus indicadores e ações com sinais de uso cerimonial. As médias são diferentes nos grupos que diminuíram e os que aumentaram o *decoupling* tanto das metas das ações quanto dos indicadores dos programas, não existindo uma predominância.

O patamar mínimo de *decoupling* presente no PBB dos municípios paulistas é elevado. Os municípios que diminuíram apresentam uma média de 36%, que é elevado se for considerado que nesse percentual que foi considerado como 'válido' ainda pode apresentar problemas de conteúdo informacional.

Como a lógica institucional presente nos municípios é de *input*, que tem como foco a discussão e acompanhamento da estimação nas receitas e despesas, e a cobrança do controle externo (e eventualmente o interno) que exercem monitoramento sobre o uso ou não do PBB, as discussões nos municípios acabam girando em torno da estimação apenas.

A percepção atual que os municípios possuem em relação ao planejamento de resultados é de baixa coerção: o TCE-SP automatizou o processo de coleta de dados de planejamento no ano de 2009, sendo que esse foi o último ano em que foram divulgados manuais de planejamento atualizados. Nesse ponto ressalta-se que o foco dos apontamentos do Tribunal até o ano de 2015 não tinha incluído discussões sobre planejamento de resultados, e poucas ações vinham sendo realizadas[68].

Estudos discutem que a existência de equipes para a adoção do planejamento de resultados é uma variável estrutural que está ligada ao sucesso na implantação, visto que o planejamento é uma atividade desenvolvida por pessoas, que requer especialização e dedicação exclusiva (ANDREWS, 2004), e a falta de equipes com dedicação exclusiva obriga o desenvolvimento do planejamento ser realizado por pessoas com compartilhamento de atividades, que normalmente é o próprio contador do município (AZEVEDO; AQUINO, 2016), e a possibilidade na implantação de mudanças no planejamento nessas circunstâncias é diminuída.

Porém, como era esperado em decorrência dos resultados encontrados no caso, a existência de *equipes de planejamento* nos municípios não tem relação com o processo de

[68] Considera-se para essa pesquisa que o IEGM – Índice de Efetividade de Gestão Municipal desenvolvido pelo TCE-SP, que iniciou suas atividades no ano de 2015, não teve influência como *enforcement* para o ano de 2015, visto que sua divulgação ocorreu em outubro/2015. Dessa forma, não houve tempo para que esse novo *benchmarking* exerça influência no processo de planejamento daquele ano.
Lançamento do IEGM: https://www4.tce.sp.gov.br/audesp/lancamento-do-iegmtcesp-0

mudança organizacional no PBB. Na mesma linha de discussão, tanto a presença de *equipes de consultoria* quanto e existência de *contador efetivo* não apresentou diferença de média na variação do *decoupling* para nenhuma das análises efetuadas. Além disso, observa-se que nos municípios que aumentaram o *decoupling* entre 75% (para indicadores dos programas) e 80% (metas das ações) possuem contador próprio na prefeitura, o que contraria o senso comum de os municípios não implantam novas tecnologias de gestão porque não tem contabilidade própria (JACOB; SANTOS, 2015).

Uma explicação poderia ser que os recursos humanos disponíveis (equipes de consultoria, contadores efetivos e equipes de planejamento) estão atuando de acordo com a lógica dominante por *inputs* e, portanto, desenvolvendo suas atividades em processos ligados à IBB, como a estimação das receitas e despesas. Além disso, as consultorias e os contadores focam sua atuação profissional no direcionamento dado pelos Tribunais de Contas. Se o Tribunal não sinaliza que o PBB será considerado como fator de reprovação de contas, o foco será dado em outras atividades.

Interessante notar que a quantidade de órgãos do município parece estar associada à diminuição do *decoupling* de indicadores e metas. O número de órgãos é uma forma de observar o grau de descentralização e compartilhamento de informações entre as Secretarias, que tende a crescer conforme aumenta seu número: nos municípios com mais órgãos, como a complexidade na elaboração e execução do planejamento aumenta, também cresce a necessidade de participação dos demais setores no processo, o que favoreceria o estabelecimento de metas e indicadores no planejamento, pois as Secretarias possuiriam mais informações, e elas não teriam que fornecer informação para posterior consolidação: como elas já estariam inseridas no processo, sua alimentação seria mais simples (direta).

Analisando-se os resultados para as **hipóteses 1 e 2** dos modelos de regressão conforme apresentados na Tabela 29, verifica-se que ambos os efeitos de **renovação de equipes e choque** não se observam na amostra testada, afetando a adoção do PBB.

A **renovação das equipes** no período de 2011 a 2015 não afetou o nível de *decoupling* em nenhum dos modelos (1 a 8). Mesmo nos casos em que houve um maior choque exógeno decorrente da crise financeira em 2014, o rodizio das equipes não se converteu em uma janela de oportunidade para melhoria do PBB. Assim, a renovação das equipes parece não ter influência na introdução da nova lógica proposta de planejamento por resultados, indicando que outros elementos deveriam estar presentes, como a figura do empreendedor institucional (BATTILANA; LECA; BOXENBAUM, 2009; GREENWOOD; SUDDABY, 2006).

Tabela 29 - Resultados dos modelos – Variação de *decoupling* nos programas e ações (PBB)

MODELOS	1 (diminuição)		2 (aumento)		3 (diminuição)		4 (aumento)		5 (diminuição)		6 (aumento)		7 (diminuição)		8 (aumento)	
	Programas				Ações				Ações finalísticas				Ações não finalísticas			
	coef	sig	coef	sig	coef	sig	coef	sig	coef	sig	coef	sig	coef	sig	coef	sig
Choque e renovação de equipe																
Renovação de equipe	*N_SIG*		*N_SIG*		*N_SIG*		*N_SIG*		*N_SIG*		*N_SIG*		*N_SIG*		*N_SIG*	
Choque	*N_SIG*		*N_SIG*		*N_SIG*		*N_SIG*		*N_SIG*		*N_SIG*		*N_SIG*		*N_SIG*	
Incerteza	*N_SIG*		*N_SIG*		*N_SIG*		*N_SIG*		*N_SIG*		*N_SIG*		*N_SIG*		*N_SIG*	
Renovação de equipe x choque	*N_SIG*		*N_SIG*		*N_SIG*		*N_SIG*		*N_SIG*		*N_SIG*		*N_SIG*		*N_SIG*	
Estrutura organizacional																
Existência de consultoria	*N_SIG*		*N_SIG*		*N_SIG*		*N_SIG*		*N_SIG*		*N_SIG*		*N_SIG*		*N_SIG*	
Possui equipe de planejamento	*N_SIG*		-0.0307	**	*N_SIG*		-0.039	*	*N_SIG*		*N_SIG*		-0.0834	***	-0.0799	***
Possui contador efetivo	0.0857	**	*N_SIG*		0.064	**	*N_SIG*		0.0661	**	*N_SIG*		*N_SIG*		*N_SIG*	
Total de servidores	*N_SIG*		*N_SIG*		*N_SIG*		*N_SIG*		*N_SIG*		*N_SIG*		*N_SIG*		*N_SIG*	
Possui equipe de TI	*N_SIG*		0.032	*	*N_SIG*		*N_SIG*		*N_SIG*		*N_SIG*		*N_SIG*		*N_SIG*	
Trocou software de planejamento	*N_SIG*		0.0343	**	*N_SIG*		*N_SIG*		*N_SIG*		*N_SIG*		*N_SIG*		*N_SIG*	
Gestão Fiscal																
Resultado financeiro acumulado (média)	0.376	*	*N_SIG*		0.4452	***	0.136	*	0.4506	***	0.1558	*	0.4287	**	*N_SIG*	
Resultado financeiro acumulado (variância)	-1.4714	*	*N_SIG*		-1.0563	*	*N_SIG*		-1.0971	*	-1.1489	*	*N_SIG*		1.0257	*
Receita de Capital (média)	*N_SIG*		*N_SIG*		-0.7482	*	*N_SIG*		-0.8116	*	*N_SIG*		*N_SIG*		-0.8795	**
Receita não controlável (média)	*N_SIG*		-0.2518	**	*N_SIG*		*N_SIG*		*N_SIG*		*N_SIG*		*N_SIG*		*N_SIG*	
Receita não controlável (variância)	*N_SIG*		4.6707	***	*N_SIG*		*N_SIG*		*N_SIG*		*N_SIG*		*N_SIG*		*N_SIG*	
Ancoragem em períodos anteriores																
Decoupling anterior (2011)	*N_SIG*		0.6213	***	0.209	***	0.5224	***	0.214	***	0.5156	***	0.1902	**	0.5522	***
Mudança de estratégia (2011-2015)	*N_SIG*		*N_SIG*		*N_SIG*		*N_SIG*		*N_SIG*		*N_SIG*		*N_SIG*		*N_SIG*	
Aumento do controle legislativo 2011-2015	*N_SIG*		*N_SIG*		*N_SIG*		*N_SIG*		*N_SIG*		*N_SIG*		*N_SIG*		*N_SIG*	
Percentual de crédito suplementar 2011	*N_SIG*		*N_SIG*		*N_SIG*		*N_SIG*		*N_SIG*		*N_SIG*		*N_SIG*		*N_SIG*	
Contexto local																
No de órgãos no município	*N_SIG*		*N_SIG*		-0.0367	**	*N_SIG*		-0.0395	**	*N_SIG*		*N_SIG*		*N_SIG*	
Distância até à capital	*N_SIG*		*N_SIG*		0.0003	***	*N_SIG*		0.0003	***	*N_SIG*		0.0003	***	*N_SIG*	
Idade do município até 2015	*N_SIG*		*N_SIG*		*N_SIG*		*N_SIG*		*N_SIG*		*N_SIG*		*N_SIG*		*N_SIG*	
Índice de Integração do arranjo	*N_SIG*		-0.1093	**	*N_SIG*		*N_SIG*		*N_SIG*		*N_SIG*		*N_SIG*		*N_SIG*	
É núcleo de arranjo	*N_SIG*		*N_SIG*		*N_SIG*		*N_SIG*		*N_SIG*		*N_SIG*		*N_SIG*		*N_SIG*	
Porte do planejamento																
No de indicadores por programa	*N_SIG*		-0.0593	***	0.0481	**	*N_SIG*		0.0446	**	*N_SIG*		0.0624	**	*N_SIG*	
No de programas	*N_SIG*		*N_SIG*		*N_SIG*		*N_SIG*		*N_SIG*		*N_SIG*		*N_SIG*		*N_SIG*	
No de ações	*N_SIG*		*N_SIG*		-0.0645	*	-0.1127	***	-0.0649	**	-0.1186	***	*N_SIG*		-0.074	**
Indicadores duplicados (%)	0.2059	***	*N_SIG*		*N_SIG*		*N_SIG*		*N_SIG*		*N_SIG*		*N_SIG*		*N_SIG*	
Ações duplicadas (%)	0.1683	***	*N_SIG*		0.2303	***	*N_SIG*		0.1984	**	*N_SIG*		0.3685	***	*N_SIG*	
_constante			**0.5278**	*******			**0.5997**	******			**0.5477**	******			**0.8826**	*******
N	291		321		312		295		312		295		312		295	
PROB >F	0,0000		0,0000		0,0000		0,0000		0,0001		0,0001		0,0000		0,0000	
R2	0,0775		0,6790		0,1133		0,5505		0,1134		0,4879		0,0752		0.4183	
VIF	2.3		2.44		2.34		2.72		2.34		2.72		2.34		2.72	

Nota: (1) * = estatisticamente significante a 10%; ** = estatisticamente significante a 5%; *** = estatisticamente significante a 1%. (2) Todas as variáveis foram estadas em todos os modelos. (3) N_SIG: Não foram significantes no modelo.

Mesmo considerando que os novos atores que chegam não estão imersos e influenciados *pela* lógica anterior (IBB), é proposto pela teoria institucional que para conduzir a mudança, os atores devem ter a *capacidade* de propor a mudança, ou seja, devem conseguir reunir recursos necessários para essa finalidade. Como os novos funcionários (que não estão *imersos* na lógica dominante vigente) não possuem os recursos necessários para mudar, mesmo que possuam reflexividade mínima para perceber o conflito das lógicas, e também não possuem força nas relações sociais para mobilização dos recursos e convencer os atores, a mudança não ocorre. Pelo contrário, como discutido no caso, os novatos demoram a entender a dinâmica organizacional e construir relações de poder que lhes permitiram influenciar a prática vigente.

O surgimento da *janela de oportunidade* criada pelo questionamento do *status quo* possível a partir do **choque** exógeno representado pela crise financeira externa, como apresentado na **hipótese 2**, mesmo em momentos de fortes e rápidas pressões de financiamento no setor público que abrem espaço para discussão de novas ferramentas de controle e gestão financeira (CHAN; XIAOYUE, 2002), não se observa mudança no sentido esperado, que foi um resultado contrário ao apresentado por Karkatsoulis (2010), cujo trabalho encontrou reflexo positivo na aceitação das reformas do orçamento com crise financeira. O choque financeiro ocorrido entre 2013-2014 não foi suficiente para incentivar mudanças nas práticas orçamentárias vigentes. Resultado contrário ao proposto em Karkatsoulis (2010), que encontrou que surgimento de crise leva à adoção de estruturas de governança, como uso de PBB.

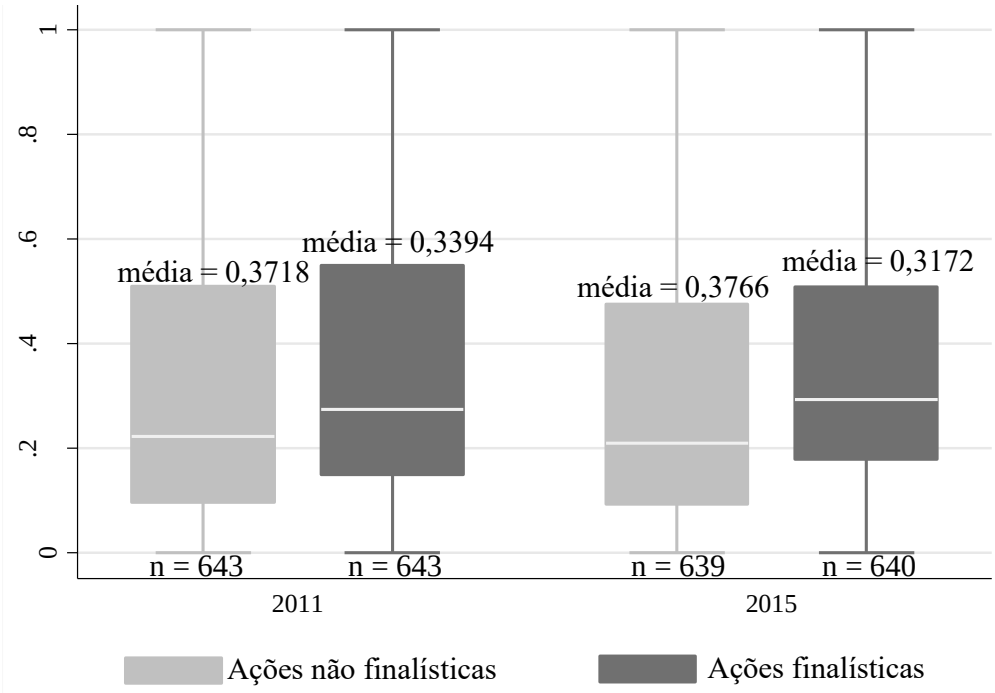
O resultado, apesar de divergente a princípio, pode servir para complementar o apresentado por Karkatsoulis (2010), pois a estrutura de governança que atua na lógica dominante foi reforçada (o controle do orçamento estimado), e como a nova lógica PBB pode não estar sendo vista como ferramenta de governança, ela não é adotada. A crise, ao disparar uma necessidade de reequilíbrio fiscal imediato reforça a operação na lógica de curto prazo de realocação e corte de gastos, que em geral é feita sem observar o aspecto de eficiência. Como esforços colocados na melhoria do PBB não geram resultados de curto prazo, a consequência é o reforço da lógica atual, em detrimento da adoção de PBB.

8.4.2. Efeitos normativos sobre o PBB

Apesar de possuírem autonomia para realização de seu planejamento local, algumas secretarias municipais possuem forte influência normativa, que é exercida pelo governo central a partir dos ministérios, que definem políticas públicas de alto nível, o que inclui o estabelecimento de metas de resultado e de indicadores para o acompanhamento de programas governamentais, inclusive dos municípios.

A partir da existência dessa influência normativa que ocorre em apenas algumas secretarias (saúde, educação e assistência social), analisando o planejamento de metas de ações e indicadores dos programas separadamente para os que possuem influência normativa e os que não possuem, é possível observar pela média que não existem diferenças significativas no *decoupling* apurado entre os dois grupos (Figura 13).

Figura 13 - Sinais de *decoupling* para as ações finalísticas e não finalísticas em 2011 e 2015



Fonte: elaborada pelo autor

Comparando-se a ***variação*** dos sinais de *decoupling* entre as Secretarias com ações finalísticas e não finalísticas entre 2011 e 2015 cujas frequências são apresentadas na Figura 14 e a variação apresentada pela Figura 15, verifica-se que o nível de *decoupling* é um pouco maior para as ações finalísticas. A priori, tais resultados seriam surpreendentes, afinal as áreas como saúde, educação e assistência possuem claras medidas de entrega de serviços à população, e são normativamente influenciadas por indicadores sugeridos nos ministérios como parte do que

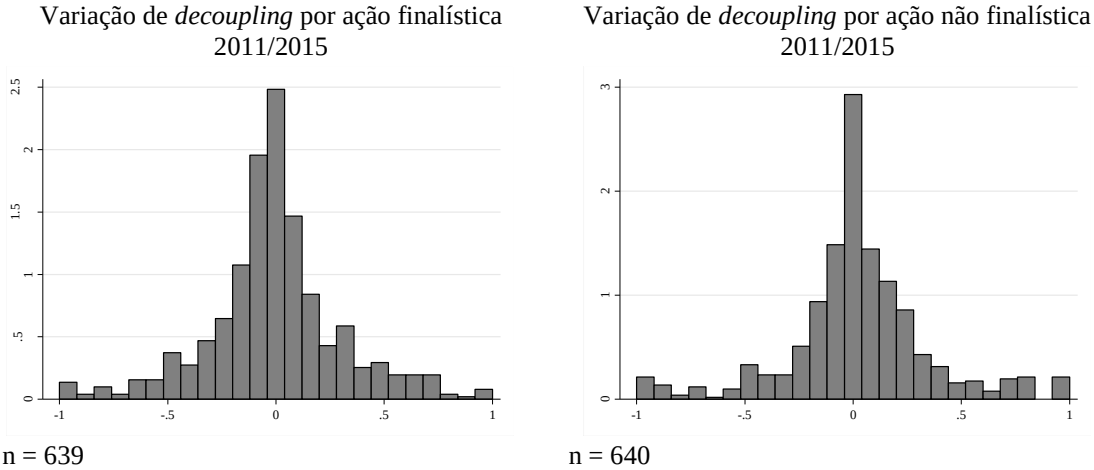
chama-se aqui de “políticas de alto nível” (ou seja, definidas e monitoradas pelo governo central).

Contudo, como já mostrado no caso analisado, as informações de planejamento existentes nas secretarias finalísticas podem não estar sendo utilizadas para a elaboração do planejamento orçamentário dos municípios. Ou seja, a alocação de recursos nos programas pode estar sendo feita desassociada das medidas de output, *conhecidas* pela área finalística e não repassada para a secretaria de finanças ou área de planejamento.

Portanto, existe um planejamento (indicadores e metas) que é estabelecido e acompanhado pelos ministérios, e outro (outro conjunto de indicadores e metas) que é utilizado para associar com a dotação orçamentária via instrumentos de planejamento (LOA). Este uso seria orientado pela lógica orçamentária de *inputs*.

Não existe um padrão na variação do *decoupling*, sendo encontrados tanto municípios que aumentaram o *decoupling*, quanto os que diminuíram, o que pode indicar que as mudanças decorrem de ações realizadas nos municípios que não consequência de influências normativas, pois variam em ambas simultaneamente. Assim, municípios que diminuíram o *decoupling*, atuam em ambas as áreas, e o mesmo ocorre com o aumento.

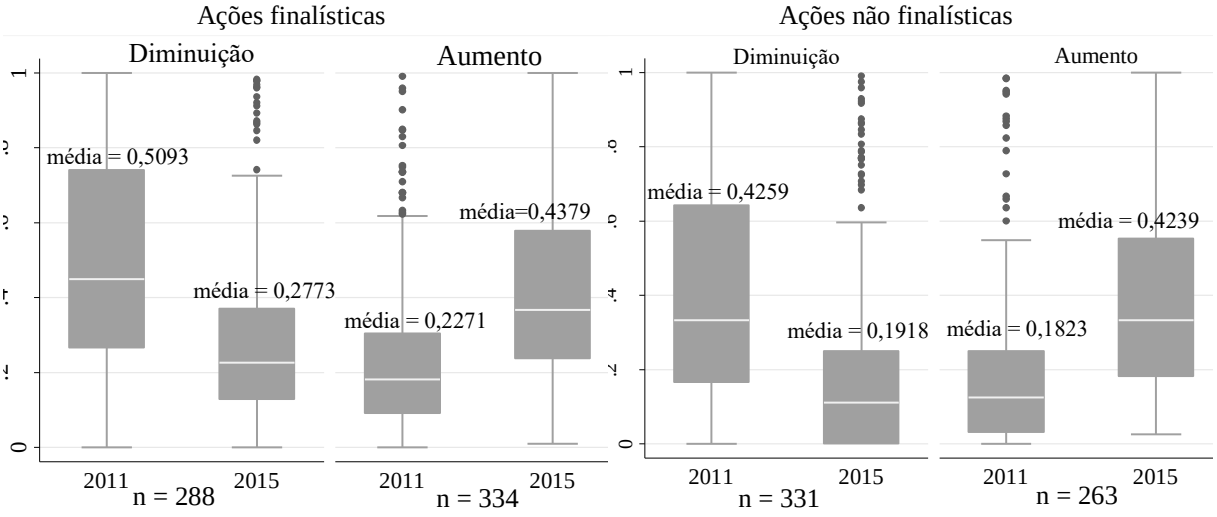
Figura 14 - Variação dos sinais de *decoupling* das ações finalísticas e não finalísticas



Fonte: elaborada pelo autor

São encontrados municípios que variam 100% (tanto para mais quanto para menos) no *decoupling*, que poderia indicar que alguns conseguem organizar-se e praticamente resolver o problema de *decoupling*, porém outros chegam também a 100% de piora (Figura 15), então não existe um movimento coordenado entre os municípios.

Figura 15 - Ações finalísticas e não finalísticas com sinais de *decoupling* em 2015



Fonte: elaborada pelo autor

Analisando-se os resultados dos modelos de regressão, considerando-se os resultados dos modelos testados (Tabela 29), não foram encontradas diferenças na adoção do PBB entre as secretarias finalísticas (modelos 5 e 6) e as não finalísticas (modelos 7 e 8) que fossem causados pela renovação das equipes, pelo choque ou pela incerteza, seja no aumento ou na redução dos sinais de *decoupling*, **rejeitando-se, portanto, a hipótese 3**.

Conclui-se, portanto, que a adoção do planejamento de resultados não tem sido influenciada pela existência de uma coordenação de determinadas politicas centralizada no Governo Central, e que não existem diferenças no PBB para as políticas com ou sem essas influências.

O resultado é coerente com a análise efetuada no caso, visto ter sido verificada a existência de planejamentos diferentes dentro dos municípios, onde existem metas e indicadores que são acompanhados pelas secretarias municipais finalísticas, enquanto outros indicadores e metas são utilizados para a elaboração e acompanhamento nos instrumentos de planejamento local (PPA, LDO, LOA). Portanto, a influência normativa existente nas secretarias não chega no PBB, pois outros instrumentos fora do PBB controlam as metas das demais secretarias.

Considerando esse cenário, a renovação das equipes nas secretarias finalísticas não consegue influenciar a adoção do PBB pelo fato de que para essas Secretarias o foco no planejamento é aquele negociado e acompanhado pelos ministérios, e não com a Secretaria Municipal da Fazenda.

Isso pode explicar a significância encontrada no modelo para a existência de equipe de planejamento apenas para as ações não finalísticas (nos modelos 7 e 8). Isso porque, se a equipe de planejamento existe, ela irá influenciar mais o planejamento das ações que não possuem uma organização acompanhada por outras secretarias e que possuem influência normativa, como seria o caso da Secretaria da Saúde. Para essas, como existem outros setores que efetuam seu planejamento, existe uma tendência de as metas já estarem previamente estabelecidas, e assim a existência de uma equipe de planejamento não traz influência. Assim, as secretarias que possuem um PBB mais desenvolvido, com baixos sinais de *decoupling*, permanecem inalterados, e vice-versa.

Tabela 30 - Variação conjunta do *decoupling* entre ações finalísticas e não finalísticas

Finalística	**Não finalística**	**N (%)**	**Finalística**					**Não Finalística**				
			Méd 2011	**Méd. 2015**	**desv pad**	**Min**	**Max**	**Méd. 2011**	**Méd. 2015**	**desv pad**	**Min**	**Max**
Piorou	Piorou	214 (36)	0,179	0,452	0,306	0,037	1	0,223	0,493	0,285	0,029	1
Melhorou	Melhorou	227 (39)	0,502	0,207	0,233	0	0,991	0,538	0,269	0,215	0	0,98
Melhorou	Piorou	102 (17)	0,243	0,143	0,196	0	0,833	0,210	0,315	0,204	0,010	1
Piorou	Melhorou	45 (8)	0,184	0,286	0,215	0,026	1	0,330	0,245	0,171	0	0,667

Fonte: elaborada pelo autor

Os resultados da Tabela 30 mostram que 36% (214 casos) dos municípios aumentaram o *decoupling* (pioraram o planejamento) tanto para as ações finalísticas quanto para as não finalísticas, porém praticamente a mesma proporção se observa para os casos que melhoraram em ambos (39%, ou 227 casos). Isso permite concluir que *não há* uma ação homogênea ocorrendo nos municípios do Estado de São Paulo no sentido de evoluir as ações finalísticas, e de uma forma geral não há um movimento de aumento ou diminuição no *decoupling* para todas as ações, que parecem ser mais um movimento de acomodação. Reforçando a falta de padrão, 25% dos casos têm movimentos em sentido contrário (algumas melhoram e outras pioram, no mesmo caso), o que reforça ainda mais a falta de homogeneidade, e de uma ação de acompanhamento externa que represente um movimento coordenado, como ocorreria com uma ação do Tribunal de Contas, por exemplo.

8.4.3. Respostas de curto prazo: lógica institucional IBB

A análise anterior foi realizada sobre as informações da lógica conflitante (PBB). Já a presente análise refere-se à lógica dominante de orçamento por *inputs* (IBB), onde são aplicados

os mesmos modelos e análises para discussão, onde resultados bem diferentes são encontrados. Para captar os efeitos da renovação das equipes e do choque sobre a lógica IBB, as análises são realizadas sobre a estimação de receitas e despesas orçamentárias.

Tabela 31 - Variação na estimação de receitas e despesas para pessoal, receitas tributárias e despesas correntes

Variação do erro da estimação de despesas de pessoal											
Variável	**Teste média**	**Diminuiu o erro**					**Aumentou o erro**				
		N	**Média**	**D.Pad.**	**Min**	**Max**	**N**	**Média**	**D.Pad**	**Min**	**Max**
Variação (2011-2015)	***	326	0,119	0,095	0.001	0,4736	100	-0,0596	0,0626	-0,3980	-0,0005
Erro estim. desp. Pess. (2015)		448	0,06	0,052	0,000	0,313	100	0,110	0,08	0,01	0,478
Renov. equipe 2011-2015		544	-597	7.005	-110.000	42.700	100	62.906	1.273	0,-1	1,1E+07
Choque		544	0	0	-0	1	100	0,044	0,046	-0,254	0,182
Renov. de equipe x choque		544	-27	515	-11.000	1.178	100	352,	47.558	-0,003	324
Presença de assessoria		541	0,593	0,492	0	1	100	0,510	0,502	0	1
Contador efetivo	***	541	0,745	0,436	0	1	100	0,870	0,338	0	1
Equipe de planejamento		541	0,508	0,500	0	1	100	0,490	0,502	0	1
Distância da capital		544	298,27	165,60	12	667	100	290,210	165,588	26	564
Idade do Município		544	87	63	20	470	100	92	61	22	364
Número de órgãos	***	544	2,818	1,252	2	11	100	2,510	0,847	2	6
População (mil hab)		544	52	124	0,8	1.324	100	40	63	1,5	356
Result. financeiro ÷ rec.corr.		544	0,000	0,000	0,00	0,00	100	0,000	0,000	0,000	0,000
Rec. não control.÷ rec.total		544	0,710	0,116	0,31	0,91	100	0,710	0,109	0,411	0,907
Possui equipes de TI		532	0,741	0,439	0	1	100	0,730	0,446	0	1
Houve troca de *software*		534	0,287	0,453	0	1	99	0,202	0,404	0	1
Variação do erro de estimação de receitas tributárias											
Variável	**Teste média**	**Diminuiu o erro**					**Aumentou o erro**				
		N	**Média**	**D.Pad**	**Min**	**Max**	**N**	**Média**	**D.Pad**	**Min**	**Max**
Variação (2011-2015)	***	258	0,2751	0,5949	0,0003	7,6158	182	-0,122	0,164	-1,670	-0,0001
Erro na est. rec tribut. 2015		366	0,068	0,062	0,000	0,352	182	0,059	0,065	0,001	0,478
Renov. equipe 2011-2015		462	-479	6.870	-110.000	42.700	182	-534.939	5.302	-59.500	2.630
Choque		462	0,0	0,1	-0,3	1,3	182	0,05	0,07	-0,11	0,74
Renov. de equipe x choque		462	-30.024	558	-11.000	1.178	182	-6.061	76	-812.	72
Presença de assessoria		460	0,602	0,490	0	1	181	0,525	0,501	0	1
Contador efetivo	***	460	0,739	0,440	0	1	181	0,829	0,378	0	1
Equipe de planejamento		460	0,491	0,500	0	1	181	0,541	0,500	0	1
Distância da capital		462	303	166	12	667	182	281	164	15	597
Idade do Município		462	83,781	57,196	20	470	182	97,604	74,697	20	404
Número de órgãos	***	462	2,693	1,128	2	11	182	2,967	1,358	2	9
População (mil hab)		462	44	104	0,8	1.325	182	65	143	1,2	1.164
Result. financeiro ÷ rec.corr.	***	462	0,000	0,000	-0,00	0,00	182	0,000	0,000	0,000	0,001
Rec. não control. ÷ rec.corr.		462	0,716	0,111	0,33	0,91	182	0,694	0,123	0,306	0,907
Possui equipes de TI		452	0,741	0,438	0	1	180	0,733	0,443	0	1
Houve troca de *software*		456	0,285	0,452	0	1	177	0,243	0,430	0	1
Variação do erro da estimação de despesas correntes											
Variável	**Teste média**	**Diminuiu o erro**					**Aumentou o erro**				
		N	**Média**	**D.Pad.**	**Min**	**Max**	**N**	**Média**	**D.Pad**	**Min**	**Max**
Variação (2011-2015)	***	352	0,1543	0,2151	0,0005	0,9957	91	-0,0503	0,057	-0,3531	-0,0003
Erro estim. Desp. corr. 2015		457	0,063	0,061	0,000	0,394	91	0,075	0,072	0,002	0,478
Renov. de equipe 2011-2015		553	-575.	6.970	-110.000	42.700	91	-2.377	206	-1.337	944
Choque		553	0,0	0,1	-0,3	1,3	91	0,04	0,03	-0,04	0,12
Renov. de equipe x choque		553	-27.232	512.029	-110.000	1.178.582	91	935,2	7.459	-33.567	36.779
Presença de assessoria		550	0,585	0,493	0	1	91	0,549	0,500	0	1
Contador efetivo		550	0,758	0,429	0	1	91	0,802	0,401	0	1
Equipe de planejamento		550	0,495	0,500	0	1	91	0,571	0,498	0	1
Distância da capital		553	297	167	12	667	91	296,813	154,325	15	562
Idade do Município		553	85,881	60,501	20	470	91	98,670	75,255	20	378
Número de órgãos		553	2,758	1,179	2	11	91	2,846	1,341	2	9
População (mil hab)		553	47	109	0,8	1.325	91	68	158	1,2	1.164
Result. financeiro ÷ rec.corr.		553	0,000	0,000	-0,00	0,00	91	0,000	0,000	0,000	0,001
Rec. não contr. ÷ rec.corr.		553	0,712	0,112	0,31	0,91	91	0,700	0,134	0,342	0,907
Possui equipes de TI		541	0,728	0,445	0	1	91	0,802	0,401	0	1
Houve troca de *software*	***	545	0,288	0,453	0	1	88	0,182	0,388	0	1

Fonte: Elaborada pelo autor. Notas: (1) Teste de hipótese nula que as médias são iguais. (2) *** rejeição da hipótese nula, utilizando significância de 5%. (3) Teste utilizado: *Mann-Whitney test*. (4) A variação do erro foi calculada pela subtração do erro de estimação apurado em 2011 pelo erro de estimação apurado em 2015. (5) O erro foi calculado comparando-se o valor estimado no orçamento em relação ao valor executado.

Os dados na Tabela 31 mostram que houve uma diminuição no erro de estimação para a maior parte dos municípios, em torno de quatro a cinco vezes. Também verifica-se que o *porte* dos municípios parece não ter associação com mudanças na estimação. O erro médio da estimação de pessoal diminuiu 11% para 326 municípios e aumentou 6% em média para 100 municípios, proporção parecida para as outras despesas correntes, que melhoraram 15% para 352 municípios e piorou 5% para 91. Para as receitas tributárias a diminuição foi maior: 27,5% em média para 258 municípios e uma piora de 12% para 182 municípios.

A conclusão geral dessas informações é que o erro de estimação em geral diminuiu. Como a lógica dominante é a orçamentária, por *inputs*, quando ocorre um momento de pressão orçamentária, essa acabou sendo fortalecida ainda mais, e os atores passaram a se preocupar mais com o processo de estimação. Esses resultados vão de encontro com os resultados encontrados no caso, onde verificou-se que no período analisado houve uma grande preocupação com a estimação das receitas e despesas do orçamento, e praticamente não houve mudanças no PBB (o caso apresentou uma piora do PBB e uma melhora nas estimações).

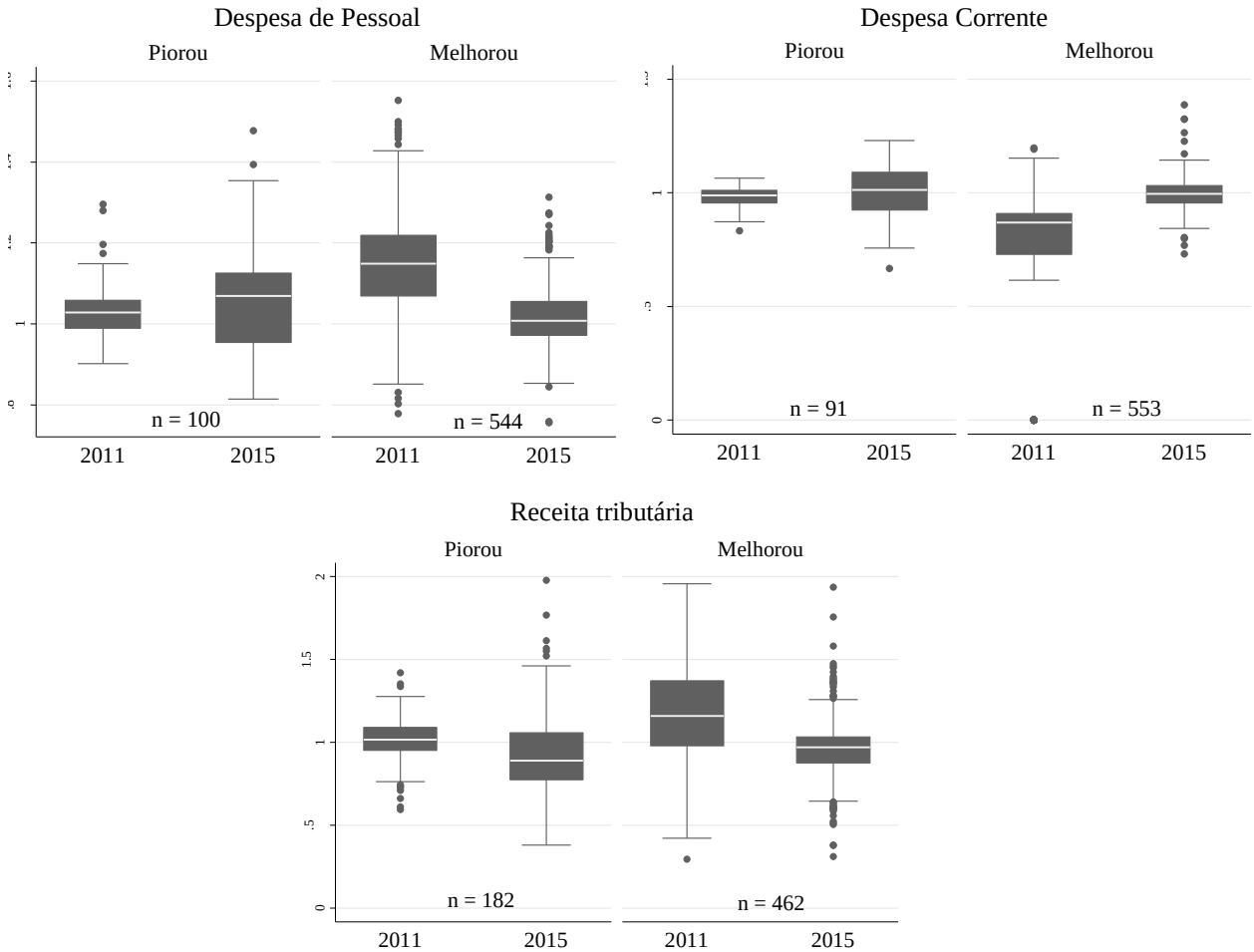
A presença de *equipes de consultoria* e de *equipes de planejamento* não apresentou diferença na estimação em nenhuma das análises. Esses resultados, ligados à estrutura das prefeituras vão de encontro com Azevedo (2013), que mostrou que para os municípios com mais recursos humanos nas áreas ligadas à elaboração do orçamento, o erro de estimação não diminui, pois enquanto a imprecisão da estimação em municípios com pouca estrutura de pessoal decorrem de erros, quando existe a estrutura, decorrem de estratégias existentes no processo de elaboração do planejamento. Já a presença de contador efetivo é maior para os municípios que *pioraram* sua estimação do que no inverso (87% dos que pioraram a estimação possuem contador). O senso comum de que a terceirização da contabilidade como sendo algo ruim parece não importar, ao menos para a estimação orçamentária, pois a piora foi maior para quem tem contador efetivo.

Ainda em relação à estimação no orçamento, a Figura 16 mostra que a estimação das receitas tributárias, que na média seguia em 2011 um padrão de subestimação, onde as receitas são estimadas a menor, foi alterado para um padrão próximo a 1,0, que presenta o máximo de precisão. A Figura 16 mostra que em geral houve uma ampla melhora nas três variáveis para a maioria dos municípios (544 melhoraram a estimação da despesa de pessoal, 553 a despesa corrente, e 462 a receita tributária).

A mudança de padrão pode representar reflexos da pressão financeira, visto que enquanto as receitas vinham se comportando em um padrão de crescimento, os municípios poderiam estimar suas receitas com valor menor, com o objetivo de obter excesso de

arrecadação no ano seguinte, e assim abrir créditos adicionais. Quando o padrão muda, a incerteza sobre a real capacidade do exercício seguinte de arrecadar excesso de arrecadação deixa de existir, e os municípios são obrigados a estimar no orçamento seguinte as receitas com um valor superior ao real calculado (AZEVEDO, 2013), para poder acomodar os gastos.

Figura 16 – Mudança na estimação orçamentária entre 2011 e 2015



Fonte: elaborada pelo autor.
Nota: (1) os gráficos ‘box’ apresentam uma relação entre os valores estimados das receitas e despesas, frente aos valores executados. Assim, o resultado gira em torno de 1,0. (2) a separação entre ‘piorou’ e ‘melhorou’ foi realizada comparando-se os resultados dos exercícios de 2011 com os resultados de 2015. Os que melhoraram foram aqueles que o erro diminuiu, e vice-versa.

Pelo lado das despesas, a estimação também demonstra uma mudança. No ano de 2011 os valores foram alocados a menor, subestimando os gastos. Já no ano de 2015 percebe-se no gráfico que a média girou em torno de 1,0, com uma melhoria em 544 casos, que representa a máxima precisão na alocação. Isso se deve ao fato de que em períodos de tendência de crescimento de receitas, os gastos no orçamento de pessoal podem ser estimados a menor, com a intenção de alocar outros tipos de gastos no orçamento, e com a intenção de corrigir o saldo

de pessoal no ano seguinte por meio de créditos adicionais. Afinal, o apelo para ‘corrigir’ gastos com pessoal é forte o suficiente para conseguir aprovação legislativa, se necessário. Porém, com a mudança no padrão das receitas, o comportamento muda, e as preocupações com a falta de orçamento para os salários e o custeio em geral faz com que as despesas sejam alocadas com maior precisão. A mesma mudança pode ser observada para despesas com pessoal, que eram majoritariamente estimadas a menor em 2011, e houve uma mudança para próximo de 1,0 para 544 casos, sendo que o fenômeno de melhoria é parecido com a estimação das despesas correntes.

Diferente dos resultados anteriores analisados sobre o PBB, os resultados dos **modelos de regressão 9 a 14** que se referem aos erros de estimação orçamentária (Tabela 32), permite concluir que a ***incerteza*** apresentou influência na estimação das despesas de pessoal, contribuindo para atuar negativamente sobre o erro para os municípios que subestimam, e positivamente para os que superestimam. Isso poderia ser explicado pela convergência dos municípios a uma maior precisão, em torno de 1,0 que decorre das incertezas verificadas.

A **renovação de esquipes** na presença do choque financeiro teve influência positiva, apesar de baixa, na superestimação de receitas, o que pode indicar que uma das respostas que os municípios podem estar adotando frente à crise é a adoção desse tipo de estratégia.

A presença de contador efetivo e de equipes de planejamento não teve reflexos na diminuição no erro da estimação orçamentária, que poderia ser explicado pela não mudança no padrão do erro para os municípios que possuem essas equipes.

A presença de consultoria atuou negativamente na diminuição do erro de estimação de pessoal para aqueles que subestimam as despesas, o que indica que os consultores podem estar destinando suas horas de atividade apenas na lógica dominante, de IBB, visto que a outra lógica não tem sido cobrada dos consultores. Isso se comprovaria inclusive pela funcionalidade de duplicação dos dados existente no PBB: utilizo ferramentas automáticas de duplicação dos indicadores de programas e metas de ações.

A troca de software de planejamento influenciou positivamente a diminuição do erro para as entidades que subestimam as despesas, o que pode indicar uma movimentação pela troca de sistemas frente às mudanças que se tem acompanhado no ciclo PFM, incluindo a contabilidade, pois os sistemas de orçamento e contabilidade são comercializados em conjunto. E a contratação de uma nova empresa traz momentos de rediscussão de práticas orçamentárias, que tem levado à diminuição no erro das despesas.

Tabela 32 – Resultados dos modelos – Variação na estimação orçamentária (IBB)

MODELOS	9 (subestimação)		10 (superestimação)		11 (subestimação)		12 (superestimação)		13 (subestimação)		14 (superestimação)	
	Despesa de pessoal				Receita tributária				Despesa corrente			
	coef	sig	coef	sig	coef	sig	Coef	sig	coef	sig	coef	sig
Choque e renovação de equipe												
Renovação de equipe	*N_SIG*		*N_SIG*		*N_SIG*		*N_SIG*		*N_SIG*		*N_SIG*	
Choque	-0.2284	*	*N_SIG*		*N_SIG*		*N_SIG*		*N_SIG*		*N_SIG*	
Incerteza	-1.0392	**	0.625	*	*N_SIG*		*N_SIG*		*N_SIG*		*N_SIG*	
Renovação de equipe x choque	*N_SIG*		*N_SIG*		*N_SIG*		0.0000	**	*N_SIG*		*N_SIG*	
Estrutura organizacional												
Existência de consultoria	0.0458	***	*N_SIG*		*N_SIG*		*N_SIG*		*N_SIG*		*N_SIG*	
Possui equipe de planejamento	*N_SIG*		*N_SIG*		*N_SIG*		*N_SIG*		*N_SIG*		*N_SIG*	
Possui contador efetivo	*N_SIG*		*N_SIG*		*N_SIG*		*N_SIG*		*N_SIG*		*N_SIG*	
Total de servidores	*N_SIG*		*N_SIG*		*N_SIG*		*N_SIG*		0.0597	*	*N_SIG*	
Possui equipe de TI	*N_SIG*		*N_SIG*		*N_SIG*		*N_SIG*		*N_SIG*		*N_SIG*	
Trocou software de planejamento	*N_SIG*		*N_SIG*		*N_SIG*		*N_SIG*		0.0675	*	*N_SIG*	
Gestão Fiscal												
Resultado financeiro acumulado (média)	*N_SIG*		*N_SIG*		*N_SIG*		*N_SIG*		*N_SIG*		*N_SIG*	
Resultado financeiro acumulado (variância)	*N_SIG*		*N_SIG*		-1.4038	*	*N_SIG*		*N_SIG*		*N_SIG*	
Receita de Capital (média)	*N_SIG*		*N_SIG*		*N_SIG*		*N_SIG*		*N_SIG*		*N_SIG*	
Receita não controlável (média)	*N_SIG*		*N_SIG*		*N_SIG*		*N_SIG*		*N_SIG*		*N_SIG*	
Receita não controlável (variância)	11.3602	***	-3.04	*	*N_SIG*		*N_SIG*		*N_SIG*		*N_SIG*	
Ancoragem em períodos anteriores											*N_SIG*	
Decoupling anterior	*N_SIG*		*N_SIG*		*N_SIG*		*N_SIG*		*N_SIG*		*N_SIG*	
Mudança de estratégia	*N_SIG*		*N_SIG*		*N_SIG*		-0.1546	*	*N_SIG*		*N_SIG*	
Aumento do controle legislativo	*N_SIG*		*N_SIG*		-0.1514	*	-0.1557	**	*N_SIG*		*N_SIG*	
Percentual de crédito suplementar	-0.111	***	0.061	***	0.1361	*	*N_SIG*		*N_SIG*		0.2362	***
Contexto local												
No de órgãos no município	0.0238	***	0.0206	**	*N_SIG*		*N_SIG*		-0.0437	*	*N_SIG*	
Distância até à capital	*N_SIG*		-0.0001	*	*N_SIG*		*N_SIG*		*N_SIG*		*N_SIG*	
Idade do município até 2015	*N_SIG*		*N_SIG*		*N_SIG*		*N_SIG*		*N_SIG*		-0.0005	*
Índice de Integração do arranjo	0.1153	*	*N_SIG*		*N_SIG*		*N_SIG*		*N_SIG*		0.1889	*
É núcleo de arranjo	*N_SIG*		*N_SIG*		*N_SIG*		*N_SIG*		*N_SIG*		*N_SIG*	
Porte do planejamento												
No de indicadores por programa	-0.0273	*	*N_SIG*		*N_SIG*		*N_SIG*		*N_SIG*		-0.0437	**
No de programas	*N_SIG*		*N_SIG*		*N_SIG*		*N_SIG*		*N_SIG*		*N_SIG*	
No de ações	*N_SIG*		*N_SIG*		*N_SIG*		*N_SIG*		*N_SIG*		*N_SIG*	
Indicadores duplicados (%)	*N_SIG*		-0.0896	**	*N_SIG*		*N_SIG*		*N_SIG*		*N_SIG*	
Ações duplicadas (%)	0.1103	*	*N_SIG*		*N_SIG*		*N_SIG*		*N_SIG*		*N_SIG*	
_constante												
N	239		176		145		281		203		232	
PROB >F	0,0000		0,0069		0,0000		0,0355		0,0828		0,0001	
R2	0,2164		0,1774		0.1218		0,1141		0,0575		0,162	
VIF	2.69		3.14		2.67		2.53		2.44		3.09	

Nota: * = estatisticamente significante a 10%; ** = estatisticamente significante a 5%; *** = estatisticamente significante a 1%.. (2) Todas as variáveis foram estadas em todos os modelos. Foram apresentados na tabela apenas os resultados que apresentaram significância estatística na estimação. (3) N_SIG: não foram significantes no modelo.

9. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Os resultados indicam que a existência de recursos humanos e financeiros não explica a adoção de novas práticas pelos municípios de São Paulo, como é o caso do orçamento por resultados (PBB – *performance-based budget*). Como existe uma lógica orçamentária tradicional no setor público que é dominante, então as reformas que surgem no ciclo PFM (*Public Financial Management*) não são implementadas, sobretudo em decorrência de resistências dos atores frente à nova lógica presente na mudança proposta.

Ainda, as resistências de aderência dos servidores podem estar sendo potencializadas sobretudo em decorrência: (i) do modelo de adoção do PBB proposto no Brasil; (ii) da estratégia de difusão da reforma, (iii) pela intenção da manutenção do poder de decisão sobre alocação de recursos em cada Secretaria de Finanças nos governos locais; (iv) sobreposição de regras na legislação, e (v) menor legitimidade do instrumento adotado na regulação.

(i) Modelo de reforma top-down único estágio

O modelo pleno de PBB (para todos os programas e ações) no curto prazo, tal como é utilizado em geral no Brasil, não favorece a institucionalização das mudanças. Ainda, gera um choque dada a demanda de mobilização de recursos no curto prazo, com pouco tempo para teorização a favor dos benefícios da reforma. Tal modelo também não permite aos atores a compreensão e internalização das novas regras e novas instituições de forma gradativa ou seletiva em determinadas áreas (ROBINSON; LAST, 2009), o que favoreceria a diminuição das resistências. Um modelo alternativo seria a adoção da reforma por etapas, o que Andrews (2006) chamou de '*basic first*'. Isso porque cada etapa aumentaria as habilidades para gerenciar os resultados, construindo confiança, e encorajando os gestores a internalizar os comportamentos apropriados (SCHICK, 1998), ou seja, diminuindo as resistências.

(ii) Estratégia de difusão da reforma

Como já tratado no capítulo 6, a estratégia de difusão tem três características que dificultam a institucionalização da reforma: a ausência do patrocinador, a baixa teorização, e a não consideração de empreendedores institucionais.

Primeiro, a SOF, quando introduz a questão no ano 2000, o faz por mecanismos infralegais, elabora um manual, mas como já mencionado, dá exemplos neste manual extremamente voltados ao Governo Federal. Mesmo indicando que municípios deveriam readequar seus PPAs no próximo mandato que venceria dois anos após aquela data, com a troca

da equipe do governo federal em 2002, pode ter acontecido uma mudança nas prioridades das equipes. O fato é que a partir de 2002, quando os municípios deveriam elaborar seus PPAs, a coordenação da difusão não era exercida pela SOF, dependendo da adesão de outros atores. Por exemplo, o TCE-SP exerceu um importante papel divulgando um manual em 2005 intensificando o processo de difusão para os municípios do Estado. Contudo, outros ministérios não tinham uma orientação que viesse da SOF de que suas ações junto aos municípios deveriam ser coordenadas com o PBB, o que poderia dar origem a orçamentos paralelos como comentado a seguir.

A tímida difusão do PBB apenas por manuais emitidos pela SOF em 1999 (MOG, 1999), não teve a mesma força de disseminação da prática que se observa em outras reformas, como a atual convergência da contabilidade para as IPSAS[69]. Não houve a defesa da adoção do PBB para os entes subnacionais, nem sua participação no processo de definições (SANCHES, 1999). Portanto, os governos locais, apesar de tomarem conhecimento das novas práticas que deveriam ser adotadas, na ausência da teorização da SOF, seguiam preponderantemente as recomendações dos Tribunais de Contas regionais, os quais também não atuavam na teorização no sentido de expor os pontos positivos da prática, ou no esclarecimento de como deveria ser feito.

Tais tribunais restringiram-se a emitir manuais, nos melhores casos, expondo templates e exemplos que davam uma referência para que o setor de planejamento implantasse um planejamento cerimonial. Em suma, os Tribunais deram fonte para os municípios legitimarem suas entregas e adotarem o uso cerimonial (*decoupling*). Ao não considerar a etapa de teorização (STRANG; MEYER, 1993; TOLBERT; ZUCKER, 1996), os benefícios eventualmente trazidos pela mudança não são apresentados, e as contradições e falhas existentes na lógica anterior não são expostos, o que contribui para manter as resistências dos atores em relação à mudança.

A terceira característica da difusão da reforma de PBB no Brasil é o não reconhecimento dos empreendedores institucionais na estratégia de difusão. Tais servidores que poderiam apoiar internamente as organizações na teorização do processo da reforma acabam não sendo envolvidos no processo de difusão e, portanto, as resistências naturais pela lógica institucional dominante acabam não sendo balanceadas pelas suas relações. Uma evidência é que o processo de difusão não envolve ações do tipo ‘destaques do ano, ou ‘melhores inovações

[69] Praticamente não existem discussões sobre orçamento e gestão de resultados na federação, ao contrário da convergência contábil e assuntos fiscais, sobre os quais a STN criou e gerencia grupos de discussão (GTCON, GTREL), e edita manuais atualizados constantemente (STN, 2015b, 2015c).

em contabilidade pública', 'formação de grupos de elite de servidores no assunto, e o contato das autoridades em Brasília não é com servidores específicos, mas com o ente, o que faz com que eventuais empreendedores que existam não sejam legitimados pela autoridade em Brasília.

(iii) A Secretaria de Finanças e a manutenção do poder de decisão

A introdução do PBB é vista como uma ameaça ao poder de decisão de alocação de recursos pela Secretaria da Finanças das prefeituras. Como o ente público deve passar a usar e reportar informações de desempenho, e essas informações não estão disponíveis em tal Secretaria, é necessário maior envolvimento das demais secretarias, como Saúde e Educação, e assim as estratégias de alocação de recursos podem ser mais facilmente detectadas. Isso pode estar sendo visto como uma ameaça pela Secretaria de Finanças, que não incentiva a sua adoção plena, o que favorece o surgimento de orçamentos paralelos de resultado.

(iv) Regras sobrepostas na regulação

A sobreposição entre as regras previstas na legislação também contribui para o conflito existente e aumento das resistências. No Brasil, as regras orçamentárias estão estabelecidas pela Lei 4.320/64, exigindo-se informações de *input*, que enfatiza a orçamentação por insumos, com foco rigoroso na alocação, detalhamento excessivo e baixa flexibilização. O próprio manual inicial de divulgação informou que a consequência dessa sobreposição representa um 'hibridismo' de informações (MOG, 1999). Como colocado por Andrews (2004), se os processos não forem desenhados para permitir o real uso de informações de desempenho, os atores serão obrigados a permanecer gerando seus orçamentos por insumos, sem a autoridade processual para fazer o contrário, o que pode contribuir para impedir a adoção dos elementos de PBB. Nesse cenário, dado que os procedimentos anteriores existentes (ou rotinas) continuam exigindo informações de *input*, os elementos de PBB acabam sendo dominados pelas rotinas anteriores (ANDREWS; HILL, 2003).

Como decorrência das resistências, os atores não entendem os benefícios da nova lógica e os recursos existentes não são reconfigurados para que a mudança seja introduzida. Dessa forma, os recursos financeiros e humanos existentes, por mais abundantes que sejam nos municípios, acabam sendo direcionados para a manutenção da lógica dominante, e a mudança não acontece, ou uma mudança cerimonial é adotada.

(v) Legitimidade do instrumento adotado na regulação

A proposta de reforma no Brasil foi realizada por meio de normas infralegais (BARCELOS; CALMON, 2014). Dada a tradição *code-law* como é o caso do Brasil (ZONATTO, 2011), a princípio a forma da introdução do planejamento pode ser vista como uma das fragilidades do processo de institucionalização das novas práticas de planejamento, e uma das possíveis explicações pela não adoção. Porém, a conclusão que se apresenta é que a forma de condução do processo de difusão importa mais do que a formalização inicial da regra. Essa pode alterar as expectativas dos agentes, mas se eles vão produzir um resultado sustentável e compatível com a intenção original do legislador não pode ser tida como certa, a não ser que constitua uma espécie de mentalidade coletiva (AOKI, 2007).

Como colocado por Scott (2003), as leis podem atuar como *carriers* para transportar as ideias (as instituições) ao longo do tempo e pelo espaço, porém para o processo de internalização a sua existência não basta. O histórico recente do país mostra que diversas regras não são adotadas, mesmo estando estabelecidas em leis formais, como é o caso do controle fiscal ou a adoção de custos previstos na LRF, que não estão plenamente adotados.

Isso se dá, pois, as organizações não são apenas *atores passivos*. Elas podem ser vistas como domínios políticos em que vários atores interagem para perseguir seus objetivos e interesses, de bom grado usar poder, distorcendo os processos organizacionais normais, e até mesmo usando organizações como armas pessoais (LIGUORI; STECCOLINI, 2012), influenciando, portanto, como as reformas se desenvolvem.

Os problemas observados não devem ser vistos como uma exclusividade brasileira. Falhas na adoção do PBB também ocorrem em outros países. Elas têm sido creditadas em geral à fraca motivação e entusiasmo devido à insuficiente formação e apoio das equipes (BEVAN ; HOOD, 2006; HOU et al., 2011; TAYLOR, 2011); ao baixo suporte político para a adoção do processo (YANG; HSIEH, 2007); aos custos relacionados à implementação e manutenção da reforma (CARLIN, 2006); às dificuldades existentes em ligar as informações de desempenho às alocações de recursos, causando dissociação entre as duas informações (MELKERS; WILLOUGHBY, 2005), e às resistências dos funcionários (AVWOKENI, 2016; BROWNE, 2010). O processo não é simples. Nos Estados Unidos a adoção têm se dado desde a década de 30, por ondas de tentativa. As falhas anteriores estavam associadas à rigidez do orçamento (GORE, 1993; OECD, 2005), que foi substituída pela flexibilização e diminuição do detalhamento em conjunto com a responsabilização pelos resultados planejados.

Tratadas as resistências e o que estaria potencializando tais resistências, a tese também discutiu um importante aspecto na teoria institucional, as janelas de oportunidades e como a renovação de equipes poderia contribuir com a questão. Observou-se que, nem a renovação das

equipes, nem a janela de oportunidade criada pela crise financeira foram suficientes para impulsionar a mudança no planejamento. Os funcionários sêniores trabalham para manter o *status quo*, ou seja, a lógica dominante, para legitimação de suas funções, e também por receio da perda de poder de decisão sobre alocação de recursos. Os empreendedores institucionais quando surgem não conseguem reconfigurar os recursos existentes para a mudança. Como consequência, a crise tem reforçado a lógica dominante de orçamento por inputs, dado que os atores usam ferramentas por eles conhecidas que se apoiam na lógica dominante do orçamento tradicional. Isso traz a discussão se em épocas de austeridade, reformas dessa natureza teriam poucas chances de prosperar (BRACCI et al., 2015), dado que o foco acaba sendo dado nas ferramentas reconhecidas pela lógica dominante.

Os resultados mostram que mesmo após mais de 12 anos de adoção pelos municípios, o PBB não é operante no Estado de São Paulo, resultando em uma adoção cerimonial para a prestação de contas ao Tribunal. Destaca-se que o *decoupling* acaba por mascarar a realidade do uso cerimonial do PBB e a consequente fragilidade do planejamento público municipal. Os índices de eficiência municipal utilizados pelo TCE que cobrem a dimensão de planejamento, em geral, não captam o uso cerimonial.

Isso ocorre, pois utilizam métricas automatizadas que compararam a meta não financeira estabelecida com a meta executada, atribuindo-lhe nota. O conteúdo informacional utilizado nas metas e unidades de medida não vem sendo considerado. No índice podem ser encontrados casos de municípios com boa posição no *ranking* e alto *decoupling* (no ano de 2015, nove municípios com nota B+ pelo IEGM apresentaram *decoupling* acima de 50% para os indicadores de seus programas). Além disso, o uso de tais índices, além da falsa percepção sobre o PBB no país, pode incentivar ainda mais a busca por legitimação junto à opinião pública, buscando obter uma melhor nota, aumentando seu uso cerimonial em detrimento de um melhor planejamento.

As influências normativas exercidas pelos Ministérios que executam políticas públicas em conjunto com municípios não melhoram as informações de PBB local. Isso porque as secretarias finalísticas acompanham um orçamento de resultados paralelo como já foi citado.

Como consequência do orçamento paralelo, as diversas metas dos municípios das secretarias finalísticas como a de saúde, por exemplo, estão sendo diretamente estabelecidas pelos Ministérios, praticamente sem a aprovação do legislativo municipal, que é a quem caberia discuti-las e aprová-las nos entes locais. Ou seja, o legislativo local aprova uma meta, mas as Secretarias perseguem outra.

Esse fenômeno reduz a transparência e o controle externo. Considerando que as metas que as secretarias finalísticas perseguem como objetivos a serem alcançados são aquelas acordadas com seus respectivos ministérios, o controle externo e a transparência estão sendo exercidos em apenas uma parte das metas estabelecidas nos entes. Isso porque as metas de resultado inseridas no orçamento dos entes são utilizadas tanto para publicação nos portais das prefeituras, quanto como informação para transmissão ao Tribunal de Contas.

Consequências podem ainda ser apontadas para a definição e execução das políticas públicas. Na medida em que as informações das políticas elaboradas na esfera federal são utilizadas parcialmente pelos municípios, podem ocorrer problemas de financiamento local, pois, como as informações consideradas pela Secretaria de Finanças do município são diferentes da realidade das secretarias finalísticas, pode estar ocorrendo subestimação de despesas orçamentária, que não são suficientes para a sua execução plena.

Dado que boa parte das receitas dos municípios tem origem no Governo Federal e Estadual, e diversas receitas recebidas pelos municípios já possuem metas previamente estabelecidas, a falta de compartilhamento das informações entre os entes da federação gera retrabalho e dificulta implantação da reforma. O compartilhamento permitiria um maior controle e diminuição dos custos para elaboração e acompanhamento do orçamento dos municípios. Nesse ponto, cita-se a experiência recente de revisão do modelo de orçamento de resultados na Holanda. Em 2010, procedeu-se a uma revisão no modelo de PBB estabelecido, onde as informações que são de responsabilidade das províncias (equivalentes aos nossos Estados no Brasil) passaram a ser elaboradas por essa esfera, limitando a ação dos municípios apenas ao seu acompanhamento (TER BOGT; JAN VAN HELDEN; VAN DER KOLK, 2015).

O objetivo da tese não é buscar generalização para todos os municípios, até porque estão sujeitos a Tribunais de Contas que podem entender a normatização do PBB de maneira distinta. Apesar das políticas de contratação no setor público serem as mesmas para toda a federação, as características peculiares a cada localidade podem mudar a maneira com que rotatividade das equipes e as janelas de oportunidade abertas pela atual crise fiscal atuariam na diminuição das resistências nas equipes de planejamento. Assim, a generalização desses resultados para toda a federação deveria ser vista com cautela e com as devidas adequações. Por outro lado, a observação da persistência da lógica orçamentária dominante reduzindo as chances de entrada de práticas orçamentárias em uma nova lógica não apenas se aplica aos municípios do Estado de São Paulo, mas a todo o país em diferentes níveis, dada a já conhecida literatura que aponta a lógica orçamentária como a mais institucionalizada dos governos de todos os níveis e estados da Federação, como reconhecido pela própria STN (STN, 2015b).

Implicações e sugestões de pesquisas

O debate sobre as falhas do processo de difusão pode contribuir para as discussões atuais relativas à substituição da Lei Federal 4.320/64, que tramita atualmente no Congresso Nacional[70], assim como, as experiências anteriores podem auxiliar na discussão sobre o modo de condução do novo processo, pois como observado não basta a publicação da nova lei, entre a lei e a efetiva adoção da norma há um trabalho institucional a ser feito na difusão visando uma maior institucionalização da prática. Para a adoção dessa reforma, a nova legislação deve considerar a questão da relação entre a exigência de detalhamento das informações e a flexibilização para mudanças no orçamento, conjugada com uma forte responsabilização pelos resultados não alcançados.

O surgimento de empreendedores institucionais para promover as mudanças revela-se como elemento relevante para que as reformas no ciclo PFM sejam efetivas. Do mesmo modo, a reflexividade dos servidores nas diversas áreas em que o PBB é gerado e usado, bem como o papel de liderança dos agentes políticos na prefeitura, estariam associados ao sucesso da adoção, e, portanto, poderiam ser estudados. No caso da tese em questão, a capacidade do empreendedor institucional poderia ser tratada como um tipo de *competência de segunda ordem*, denominada na literatura de *capacitações dinâmicas*. Tais capacitações seriam as habilidades dos gestores sêniores da organização em identificar oportunidade, reconfigurar a organização e gerenciar ameaças que vêm do ambiente externo (TEECE, 2009).

Independente do nome do construto que varia com a teoria utilizada, dado que a presença de recursos materiais e de estoque de conhecimento técnico não foi suficiente para desenvolvimento do PBB, poderia ser observado se as *competências de segunda ordem*, ou capacidade de realizar o trabalho institucional, que emergem apenas na camada técnica da organização são suficientes para conduzir a reforma e mobilizar mudanças profundas de processos e rotinas, ou se é necessário também apoio político de prefeitos e secretários. Essa interação poderia abrir um leque de pesquisas interdisciplinares entre *ciência política* e *administração pública*, *federalismo* e *governo de coalizão.*

A tese apresenta contribuições de cunho metodológico, ao utilizar uma metodologia para mensuração de *decoupling* por meio de um dicionário de dados que permite identificar os elementos inseridos no planejamento de resultados que não possuem conteúdo informacional. Além disso, o *decoupling* de novas práticas demonstrado no estudo revela que informações de

[70] O projeto tramita sob os números PLS 299/2009 no Senado, e PLP 295/2016 na Câmara dos Deputados.

planejamento de resultado com informações autodeclaradas por municípios, como nos índices dos Tribunais de Contas, envolvem tanto os casos de uso cerimonial, quanto efetivos, sem ser possível a priori distingui-los. Portanto, deve-se olhar tais índices com muita cautela, pois não se trata necessariamente de real evidência de um planejamento em funcionamento e uso.

REFERÊNCIAS

ABERBACH, J. D.; CHRISTENSEN, T. Why Reforms So Often Disappoint. **The American Review of Public Administration**, v. 44, n. 1, p. 3–16, 2013.

ABREU, C. R. DE; CÂMARA, L. M. O orçamento público como instrumento de ação governamental : uma análise de suas redefinições no contexto da formulação de políticas públicas de infraestrutura. **Revista de Administração Pública**, v. 49, n. 1, p. 73–90, 2015.

ALCHIAN, A. A.; DEMSETZ, H. Production, Information Costs, and Economic Organization. **The American Economic Review**, v. 62, n. 5, p. 777–795, 1972.

AMENTA, E.; RAMSEY, K. M. Institutional theory. In: LEICHT, K. T.; JENKINS, J. C. (Eds.). . **Handbook of Politics**. New York, NY: Springer, 2010.

ANAO, A. N. A. O. **Better Practice Guide. Better Practice in Annual Performance Reporting**. Canberra: Australian National Audit Office, 2004.

ANDREWS, M. Authority, acceptance, ability and performance based budgeting reforms. **The International Journal of Public Sector Management**, v. 17, n. 4, p. 332–344, jun. 2004.

ANDREWS, M. Beyond “best practice” and “basics first” in adopting performance budgeting reform. **Public Administration and Development**, v. 26, p. 147–161, 2006.

ANDREWS, M. The (Il)logics of Federal Budgeting, and Why Crisis Must Come. **Public Administration Review**, v. 71, n. 3, p. 345–348, 2011.

ANDREWS, M. **The Limits of Institutional Reform in Development**. New York: Cambridge University Press, 2013.

ANDREWS, M. et al. This is PFM. **Center for International Development at Harvard University**, Working Paper 285. p. 13, 2014.

ANDREWS, M.; HILL, H. The Impact of Traditional Budgeting Systems on the Effectiveness of Performance-Based Budgeting: A Different Viewpoint on Recent Findings. **International Journal of Public Administration**, v. 26, n. 2, p. 135–155, 2003.

ANESSI-PESSINA, E.; SICILIA, M.; STECCOLINI, I. Budgeting and Rebudgeting in Local Governments: Siamese Twins? **Public Administration Review**, v. 72, n. 6, p. 875–884, 2012.

ANGIOLA, N.; BIANCHI, P. Public Managers ’ Skills Development for Effective Performance Management : Empirical evidence from Italian local governments. **Public Management Review**, v. 9037, n. January, p. 2–26, 2013.

AOKI, M. Endogenizing institutions and institutional changes. **Journal of Institutional Economics**, v. 3, n. 1, p. 1, 27 fev. 2007.

AQUINO, A. C. B. DE et al. **O efeito dos Tribunais de Contas nos sistemas de informação de municípios**2o Congresso UNB de Contabilidade e Governança. **Anais**...Brasília: UNB, 2016

AQUINO, A. C. B. DE; AZEVEDO, R. R. DE. O “ir”realismo orçamentário nos municípios brasileiros. **Business and Management Review**, v. 5, n. 1, p. 210–224, 2015.

AQUINO, A. C. B. DE; AZEVEDO, R. R. DE; LINO, A. F. **Isomorfismo, Tribunais de Contas e a automatização da coleta de dados de municípios**. Congresso USP de Controladoria e Contabilidade. **Anais**...São Paulo: 2016

ARANTES, R. B. et al. Controles democráticos sobre a Administração Pública no Brasil: Legislativo, tribunais de contas, Judiciário e Ministério Público. In: LOUREIRO, M. R.; ABRUCIO, F. L.; PACHECO, R. S. (Eds.). . **Burocracia e política no Brasil. Desafios para a ordem democrática no século XXI**. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2010. p. 109–147.

ARAÚJO, A. H. DOS S.; FILHO, J. E. DOS S.; GOMES, F. G. Lei de Responsabilidade Fiscal: efeitos e consequências sobre os municípios alagoanos no período 2000-10. **Revista de Administração Pública**, v. 49, n. 3, p. 739–759, 2015.

ARNABOLDI, M.; LAPSLEY, I. On the implementation of accrual accounting: A study of conflict and ambiguity. **European Accounting Review**, v. 18, n. 4, p. 809–836, 2009.

ARNABOLDI, M.; LAPSLEY, I.; STECCOLINI, I. Performance Management in the Public Sector: The Ultimate Challenge. **Financial Accountability & Management**, v. 31, n. 1, p. 1–22, 2015.

ASHWORTH, R.; BOYNE, G.; DELBRIDGE, R. Escape from the Iron Cage? Organizational Change and Isomorphic Pressures in the Public Sector. **Journal of Public Administration Research and Theory**, v. 19, n. 1, p. 165–187, 13 nov. 2007.

AUDITING, A.-G. **The audit of service performance reports**. Wellington.: Office of the Auditor-General, 2014.

AUSTRALIA. **Performance Indicators: Information Paper**. Northern Territory: Department of Local Government and Community Services, 2012.

AVWOKENI, A. J. Cultural Resistance, Output Measures, and Audit Practice: Impact on Non-Implementation of Program-Based Budgeting in Nigeria. **International Journal of Public Administration**, v. 692, n. March, p. 1–8, 2016.

AZEVEDO, R. R. DE. **Imprecisão na estimação orçamentária dos municípios brasileiros**. Ribeirão Preto: FEARP-USP, 2013.

AZEVEDO, R. R. DE; AQUINO, A. C. B. DE. O planejamento em municípios de pequeno porte em São Paulo. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 26, p. 63–76, 2016.

BARCELOS, C. L. K.; CALMON, P. C. D. P. A reforma gerencial do orçamento brasileiro: em busca de múltiplos significados. **Revista de Administração Pública**, v. 48, n. 1, p. 159–181, fev. 2014.

BARNEY, J. Firm resources and sustained competitive advantage. **Journal of Management**, v. 17, n. 1, p. 99–120, 1991.

BARNEY, J. B.; ARIKAN, A. M. The resource-based view: origins and implications. In: **The Blackwell handbook of strategic management**. Oxford: Blackwell, Oxford, 2001. p. 124–188.

BATLEY, R. A. **The Limits of Institutionalism: How do organizations and institutions interact in theory and in development practice?**Conference of the International Research Society for Public Management. **Anais**...Birmingham: 2015

BATTILANA, J.; LECA, B.; BOXENBAUM, E. How Actors Change Institutions: Towards a Theory of Institutional Entrepreneurship. **The Academy of Management Annals**, v. 3, n. 1, p. 65–107, 2009.

BECKER, G. S. **Human Capital**. Chicago: University of Chicago Press, 1993.

BEHN, R. D. Why Measure Performance? Different Purposes Require Different Measures. **Public Administration Review**, v. 63, n. 5, p. 586–606, set. 2003.

BERGER, P. L.; LUCKMANN, T. **The Social Construction of Reality**. London: Penguin Group, 1967. v. 51

BERMAN, E. M.; WEST, J. P. Municipal Commitment to Total Quality Management: A Survey of Recent Progress. **Public Administration Review**, v. 55, n. 1, p. 57–66, 1995.

BESHAROV, M. L.; SMITH, W. K. Multiple Institutional Logics in Organizations: Explaining Their Varied Nature and Implication. **Academy of Management Review**, v. 39, n. 3, p. 364–381, 2014.

BEVAN, G.; HOOD, C. What's measured is what matters: Targets and gaming in the English public health care system. **Public Administration**, v. 84, n. 3, p. 517–538, 2006.

BISBE, J.; BATISTA-FOGUET, J. M.; CHENHALL, R. H. Defining management accounting constructs: A methodological note on the risks of conceptual misspecification. **Accounting, Organizations and Society**, v. 32, n. 7–8, p. 789–820, 2007.

BISSESSAR, A. M. An institutional review of planning budgeting and monitoring in the Caribbean. **International Journal of Public Sector Management**, v. 23, n. 1, p. 22–37, 26 jan. 2010.

BJERREGAARD, T. Co-existing institutional logics and agency among top-level public servants: A praxeological approach. **Journal of Management and Organization**, v. 17, n. 2, p. 194–209, 2011.

BLEYEN, P. et al. Linking budgeting to results? Evidence about performance budgets in European municipalities based on a comparative analytical model. **Public Management Review**, p. 1–22, 2016.

BLEYEN, P.; LOMBAERT, S.; BOUCKAERT, G. **Mapping Performance Budgeting Practices in Local Governments**EGPA Annual Conference. **Anais**...Speyer, German: 2014

BLEYEN, P.; LOMBAERT, S.; BOUCKAERT, G. Measurement, incorporation and use of performance information in the budget a methodological survey approach to map performance budgeting practices in local government. **Society and Economy**, v. 37, n. 3, p. 331–355, 2015.

BLÖNDAL, J. R.; KRISTENSEN, J. K.; GORETTI, C. Budgeting in Brazil. **OECD Journal on Budgeting**, v. 3, n. 1, p. 97–131, 25 set. 2003.

BNDES. **Manual de Elaboração: O Passo a Passo da Elaboração do PPA para Municípios**. Brasília: Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior, 2001.

BOJE, D. M. Nike, Greek goddess of victory or cruelty? Women's stories of Asian factory life. **Journal of Organizational Change Management**, v. 11, n. 6, p. 461–480, 1998.

BOTELHO, B. C.; LIMA, D. V. DE. Experiências Internacionais e Desafios dos Governos dos Países na Transição da Contabilidade Pública para o Regime de Competência. **Revista Evidenciação Contábil & Finanças**, v. 3, n. 3, p. 68–83, 2015.

BOUCKAERT, G.; CONINGS, V.; STERCK, M. Report Budgeting, accounting and auditing for results. Towards integrated financial management. **Financial management & performance measurement**, p. 1–165, 2007.

BOXENBAUM, E.; JONSSON, S. Isomorphism, Diffusion and Decoupling. In: GREENWOOD, R. et al. (Eds.). . **The Sage Handbook of Organizational Institutionalism**. Thousand Oaks, CA: Sage, 2008. p. 78–99.

BRACCI, E. et al. Public sector accounting, accountability and austerity: more than balancing the books? **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, v. 28, n. 6, p. 878–908, 2015.

BRASIL. **Parecer da Commissao de Fazenda da Camara dos Deputados**. Rio de Janeiro: Typographia Imperial e Nacional, 1827.

BRASIL. **Lei Federal 4.320, de 17 de março de 1964**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm>. Acesso em: 1 nov. 2015.

BRASIL. **Lei Federal 10.028, de 19 de outubro de 2000**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L10028.htm>. Acesso em: 2 nov. 2015.

BRELÀZ, G. DE; ALVES, M. A. O processo de institucionalização da participação na Câmara Municipal de São Paulo: uma análise das audiências públicas do orçamento (1990-2010). **Revista de Administração Pública**, v. 47, n. 4, p. 803–826, 2013.

BRIGNALL, S.; MODELL, S. An institutional perspective on performance measurement and management in the “new public sector”. **Management Accounting Research**, v. 11, n. 3, p. 281–306, 2000.

BROWNE, E. **Reforming Budget Systems: a practical guide**. New York: United States Agency for International Development, 2010.

BRYMAN, A. **Social Research Methods**. 4th. ed. Oxford: Oxford university Press, 2012.

BURNS, J. The dynamics of accounting change inter-play between new practices, routines, institutions, power and politics. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, v. 13, n. 5, p. 566–596, 2000.

BURNS, J.; SCAPENS, R. W. Conceptualizing management accounting change: an institutional framework. **Management Accounting Research**, v. 11, n. 1, p. 3–25, 2000.

BUVINICH, D. P. R. O mapeamento da institucionalização dos conselhos gestores de políticas públicas nos municípios brasileiros. **Revista de Administração Pública**, v. 48, n. 1, p. 55–82, 2014.

CACCIA, L.; STECCOLINI, I. Accounting and Organizational Change in Italian Local Governments: What’s beyond Managerial Fashion? **Critical Perspectives on Accounting**, v. 17, n. 2, p. 154–174, 2006.

CAGED. **Bases Estatísticas RAIS e CAGED - Ministério do Trabalho e Emprego**. Disponível em: <http://bi.mte.gov.br/bgcaged>. Acesso em: 1 out. 2016.

CAIDEN, N.; WILDAVSKY, A. **Planning and Budgeting in Poor Countries (Comparative studies in behavioral science)**. New York: John Wiley, 1974.

CÂMARADOSDEPUTADOS. **PLP 18/1999**. Brasília, DF: Imprensa Nacional, 1999.

CARDOSO, R. L.; AQUINO, A. C. B. DE; BITTI, E. J. D. S. Reflexões para um framework da informação de custos do setor público brasileiro. **Revista de Administração Pública**, v. 45, n. 5, p. 1565–1586, 2011.

CARLIN, T. M. Victoria's accrual output based budgeting system–delivering as promised? Some empirical evidence. **Financial Accountability & Management**, v. 22, n. 1, p. 1–19, 2006.

CARLIN, T. M.; GUTHRIE, J. Accrual output based budgeting systems in Australia The rhetoric-reality gap. **Public Management Review**, v. 5, n. 2, p. 145–163, 2003.

CARTER, K. **Performance budgets: here by popular demand**. Disponível em: <https://www.thefreelibrary.com/Performance+budgets%3A+here+by+popular+demand.-a016530722>. Acesso em: 20 jun. 2011.

CAVALCANTE, P. L. O plano plurianual: resultados da mais recente reforma do planejamento e orçamento no Brasil. **Revista do Serviço Público**, v. 58, n. 2, p. 129–150, 2007.

CAVALCANTE, P. L. Orçamento Por Desempenho: Uma Análise Qualitativa Comparada Dos Modelos De Avaliação Dos Programas Governamentais No Brasil. **REGE - Revista de gestão USP**, v. 17, p. 13–25, 2010.

CAVALLUZZO, K. S.; ITTNER, C. D. Implementing performance measurement innovations: Evidence from government. **Accounting, Organizations and Society**, v. 29, n. 3–4, p. 243–267, 2004.

CHAN, J. J. L.; XIAOYUE, C. Models of Public Budgeting and Accounting Reform. **OECD Journal on Budgeting**, OECD Journal on Budgeting. v. 2, n. 1, p. 356, 2002.

CHRISTENSEN, M. The "third hand": Private sector consultants in public sector accounting change. **European Accounting Review**, v. 14, n. 3, p. 447–474, 2005.

CHRISTENSEN, T. Global Ideas and Modern Public Sector Reforms: A Theoretical Elaboration and Empirical Discussion of a Neoinstitutional Theory. **The American Review of Public Administration**, v. 42, n. 6, p. 635–653, 2012.

COHEN, S.; KARATZIMAS, S. Reporting performance information in the public sector: the moral behind the (non) application of program budgeting in Greece. **International Review of Administrative Sciences**, v. 80, n. 3, p. 619–636, 2014.

CONOF-CONORF. Nota Técnica Conjunta nº 5 , de 2010. In: **Subsídios à apreciação do Projeto de Lei Orçamentária para 2011**. brasília: Congresso Nacional, 2010.

CONOF-CONORF. Nota Técnica Conjunta nº 9 , de 2014. In: **Subsídios à apreciação do Projeto de Lei Orçamentária para 2015**. Brasília: Congresso Nacional, 2014.

CONOF-CONORF. **Manual de emendas orçamento da União para 2016**. Brasília: Imprensa Nacional, 2015a.

CONOF-CONORF. Nota Técnica Conjunta nº 2 , de 2015. In: **Subsídios à apreciação do Projeto de Lei de Diretrizes Orçamentárias para 2016 – PL nº 1/2015-CN**. Brasília: Congresso Nacional, 2015b.

COSTA, F. L.; CASTANHAR, J. C. Avaliação de programas públicos: desafios conceituais e metodológicos. **Revista de Administração Pública**, v. 37, n. 22, p. 969–992, 2005.

DAVIS, O. A.; DEMPSTER, M. A. H.; WILDAVSKY, A. A theory of budgetary process. **American Political Science Review**, v. 60, n. 3, p. 529–547, 1966.

DE LOO, I.; LOWE, A. Mixed methods research: don't – "just do it". **Qualitative Research in Accounting & Management**, v. 8, n. 1, p. 22–38, 2011.

DELBRIDGE, R.; EDWARDS, T. Inhabiting Institutions: Critical Realist Refinements to Understanding Institutional Complexity and Change. **Organization Studies**, v. 34, n. 7, p. 927 –947, 2013.

DEMEULENAERE, E. et al. **Measuring performance based budgeting in Flemish and Italian municipalities**EGPA Annual Conference. **Anais**...Edinburgh: 2013

DESS, G. G.; SHAW, J. D. Voluntary Turnover, Social Capital, and Organizational Performance. **Academy of Management Review**, v. 26, n. 3, p. 446–456, 2001.

DIAMOND, J. Budget system reform in emerging economies: The challenges and the reform agenda. **IMF Occasional Papers**, n. 245, p. 1–109, 2003.

DIMAGGIO, P. J.; POWELL, W. W. The iron cage revisited: Institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. **American Sociological Review**, v. 48, n. 2, p. 147–160, 1983.

DOMINGOS, F. D.; AQUINO, A. C. B. DE. **O Papel (não exercido) pelas Comissões de Orçamento e Finanças das Câmaras Municipais**XVI Congresso USP de Controladoria e Contabilidade. **Anais**...São Paulo: Universidade de São Paiulo, 2016

DONALDSON, L. Strategy and Structural Adjustement to Regain Fit and Performance: In Deference of Contingency Theory. **Journal of Management Studies**, v. 24, n. 1, p. 1–24, 1987.

DONALDSON, L. **The contingency theory of organizations**. Thousand Oaks: Sage, 2001.

EISENHARDT, K. M. Building Theories from Case Study Research. **The Academy of Management Review**, v. 14, n. 4, p. 532, 1989.

EISENHARDT, K. M.; GRAEBNER, M. E. Theory building from cases: Opportunities and challenges. **Academy of Management Journal**, v. 50, n. 1, p. 25–32, 2007.

EISENHARDT, K. M.; MARTIN, J. A. Dynamic capabilities: what are they? **Strategic Management Journal**, v. 21, n. 10–11, p. 1105–1121, 2000.

ENAP. **Elaboração de Indicadores de Desempenho Institucional**. Brasília: ENAP Escola Nacional de Administração Pública, 2013.

FAVOREU, C.; CARASSUS, D.; MAUREL, C. Strategic Management in the Public Sector: a rational, political or collaborative approach? **International Review of Administrative Sciences**, v. 0, n. 0, p. 1–19, 2015.

FEIJÓ, P. H. **Entendendo as mudanças na contabilidade aplicada ao setor público**. Brasília: Ed. Gestão Pública, 2013.

FIORAVANTE, D. G.; PINHEIRO, M. M. S.; VIEIRA, R. DA S. Lei de responsabilidade fiscal e finanças públicas municipais: impactos sobre despesas com pessoal e endividamento. In: **Texto para discussão nº 1223: IPEA**. Brasília: IPEA, 2006.

FLIGSTEIN, N.; MCADAM, D. Toward a General Theory of Strategic Action Fields. **Sociological Theory**, v. 29, n. 1, 2011.

FRIEDLAND, R.; ALFORD, R. R. Bringing society back in: Symbols, practices and institutional contradictions. In: **The New Institutionalism in Organizational Analysis**. Chicago: University of Chicago Press, 1991.

FRIEDMANN, J. Dois séculos de teoria do planejamento: uma visão geral. In: GIACOMONI, JAMES ; PAGNUSSAT, J. L. (Ed.). . **Planejamento e orçamento governamental**. Brasília: ENAP, 2006. v. 2p. 60.

FRUMKIN, P.; GALASKIEWICZ, J. Institutional isomorphism and public sector organizations. **Journal of Public Administration Research and Theory**, v. 14, n. 3, p. 283–307, 2004.

FUNDAP. **Estudo Preliminar da Descentralização Administrativa do Estado de São Paulo**. São Paulo: Governo do Estado de São Paulo, 2008.

GARCES, A.; SILVEIRA, J. P. Gestão pública orientada para resultados no Brasil. **Revista do Serviço Público**, v. 53, n. 4, p. 53–77, 2002.

GEIGER, D. R.; ITTNER, C. D. The influence of funding source and legislative requirements on government cost accounting practices. **Accounting, Organizations and Society**, v. 21, n. 6, p. 549–567, 1996.

GENTRY, W. M. Do state revenue forecasters information? **National Tax Journal**, v. 42, n. 4, p. 429–439, 1989.

GEORGE, E. et al. Cognitive underpinnings of institutional persistence and change: A framing perspective. **Academy of Management Review**, v. 31, n. 2, p. 347–365, 2006.

GERIGK, W.; CLEMENTE, A. O padrão de endividamento dos municípios brasileiros de médio porte após a Lei de Responsabilidade Fiscal. **Revista Ambiente Contábil**, v. 6, n. 1, p. 122–140, 2014.

GIAMBIAGI, F.; ALÉM, A. C. **Finanças Públicas - Teoria e Prática no Brasil**. Rio de Janeiro: Ed. Campus, 2011.

GIUBERTI, A. C. Lei de Responsabilidade Fiscal: efeitos sobre o gasto com pessoal dos municípios brasileiros. **Finanças Públicas: X Prêmio Tesouro Nacional**, p. 1–46, 2005.

GORE, A. **From Red Tape to Results. Creating a Government that Works Better & Costs Less**. Washington, DC: National Performance Review, 1993.

GRAFTON, J.; LILLIS, A. M.; MAHAMA, H. Mixed methods research in accounting. **Qualitative Research in Accounting & Management**, v. 8, n. 1, p. 5–21, 2011.

GREENWOOD, R. et al. Introduction. In: GREENWOOD, R. et al. (Eds.). . **The Sage Handbook of Organizational Institutionalism**. Londres: Sage, 2008. p. 1–46.

GREENWOOD, R. et al. Institutional Complexity and Organizational Responses. **The Academy of Management Annals**, v. 5, n. 1, p. 317–371, 2011.

GREENWOOD, R.; HININGS, C. R.; SUDDABY, R. Theorizing Change: the Role of Professional Associations in the Transformation of Institutionalized Fields. **Academy of Management Journal**, v. 45, n. 1, p. 58–80, 1 fev. 2002.

GREENWOOD, R.; HININGS, C. R.; WHETTEN, D. Rethinking institutions and organizations. **Journal of Management Studies**, v. 51, n. 7, p. 1206–1220, 2014.

GREENWOOD, R.; JENNINGS, D.; HININGS, B. Sustainability and Organizational Change: An Institutional Perspective. **Leading Sustainable Change: An Organizational Perspective**, 2015.

GREENWOOD, R.; SUDDABY, R. Institutional entrepreneurship in mature fields: The big five accounting firms. **Academy of Management Journal**, v. 49, n. 1, p. 27–48, 2006.

GREENWOOD, R.; SUDDABY, R.; HININGS, C. R. Theorizing Change: The Role of Professional Associations in the Transformation of Institutionalized Field. **Academy of Management**, v. 45, n. 1, p. 58–80, 2002.

GROSSI, G.; REICHARD, C.; RUGGIERO, P. Appropriateness and Use of Performance Information in the Budgeting Process: Some Experiences from German and Italian Municipalities. **Public Performance & Management Review**, v. 39, n. 3, p. 581–606, 2016.

GUESS, G. M.; LELOUP, L. T. **Comparative Public Budgeting**. New York: Suny Press, 2010.

GUJARATI, D. N.; PORTER, D. C. **Econometria Básica**. 5a. ed. Porto Alegre: Mc Graw Hill, 2008.

HARDY, C.; MAGUIRE, S. Institutional Entrepreneurship. In: GREENWOOD, R. et al. (Eds.). . **The Sage Handbook of Organizational Institutionalism**. London: Sage, 2008. p. 198–217.

HELMUTH, U. Better Performance with Performance Budgeting? Analyzing Cases of Success and Failure in Public Administrations. **International Public Management Journal**, v. 13, n. 4, p. 408–428, 3 dez. 2010.

HO, A. T.-K. PBB in American Local Governments: It's More than a Management Tool. **Public Administration Review**, v. 71, n. 3, p. 391–401, 9 maio 2011.

HO, A. T.-K.; NI, A. Y. Have Cities Shifted to Outcome-Oriented Performance Reporting?-A Content Analysis of City Budgets. **Public Budgeting & Finance**, v. 25, n. 2, p. 61, 2005.

HODGSON, G. M. What are institutions? **Journal of Economic Issues**, v. XL, n. 1, p. 1–25, 2006.

HOOD, C. A public management for all seasons? **Public Administration**, v. 69, n. 1, p. 3–19, mar. 1991.

HOQUE, Z.; JAMES, W. Linking Balanced Scorecard Measures to Size and Market Factors: Impact on Organizational Performance. **Journal of Management Accounting Research**, v. 12, n. 1, p. 1–17, 2000.

HOU, Y. et al. State Performance-Based Budgeting in Boom and Bust Years: An Analytical Framework and Survey of the States. **Public Administration Review**, v. 71, n. June, p. 370–388, 2011.

IBARRA SALAZAR, J.; LOPEZ DE ARKOS MARTÍNEZ, C. G. Adoption of Performance Measurement: Evidence of Mexican Municipalities. **International Journal of Public Administration**, v. 36, n. 11, p. 754–767, 2013.

IBGE. **Perfil dos Municípios Brasileiros**. Brasília: Imprensa Nacional, 2014.

IBGE. **Perfil dos Municípios Brasileiros**. Brasília: Imprensa Nacional, 2015a.

IBGE. **Arranjos Populacionais e Concentrações Urbanas do Brasil**. Rio de Janeiro: Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, 2015b.

IBGE. **IBGE cidades**. Disponível em: <http://cidades.ibge.gov.br>. Acesso em: 27 nov. 2016.

IBP. **Guia para transparência em Documentos Orçamentários do Governo: Porque eles são importantes e o que eles devem incluir?** Washington: Open Budget Index, 2014.

IBP. **Open Budgets. Transform Lives. The Open Budget Survey 2015**. Washington: International Budget Partnership, 2015.

IRB. **IEGM Brasil - 1o anuário 2015**. São Paulo: Instituto Rui Barbosa, 2016.

JACOB, A. DE M.; SANTOS, M. E. DOS. **Plano de contas aplicado ao setor público: desafios e benefícios.** Brasília: Confederação Nacional dos Municípios, 2015.

JOHANSSON, T.; SIVERBO, S. Explaining the Utilization of Relative Performance Evaluation in Local Government: a Multi-Theoretical Study Using Data From Sweden. **Financial Accountability & Management**, v. 25, n. 2, p. 197–224, 2009.

JONG, M. DE; BEEK, I. VAN; POSTHUMUS, R. Introducing accountable budgeting: lessons from a decade of performance-based budgeting in the Netherlands. **OECD Journal on Budgeting**, v. 12, n. 11, p. 1–34, 2013.

KARKATSOULIS, P. The crisis effect on Performance Based Budgeting. **Public Administration Quarterly**, v. 34, n. 4, p. 449–478, 2010.

KELLOGG, K. C. Making the Cut: Using Status-Based Countertactics to Block Social Movement Implementation and Microinstitutional Change in Surgery. **Organization Science**, v. 23, n. 6, p. 1546–1570, 2012.

KELLOUGH, J. E.; OSUNA, W. Cross-agency comparisons of quit rates in the federal service another look at the evidence. **Review of Public Personnel Administration**, v. 15, n. 4, p. 58–68, 1995.

KITCHENER, M. Mobilizing the Logic of Managerialism in Professional Fields: The Case of Academic Health Centre Mergers. **Organization Studies**, v. 23, n. 3, p. 391–420, 2002.

KLUVERS, R. Program budgeting and accountability in local government. **Australian Journal of Public Administration**, v. 60, n. June, p. 35–43, 2001.

KONG, D. Performance-Based Budgeting: The U.S. Experience. **Public Organization Review: A Global Journal**, v. 5, p. 91–107, 2005.

KOR, Y. Y.; MESKO, A. Dynamic managerial capabilities: Configuration and orchestration of top executives' capabilities and the firm's dominant logic. **Strategic Management Journal**, v. 34, p. 233–244, 2013.

KRISTENSEN, J. K.; GROSZYK, W.; BÜHLER, B. Outcome-focused Management and Budgeting. **OECD Journal on Budgeting**, v. 1, n. 4, p. 7–34, 2002.

LAPSLEY, I.; PALLOT, J. Accounting, management and organizational change: A comparative study of local government. **Management Accounting Research**, v. 11, n. 2, p. 213–229, jun. 2000.

LAUGHLIN, R. Empirical research in accounting: alternative approaches and a case for “middle-range” thinking. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, v. 8, n. 1, p. 63–87, 1995.

LAWRENCE, T. B. Power, Institutions and Organizations. In: GREENWOOD, R. et al. (Eds.). . **The SAGE Handbook of Organizational Institutionalism**. Thousand Oaks, CA: SAGE Publications, 2008. p. 170–198.

LAWRENCE, T. B.; HARDY, C.; PHILLIPS, N. Institutional Effects of Interorganizational Collaboration: the Emergence of Proto-Institutions. **Academy of Management Journal**, v. 45, n. 1, p. 281–290, 2002.

LAWRENCE, T. B.; SUDDABY, R. **Institutions and Institutional Work**. Thousand Oaks: Sage, 2006.

LAWRENCE, T. B.; SUDDABY, R. Institutions and Institutional Work. In: WOOD, S. et al. (Eds.). . **The SAGE Handbook of Organization Studies**. [s.l.] SAGE Publications, 2010.

LI, J. Ethical Challenges in Participant Observation : A Reflection on Ethnographic Fieldwork. **The Qualitative Report**, v. 13, n. 1, p. 100–115, 2008.

LIGUORI, M.; SICILIA, M.; STECCOLINI, I. Politicians versus managers: roles and interactions in accounting cycles. **International Journal of Public Sector Management**, v. 22, n. 4, p. 310–323, 29 maio 2009.

LIGUORI, M.; SICILIA, M.; STECCOLINI, I. Some Like it Non-Financial … Politicians’ and managers’ views on the importance of performance information. **Public Management Review**, v. 14, n. 7, p. 903–922, 2012.

LIGUORI, M.; STECCOLINI, I. Accounting change: explaining the outcomes, interpreting the process. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, v. 25, n. 1, p. 27–70, 2012.

LINO, A. F. **Reforma da contabilidade pública e os Tribunais de Contas**. Ribeirão Preto: Universidade de São Paulo, 2015.

LOCKETT, A.; THOMPSON, S. The Resource-based View and Economics. **Journal of Management**, v. 27, n. 6, p. 723–754, 2001.

LOUREIRO, M. R.; ABRUCIO, F. L. Política e reformas fiscais no Brasil recente. **Revista de Economia política**, v. 24, n. 1, p. 50–72, 2004.

MACEDO, J. D. J.; CORBARI, E. C. Efeitos da Lei de Responsabilidade Fiscal no endividamento dos municípios brasileiros: uma análise de dados em painéis. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 20, n. 51, p. 44–60, 2009.

MACÊDO, J. M. A. et al. Convergência contábil na área pública: uma análise das percepções dos auditores de TCEs, contadores e gestores públicos. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 4, n. 8, p. 69–91, 2010.

MACHADO JR., J. T. A experiência brasileira em orçamento-programa - uma primeira visão. **Revista de Administração Pública**, v. 46, n. 4, p. 1157–1175, 2012.

MAGUIRE, S. Institutional Entrepreneurship. In: CLEGG, S. R.; BAILEY, J. R. (Eds.). . **International Encyclopedia of Organization Studies**. Thousand Oaks, CA: SAGE Publications, Inc., 2008. p. 675–679.

MALATESTA, D.; SMITH, C. Designing contracts for complex services. **Public Administration**, v. 92, n. 3, p. 531–548, 2014.

MALINA, M. A.; NØRREKLIT, H. S. O.; SELTO, F. H. Lessons learned: advantages and disadvantages of mixed method research. **Qualitative Research in Accounting & Management**, v. 8, p. 59–71, 2011.

MARINHO, A. P. DA S.; JORGE, M. A. O planejamento local é mais eficiente ? Uma análise de 14 municípios sergipanos de pequeno porte. **Nova Economia**, v. 25, n. 1, p. 123–142, 2015.

MARQUIS, C. et al. Vive La Résistance: Competing Logics and the Consolidation of U. S. Community Banking. **Academy of Management Journal**, v. 50, n. 4, p. 799–820, 2007.

MARTELL, C. R. Municipal Government Accountability in Brazil. **International Journal of Public Administration**, v. 30, n. 12–14, p. 1591–1619, 9 nov. 2007.

MATIAS-PEREIRA, J. **Finanças públicas: a política orçamentária no Brasil**. 5a. ed. São Paulo: Ed. Atlas, 2010.

MAURO, S. G.; CINQUINI, L.; GROSSI, G. Insights into Performance-Based Budgeting: A literature review and a research agenda. **Public Management Review**, p. 1–22, 2016.

MCKAGUE, K. Dynamic capabilities of institutional entrepreneurship. **Journal of Enterprising Communities: People and Places in the Global Economy**, v. 5, n. 1, p. 11–28, 2011.

MCKINNON, J. Reliability and Validity in Field Research: Some Strategies and Tactics. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, v. 1, n. 1, p. 34–54, 1988.

MCLEOD, R. H.; HARUN, H. Public Sector Accounting Reform at Local Government Level in Indonesia. **Financial Accountability & Management**, v. 30, n. May, p. 238–258, 2014.

MCPHERSON, C. M.; SAUDER, M. Logics in Action: Managing Institutional Complexity in a Drug Court. **Administrative Science Quarterly**, v. 58, n. 2, p. 165–196, 2013.

MEIER, K. J.; HICKLIN, A. Employee turnover and organizational performance: Testing a hypothesis from classical public administration. **Journal of Public Administration Research and Theory**, v. 18, n. 4, p. 573–590, 2008.

MEIRELLES, H. L. **Direito Administrativo Brasileiro**. 39a. ed. São Paulo: Ed. Malheiros, 2013.

MELKERS, J. E.; WILLOUGHBY, K. G. Budgeters' Views of State Performance-Budgeting Systems: Distinctions across Branches. **Public Administration Review**, v. 61, n. 1, p. 54–64, 2001.

MELKERS, J. E.; WILLOUGHBY, K. G. Models of Performance-Measurement Use in Local Governments: Understanding Budgeting, Communication, and Lasting Effects. **Public Administration Review**, v. 65, n. 2, p. 180–190, 2005.

MENEGUZZO, M. et al. New development: The crisis and European local government reforms. **Public Money & Management**, v. 33, n. 6, p. 459–462, nov. 2013.

MEYER, J. W.; ROWAN, B. Institutionalized Organizations: Formal Structure as Myth and Ceremony. **American Journal of Sociology**, v. 83, n. 2, p. 340, 1977.

MEYER, R. E.; HAMMERSCHMID, G. Changing Institutional Logics and Executive Identities. A Managerial Challenge to Public Administration in Austria. **American Behavioral Scientist**, v. 49, n. 7, p. 1000–1014, 2006.

MOG. **Manual Técnico de Orçamento**. Brasília: Imprensa Nacional, 1999.

MPF. **Ranking Nacional da Transparência**. Disponível em: <http://www.rankingdatransparencia.mpf.mp.br>. Acesso em: 23 fev. 2016.

MPOG. **Indicadores de Programas - Guia metodológico**. Brasília: Imprensa Nacional, 2010.

MPOG. **Indicadores: Orientações Básicas Aplicadas à Gestão Pública**. Brasília: Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, 2012.

MURILLO-LUNA, J. L.; GARCÉS-AYERBE, C.; RIVERA-TORRES, P. Why do patterns of environmental response differ? A stakeholders' pressure approach. **Strategic Management Journal**, v. 29, n. 11, p. 1225–1240, 2008.

MUSSARI, R. et al. Design, Trajectories of Reform, and Implementation of Performance Budgeting in Local Governments: A Comparative Study of Germany, Italy, Lithuania, and Norway. In: KUHLMANN, S.; BOUCKAERT, G. (Eds.). . **Local Public Sector Reforms in Times of Crisis**. London: Palgrave Macmillam, 2016. p. 101–121.

NASCIMENTO, E. R.; DEBUS, I. **Entendendo a lei de responsabilidade fiscal**. 2a. ed. Brasília: STN, 2001.

NEWBERT, S. L. Empirical research on the resource-based view of the firm: an assessment and suggestions for future research. **Strategic Management Journal**, v. 28, n. 2, p. 121–146, 2007.

NUNES, S. P. P. **Os 10 anos da Lei de Responsabilidade Fiscal e o Projeto de Lei de Qualidade Fiscal**. Rio de Janeiro: Prefeitura do Rio de Janeiro, 2010.

OCDE. **Performance budgeting in OECD countries**. Paris: OCDE Publishing, 2007.

OCDE. **International Budget Practices and Procedures Database**. Disponível em: <http://www.oecd.org/gov/budget/database>. Acesso em: 21 jun. 2014.

OCDE. **OECD Performance Budgeting Survey**. Disponível em: <www.oecd.org/gov/budget>. Acesso em: 21 jun. 2014.

OCDE. **OECD Economic Surveys Costa Rica**. Paris: OECD Publishing, 2016a.

OCDE. **OECD Principles of Budgetary Governance**. Disponível em: <http://www.oecd.org/gov/budgeting/principles-budgetary-governance.htm>. Acesso em: 1 dez. 2016b.

OECD. **Modernising Government. The way forward**. Paris: OECD Publishing, 2005.

OECD. **Governing Regional Development Policy: the use of performance indicators**. Paris: OECD Publishing, 2009.

OLIVER, C. Strategic Responses To Institutional Processes. **Academy of Management Review**, v. 16, n. 1, p. 145–179, 1991.

OLIVER, C. Sustainable Competitive Advantage: Combining Institutional and Resource-Based Views. **Strategic Management Journal**, v. 18, n. 9, p. 697–713, 1997.

OLIVIERI, C. **A lógica política do controle interno**. São Paulo: Annablume, 2010.

OLIVIERI, C. Os controles políticos sobre a burocracia. **Revista de Administração Pública**, v. 45, n. 5, p. 1395–1424, 2011.

PABLO, A. L. et al. Identifying, enabling and managing dynamic capabilities in the public sector. **Journal of Management Studies**, v. 44, n. 5, p. 687–708, 2007.

PACHE, A.-C.; SANTOS, F. When Worlds Collide: the Internal Dynamics of Organizational Responses. **Academy of Management Journal**, v. 35, n. 3, p. 455–476, 2010.

PAULA, A. P. P. DE. **Por uma nova Gestão Pública**. São Paulo: Editora FGV, 2005.

PECI, A. A nova teoria institucional em estudos organizacionais: uma abordagem crítica. **Cadernos EBAPE.BR**, v. 4, n. 1, p. 01–12, 2006.

PEFA. **Brazil - Federal Public Financial Management Performance Based on the PEFA Methodology**. Washington: PEFA Secretariat, 2009.

PENROSE, E. **A teoria do crescimento da firma**. Campinas: Editora da Unicamp, 2006.

PEREIRA, C.; MUELLER, B. Comportamento estratégico em presidencialismo de coalizão: as relações entre Executivo e Legislativo na elaboração do orçamento brasileiro. **Dados**, v. 45, n. 2, p. 265–301, 2002.

PESSOA, M. Boas Práticas de Classificação Programática e Custeio de Programa. In: **Seminário Internacional "Performance Budgeting: Orçamento por Resultados"**. São Paulo: Governo do Estado de São Paulo, 2008.

PETERS, B. G.; PIERRE, J. Governance without government? Rethinking public administration. **Journal of public administration research and theory**, v. 8, n. Rhodes 1997, p. 223–243, 1998.

PIRES, J. C. D. S.; MACÊDO, K. B. Cultura organizacional em organizações públicas no Brasil. **Revista de Administração Pública**, v. 40, n. 1, p. 81–105, 2006.

POLLITT, C.; BOUCKAERT, G. **Public Management Reform**. 3th. ed. New York: Oxford Press, 2011.

PURDY, J. M.; GRAY, B. Conflicting logics, mechanisms of diffusion, and multilevel dynamics in emerging institutional fields. **Academy of Management Journal**, v. 52, n. 2, p. 355–380, 2009.

RANDALL, J.; PROCTER, S. When Institutional Logics Collide: Reinforcing Dominance in a Merged Government Department. **Journal of Change Management**, v. 13, n. 2, p. 143–158, 2013.

RAO, H.; GREVE, H. R.; DAVIS, G. F. Fool's gold: Social proof in the initiation and abandonment of coverage by Wall Street analysts. **Administrative Science Quarterly**, v. 46, n. 3, p. 502, 2001.

RAUDLA, R. The Use of Performance Information in Budgetary Decision-Making By Legislators: Is Estonia Any Different? **Public Administration**, v. 90, n. 4, p. 1000–1015, 20 dez. 2012.

RAVANELLO, M.; MARCUZZO, J. L.; FREY, M. R. Análise da adequação dos municípios às normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público. **Revista do CEPE**, v. 42, p. 114–131, 2015.

REAY, T.; HININGS, C. R. The recomposition of an organizational field: Health care in Alberta. **Organization Studies**, v. 26, n. 3, p. 351–384, 2005.

REAY, T.; JONES, C. Qualitatively capturing institutional logics. **Strategic Organization**, v. 14, n. 4, p. 441–454, 2016.

REGINATO, E.; FADDA, I.; PAVAN, A. Italian Municipalities' Npfm Reforms: an Institutional Theory Perspective. **Pecvnia**, v. 11, n. 11, p. 153–176, 2010.

REZENDE, F.; CUNHA, A. **A reforma esquecida. Orçamento, gestão pública e desenvolvimento**. Rio de Janeiro: Ed. FGV, 2013.

RIVENBARK, W.; KELLY, J. Performance Budgeting in Municipal Government. **Public Performance & Management Review**, v. 30, n. 1, p. 35–46, 2006.

ROBINSON, M. **Performance Budgeting: Linking Funding and Results**. New York: Palgrave Macmillam, 2007.

ROBINSON, M. Performance Budgeting. In: ALLEN, R.; HEMMING, R.; POTTER, B. H. (Eds.). . **The International Handbook of Financial Management**. New York: Palgrave Macmillam, 2013. p. 237–258.

ROBINSON, M.; LAST, D. **A Basic Model of Performance-Based Budgeting**. Washington: International Monetary Fund, 2009.

ROCQUE, G. DE LA. **Contabilidade Pública**. Rio de Janeiro: Editora Fundo de Cultura, 1963.

ROGERS. **Diffusion of Innovations**. Detroit: Free Press, 1995.

ROLAND, G. Understanding institutional change: Fast-moving and slow-moving institutions. **Studies in Comparative International Development SCID**, v. 38, n. 4, p. 109–131, 2004.

RUBIN, I. S. **The Politcs of Pulic Budgeting**. 6th. ed. Washington: Ed. CQPress, 2010.

RUBIN, I. S. Past and Future Budget Classics: A Research Agenda. **Public Administration Review**, v. 75, n. 1, p. 25–35, 2014.

RYAN, B.; SCAPENS, R. W.; THEOBALD, M. **Research Method & Methodology in Finance & Accounting**. 2a. ed. Andover: South-Western, 2002.

SAHLIN-ANDERSSON, K.; ENGWALL, L. **The Expansion of Management Knowledge: Carriers, Flows, and Sources**. Stanford, CA: Stanford University Press, 2002.

SAHLIN, K.; WEDLIN, L. Circulating Ideas: Imitation, Translation and Editing. In: GREENWOOD, R. et al. (Eds.). . **The Sage Handbook of Organizational Institutionalism**. London: Sage, 2008. p. 218–242.

SAKURAI, S. N. Superávit e déficit fiscal dos municípios brasileiros: uma aplicação do modelo de viés de seleção em painel. **Nova Economia**, v. 24, n. 3, p. 517–540, 2014.

SANCHES, O. M. Classificação Funcional-Programática: reformar ou aprimorar? In: **Questões Críticas**. Brasília: Consultoria de Orçamento da Câmara dos Deputados, 1999. p. 1974–1975.

SANDRONI, P. **Novíssimo dicionário de Economia**. São Paulo: Editora Best Seller, 1999.

SCHICK, A. Why Most Developing Countries Should Not Try New Zealand's Reforms. **The World Bank Research Observer**, v. 13, n. 1, p. 123–131, 1998.

SCHICK, A. Repairing the budget contract between citizens and the state. **OECD Journal on Budgeting**, v. 2011, n. 3, p. 7–28, 2011.

SCHICK, A. The Metamorphoses of performance budgeting. **OECD Journal on Budgeting**, v. 2, 2014.

SCHOMMER, P. C.; MORAES, R. L. Observatórios sociais como promotores de controle social e accountability: reflexões a partir da experiência do Observatório Social de Itajaí. **Gestão.Org Revista Eletrônica de Gestão Organizacional**, v. 8, n. 48, p. 298–326, 2010.

SCOTT, R. W. The adolescence of institutional theory. **Administrative Science Quarterly**, v. 32, n. 4, p. 493–511, 1987.

SCOTT, R. W. Institutional carriers: reviewing modes of transporting ideas over time and space and considering their consequences. **Industrial and Corporate Change**, v. 12, n. 4, p. 879–894, 2003.

SCOTT, R. W. Reflections on a Half-Century of Organizational Sociology. **Annual Review of Sociology**, v. 30, n. 1, p. 1–21, 2004.

SCOTT, R. W. Institutional Theory: Contributing to a Theoretical Research Program. In: SMITH, K.; HITT, M. (Eds.). . **The process of theory development**. London: Oxford University Press, 2005.

SCOTT, R. W. Approaching adulthood: The maturing of institutional theory. **Theory and Society**, v. 37, n. 5, p. 427–442, 2008.

SCOTT, R. W. **Institutions and Organizations. Ideas, Interests, and Identities**. 4th ed. ed. Thousand Oaks, CA: SAGE Publications, 2014.

SELZNICK, P. **Leadership in administration: a sociological interpretation**. New York: Harper and Row, 1957.

SEWELL, W. H. Historical events as transformations of structures: Inventing revolution at the Bastille. **Theory and Society**, v. 25, n. 6, p. 841–881, 1996.

SHAH, A. **Budgeting and Budgetary Institutions**. Washington: The World Bank, 2007.

SILVA, J. A. DA. O crescimento e a desaceleração da economia brasileira (2003-2014) na perspectiva dos regimes de demanda neokaleckianos. **Revista da Sociedade Brasileira de Economia Política**, v. 44, 2016.

SITI-NABIHA, A. K.; SCAPENS, R. W. Stability and change: An institutionalist study of management accounting change. **Accounting, Auditing and Accountability Journal**, v. 18, n. 1, p. 44–73, 2005.

SMETS, M.; MORRIS, T.; GREENWOOD, R. From Practice to Field: A Multilevel Model of Practice Driven institutional Change. **Academy of Management Journal**, v. 55, n. 4, p. 877–904, 2012.

SMITH, W. K.; TRACEY, P. Institutional complexity and paradox theory: Complementarities of competing demands. **Strategic Organization**, p. 1–12, 2016.

SOF. **Manual técnico de orçamento**. Brasília: Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão, 2016.

STAKE. **The art of case study research**. Thousand Oaks: Sage, 1995.

STAPENHURST, R. et al. **Legislative Oversight and Budgeting: A World Perspective**. Washington: World Bank Institute, 2008.

STERCK, M. The impact of performance budgeting on the role of the legislature: a four-country study. **International Review of Administrative Sciences**, v. 73, n. 2, p. 189–203, 1 jun. 2007.

STERCK, M.; SCHEERS, B. Trends in Performance Budgeting in Seven OECD countries. **Public Performance & Management Review**, v. 30, n. 1, p. 47–72, 1 set. 2006.

STN. **Finanças do Brasil - Dados Contábeis dos Municípios (FINBRA)**. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/contas-anuais>. Acesso em: 17 fev. 2015.

STN. **Balanço do Setor Público Nacional**. Brasília: Imprensa Oficial, 2015a.

STN. **MCASP - Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público**. Brasília: Imprensa Oficial, 2015b.

STN. **Manual de Demonstrativos Fiscais (MDF)**. 6a. ed. Brasília: Imprensa Oficial, 2015c.

STN. **SICONFI**. Disponível em: <https://siconfi.tesouro.gov.br/siconfi>. Acesso em: 19 abr. 2016d.

STRANG, D.; MEYER, J. W. Institutional conditions for diffusion. **Theory and Society**, v. 22, n. 4, p. 487–511, 1993.

SUCHMAN, M. C. Managing Legitimacy: Strategic and Institutional Approaches. **Academy of Management Review**, v. 20, n. 3, p. 571–610, 1995.

SUCHMAN, M. C. The contract as social artifact. **Law & Society Review**, v. 37, p. 91–102, 2003.

TANZI, V. **Budget, institutions and fiscal policy**The First Annual Fiscal Policy Meeting of the Ministry of Finance. **Anais**...Rio de Janeiro: FGV, 2014

TATAGIBA, L. Conselhos gestores de políticas públicas e democracia participativa: aprofundando o debate. **Revista de Sociologia Política**, v. 25, p. 209–213, 2005.

TAYLOR, J. Factors influencing the use of performance information for decision making in Australian state agencies. **Public Administration**, v. 89, n. 4, p. 1316–1334, 2011.

TCE-SP. **Manual de Elaboração do PPA**. São Paulo: Tribunal de Contas do Estado de São Paulo, 2005a.

TCE-SP. **Manual básico: Lei Orçamentária Anual - LOA**. São Paulo: Tribunal de Contas do Estado de São Paulo, 2005b.

TCE-SP. **Manual de Elaboração do PPA**. São Paulo: Tribunal de Contas do Estado de São Paulo, 2009.

TCE-SP. **O Tribunal e a Gestão Financeira das Câmaras de Vereadores**. São Paulo: Tribunal de Contas do Estado de São Paulo, 2012.

TCE-SP. **Índice de Efetividade na Gestão Municipal**. São Paulo: Tribunal de Contas do Estado de São Paulo, 2015.

TEECE, D. J. **Dynamic capabilities and strategic management**. New York: Oxford University Press, 2009.

TEECE, D. J.; PISANO, G.; SHUEN, A. Dynamic capabilities and strategic management. **Strategic Management Journal**, v. 18, n. 7, p. 509–533, 1997.

TER-MINASSIAN, T. **Conferência: A Lei de Responsabilidade Fiscal do Brasil sob uma perspectiva internacional** (FGV, Ed.)Cadernos FGV Projetos. **Anais**...Rio de Janeiro: 2010

TER BOGT, H. J.; JAN VAN HELDEN, G.; VAN DER KOLK, B. Challenging the NPM ideas about performance management: Selectivity and differentiation in outcome-oriented performance budgeting. **Financial Accountability and Management**, v. 31, n. 3, p. 287–315, 2015.

THORNTON, P. H. **Markets from Culture: Institutional Logics and Organizational Decisions in Higher Education Publishing**. Stanford, CA: Stanford University Press, 2004.

THORNTON, P. H.; JONES, C.; KURY, K. Institutional Logics and Institutional Change in Organizations: Transformation in Accounting, Architecture, and Publishing. **Research in the Sociology of Organizations**, v. 23, n. 5, p. 125–170, 2005.

THORNTON, P. H.; OCASIO, W. Institutional Logics and the Historical Contingency of Power in Organizations: Executive Succession in the Higher Education Publishing Industry. **American Journal of Sociology**, v. 105, n. 3, p. 801–843, 1999.

THORNTON, P. H.; OCASIO, W. Institutional Logics. In: GREENWOOD, R. et al. (Eds.). . **The Sage Handbook of Organizational Institutionalism**. Thousand Oaks, CA: Sage, 2008. p. 99–129.

TOLBERT, P. S. Institutional Environments and Resource Dependence: Sources of Structure Administrative in Institutions of Higher Education. **Administrative Science Quarterly**, v. 30, n. 1, p. 1–13, 1985.

TOLBERT, P. S.; ZUCKER, L. G. Institutional Sources of in the Formal Change Structure of Organizations: The Diffusion of Civil Service Reform, 1880 - 1935. **Administrative Science Quarterly**, v. 28, n. 1, p. 22–39, 1983.

TOLBERT, P. S.; ZUCKER, L. G. The Institutionalization of Institutional Theory. In: CLEGG, S. R.; HARDY, C.; NORD, W. R. (Eds.). . **Handbook of organization studies**. London: Sage, 1996. p. 175–190.

UK, H. G. **National Indicators for Local Authorities and Local Authority Partnerships: Handbook of Definitions**. London: Communities and Local Government Publications, 2008.

WALKER, R. M.; ANDREWS, R. Local Government Management and Performance: A Review of Evidence. **Journal of Public Administration Research and Theory**, v. 25, n. 1, p. 101–133, 2013.

WALKER, R. M.; ANDREWS, R. Local Government Management and Performance: A Review of Evidence. **Journal of Public Administration Research and Theory**, v. 25, n. 1, p. 101–133, 2015.

WANG, C. L.; AHMED, P. K. Dynamic capabilities: A review and research agenda. **International Journal of Management Reviews**, v. 9, n. 1, p. 31–51, 2007.

WB. **World Bank Indicators**. Disponível em: <http://data.worldbank.org/data-catalog/world-development-indicators>. Acesso em: 1 out. 2016.

WEBER, M. Politics as a Vocation. In: GERTH, H. H.; MILLS, C. W. (Eds.). . **From Max Weber: Essays in Sociology**. New York: Oxford University Press, 1946.

WEBER, M. **Parlamento e Governo na Alemanha reordenada - crítica política da burocracia e da natureza dos partidos**. Petrópolis: Ed. Vozes, 1993.

WEILLER, J. A. B. **Desempenho dos gastos municipais com saúde no município de São Bernardo do Campo: um estudo sobre o instrumento "Orçamento por Desempenho"**. São Paulo: Universidade de São Paulo, 2014.

WERNERFELT, B. A Resource based view of the firm. **Strategic Management Journal**, v. 5, n. 2, p. 171–180, 1984.

WERNERFELT, B. On the Nature and Scope of the Firm: An Adjustment Cost Theory. **The Journal of Business**, v. 70, n. 4, p. 489–514, 1997.

WESTPHAL, J. D. et al. Decoupling Policy from Practice: The Case of Stock Repurchase Programs. **Administrative Science Quarterl**, v. 46, n. 2, p. 202–228, 2010.

WILDAVSKY, A. Political implications of budgetary reform. **Public Administration Review**, v. 21, n. 4, p. 183–190, 1961.

WORLDBANK. **PEFA - Public Expenditure and Financial Accountability**. Disponível em: <http://www.pefa.org/en/content/pefa-framework-material-1>.

WRIGHT, P. M.; DUNFORD, B. B.; SNELL, S. A. Human resources and the resource based view of the firm. **Journal of Management**, v. 27, n. 6, p. 701–721, 2001.

YANG, K.; HSIEH, J. Y. Managerial Eff ectiveness of Government Performance Measurement: Testing a Middle-Range Model. **Public Administration Review**, v. 67, p. 861–879, 2007.

YIN, R. K. **Estudo de Caso**. 4a. ed. Porto Alegre: Bookman, 2010.

ZAHRA, S. A.; SAPIENZA, H.; DAVIDSSON, P. Entrepreneurship and Dynamic Capabilities: A Review, Model and Research Agenda. **Journal of Management Studies**, v. 43, n. 4, p. 917–955, 2006.

ZONATTO, V. DA S. Fatores determinantes para a adoção de padrões internacionais de contabilidade no Brasil: uma investigação em empresas públicas e privadas do setor de energia. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 5, n. 12, p. 26–47, 2011.

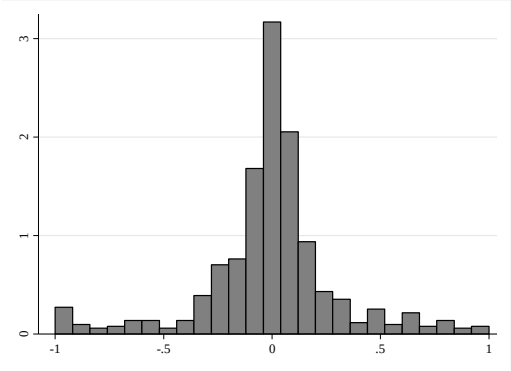
ZUCKER, L. G. Organisations as Institutions. **Research in the Sociology of Organizations**, v. 2, p. 1–47, 1983.

ZUCKER, L. G. Institutional Theories Of Organization. **Annual Review of Sociology**, v. 13, n. 1, p. 443–464, 1987.

APÊNDICES

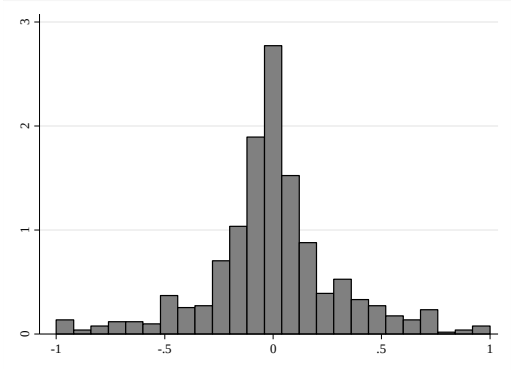
APÊNDICE A – Histogramas das variáveis dependentes (Y)

Variação de decoupling por indicadores de programas - 2011/2015



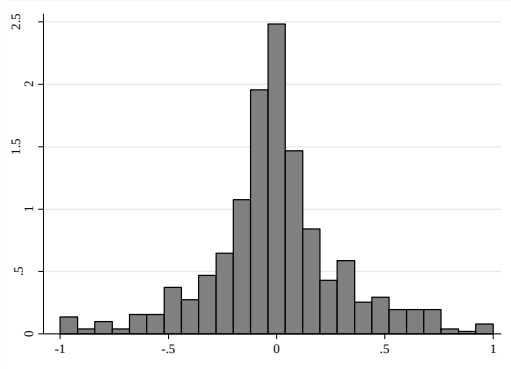
n = 639

Variação de decoupling das metas de ação 2011/2015



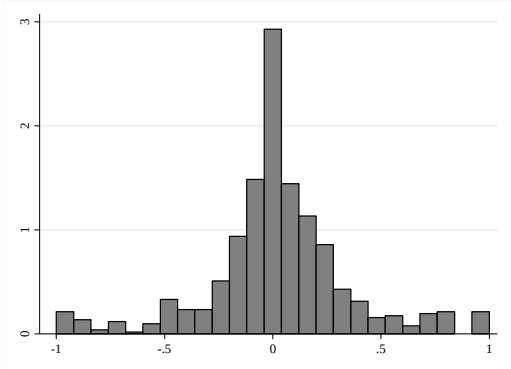
n = 640

Variação de decoupling por ação finalística 2011/2015



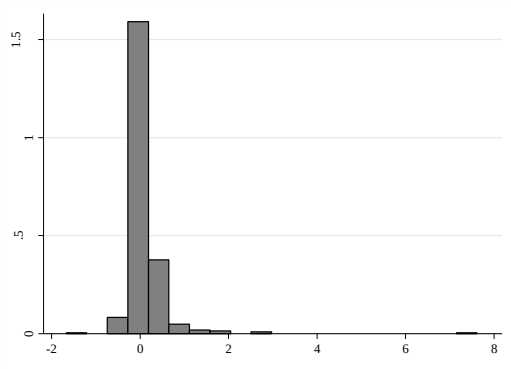
n = 639

Variação de decoupling por ação não finalística 2011/2015



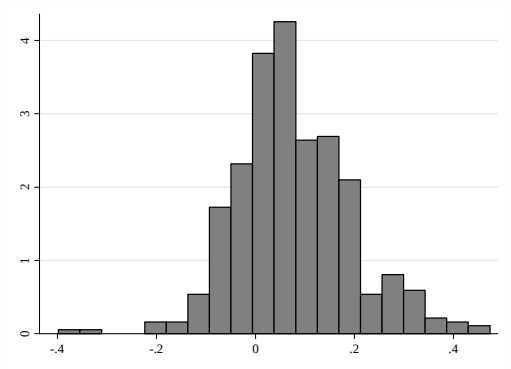
n = 640

Variação da estimação nas receitas orçamentárias 2011/2015



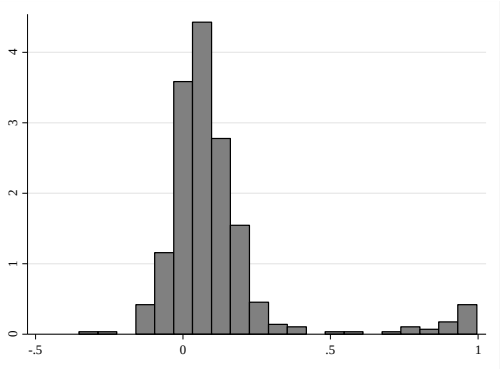
n = 440

Variação da estimação das despesas de pessoal 2011/2015



n = 426

Variação da estimação nas despesas correntes 2011/2015



n = 443

APÊNDICE B – Correlações entre as variáveis

		A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	K	L	M	N	O	P
A	y_decoup_pgrm_var	1															
B	y_decoup_acao_var	0.321*	1														
C	y_decoup_acao_fin_var	0.321*	0.993*	1													
D	y_decoup_acao_naof_var	0.287*	0.898*	0.850*	1												
E	y_erro_d_pes_var	0.002	-0.04	-0.04	-0.06	1											
F	y_erro_r_trib_var	0.036	-0.08	-0.07	-0.08	0.070	1										
G	y_erro_d_cor_var	-0.00	-0.09	-0.09*	-0.07	0.574*	0.087	1									
H	Turnover	0.037	0.042	0.049	0.024	-0.11*	0.016	-0.00	1								
I	Choque	-0.00	0.014	0.013	-0.00	0.042	-0.05	0.040	-0.00	1							
J	Incerteza	-0.03	0.000	-0.00	-0.00	0.113*	-0.03	0.010	0.124*	0.027	1						
K	Turnover x choque	0.031	0.043	0.049	0.024	-0.09	0.002	-0.01	0.829*	-0.03	0.017	1					
L	Consultoria	0.006	0.019	0.020	-0.00	0.052	0.085	0.06	0.066	0.001	0.011	0.061	1				
M	Planejamento	-0.04	-0.03	-0.02	-0.08*	0.032	-0.07	-0.02	-0.07	0.001	0.122*	-0.04	0.012	1			
N	Contador efetivo	-0.00	0.082*	0.086*	0.060	-0.08	-0.04	-0.01	0.084*	-0.09*	0.06	0.086*	-0.09*	0.098*	1		
O	Servidores (log)	-0.00	0.089*	0.090*	0.057	0.122*	-0.11*	-0.01	-0.15*	0.014	0.408*	-0.10*	-0.13*	0.267*	0.113*	1	
P	Possui equipe de TI	0.023	0.073	0.080*	0.042	-0.01	-0.00	-0.06	-0.01	-0.03	-0.01	-0.01	0.012	0.084*	-0.00	0.198*	1
Q	Troca software	0.029	-0.01	-0.01	-0.01	0.056	0.010	0.128*	0.014	0.089*	-0.02	0.015	0.028	0.011	-0.05	0.063*	0.049
R	*Accumulated. Surplus* (média)	-0.01	0.036	0.042	0.008	0.088	-0.00	-0.04	-0.01	0.067	0.056	-0.03	-0.02	0.049	0.057	0.053	0.047
S	*Accumulated. Surplus* (Variância)	0.042	-0.08*	-0.08*	-0.05	-0.13*	0.107*	0.055	0.138*	-0.05	-0.30*	0.104*	0.167*	-0.25*	-0.10*	-0.83*	-0.15*
T	Receitas de capital – média	0.051	-0.07*	-0.07*	-0.06	-0.03	0.031	-0.00	0.055	-0.00	-0.11*	0.063	0.022	-0.14*	-0.02	-0.46*	-0.13*
U	RNC/COR _S	0.020	0.050	0.045	0.045	0.135*	-0.03	0.006	0.017	0.056	0.057	0.011	-0.07	0.018	0.017	0.082*	0.009
X	RNC/COR_ md	0.079*	0.020	0.021	0.009	0.053	-0.02	0.024	0.011	0.188*	0.055	0.008	-0.05	-0.01	-0.03	-0.01	0.027
V	Decoupling programas - 2011	0.573*	0.209*	0.212*	0.167*	0.003	-0.01	-0.04	0.019	0.031	-0.01	0.034	-0.01	0.040	-0.05	0.137*	0.017
W	Número de órgãos	-0.00	0.042	0.046	0.016	0.221*	-0.08	-0.04	-0.08*	-0.02	0.402*	-0.06	-0.08*	0.206*	0.094*	0.628*	0.139*
AA	Distância da capital	0.030	-0.06	-0.06	-0.05	-0.02	0.055	-0.05	0.104*	-0.05	-0.21*	0.077*	0.118*	-0.16*	0.021	-0.52*	-0.08*
AB	Arranjo populacional	-0.04	-0.00	-0.00	-0.01	0.141*	-0.01	0.016	-0.09*	0.066	0.189*	-0.05	-0.07*	0.133*	0.007	0.341*	0.008
AC	Idade município	0.025	0.106*	0.107*	0.076	0.049	-0.06	-0.08	-0.09*	0.016	0.196*	-0.16*	-0.06*	0.136*	0.029	0.523*	0.141*
AD	Índice de Integração	-0.01	-0.00	-0.00	-0.00	0.113*	-0.01	0.113*	-0.22*	-0.03	0.163*	-0.18*	-0.06*	0.140*	0.021	0.233*	-0.02
AE	Núcleo	-0.07*	0.037	0.039	0.019	0.124*	-0.08	0.001	0.007	0.025	0.134*	0.016	-0.04	0.125*	0.069*	0.411*	0.078*
AF	Indicadores / programa	-0.08*	0.035	0.029	0.032	-0.01	0.020	-0.07	-0.03	0.039	0.162*	-0.07	-0.05*	0.198*	0.077*	0.351*	0.048
AG	Programas (log)	-0.05	0.010	0.011	-0.00	0.030	-0.01	-0.04	-0.08*	-0.01	0.159*	-0.07	-0.15*	0.179*	0.075*	0.369*	0.062*
AH	Ações (log)	-0.01	-0.01	-0.01	-0.01	0.062	-0.06	-0.04	-0.10*	-0.00	0.328*	-0.07	-0.12*	0.245*	0.107*	0.707*	0.152*
AI	Indicadores duplicados. (%)	-0.02	-0.05	-0.05	-0.06	-0.04	0.013	-0.00	0.031	0.015	-0.05	0.018	-0.02	-0.07*	-0.01	-0.09*	-0.03
AJ	Ações duplicadas (%)	0.017	-0.02	-0.03	0.024	0.084	-0.03	0.051	0.013	0.019	-0.02	0.008	-0.02	-0.02	0.013	-0.08*	-0.05

		Q	R	S	T	U	X	V	Y	W	AA	AC	AD	W	AA
A	y_decoup_pgrm_var														
B	y_decoup_acao_var														
C	y_decoup_acao_fin_var														
D	y_decoup_acao_naof_var														
E	y_erro_d_pes_var														
F	y_erro_r_trib_var														
G	y_erro_d_cor_var														
H	Turnover														
I	Choque														
J	Incerteza														
K	Turnover x choque														
L	Consultoria														
M	Planejamento														
N	Contador efetivo														
O	Servidores (log)														
P	Possui equipe de TI														
Q	Troca software	1													
R	*Accumulated. Surplus* (média)	0.032	1												
S	*Accumulated. Surplus* (Variância)	-0.05	-0.19*	1											
T	Receitas de capital – média	-0.14*	-0.01	0.366*	1										
U	RNC/COR _S	-0.01	0.411*	-0.16*	-0.01	1									
X	RNC/COR_ md	-0.00	0.069	0.031	-0.00	0.099*	1								
V	Decoupling programas - 2011	0.038	-0.01	-0.08*	-0.04	0.051	0.077	1							
W	Número de órgãos	0.029	0.279*	-0.65*	-0.24*	0.294*	0.120*	0.059	0.625*	1					
AA	Distância da capital	-0.07*	-0.00	0.476*	0.308*	0.019	-0.03	-0.12*	-0.36*	-0.20*	1				
AC	Arranjo populacional	0.010	0.094*	-0.47*	-0.20*	0.078*	0.079*	0.101*	0.361*	0.382*	-0.34*	1			
AD	Idade município	-0.08*	-0.00	-0.19*	-0.09*	-0.00	0.020	0.049	0.262*	0.129*	-0.26*	-0.07*	1		
AE	Índice de Integração	0.028	0.085*	-0.38*	-0.15*	0.099*	-0.06	0.017	0.312*	0.370*	-0.07*	0.333*	0.004	1	
AF	Núcleo	-0.00	0.110*	-0.29*	-0.08*	0.101*	0.047	0.120*	0.289*	0.261*	-0.14*	0.232*	0.053	0.193*	1
AG	Indicadores / programa	-0.06*	0.008	-0.27*	-0.08*	-0.03	0.020	0.093*	0.295*	0.224*	-0.14*	0.190*	0.134*	0.166*	0.614*
AH	Programas (log)	-0.02	0.119*	-0.59*	-0.25*	0.051	0.026	0.181*	0.551*	0.529*	-0.38*	0.407*	0.179*	0.276*	0.448*
AI	Ações (log)	-0.09*	-0.00	0.166*	0.142*	-0.02	-0.01	-0.11*	-0.06*	-0.04	0.075*	-0.08*	0.016	-0.06*	-0.02
AJ	Indicadores duplicados. (%)	-0.06*	-0.04	0.121*	0.134*	-0.00	-0.02	-0.07*	-0.04	-0.03	0.108*	-0.06*	0.021	-0.00	-0.05

		AA	AB	AC	AD
A	y_decoup_pgrm_var				
B	y_decoup_acao_var				
C	y_decoup_acao_fin_var				
D	y_decoup_acao_naof_var				
E	y_erro_d_pes_var				
F	y_erro_r_trib_var				
G	y_erro_d_cor_var				
H	Turnover				
I	Choque				
J	Incerteza				
K	Turnover x choque				
L	Consultoria				
M	Planejamento				
N	Contador efetivo				
O	Servidores (log)				
P	Possui equipe de TI				
Q	Troca software				
R	*Accumulated. Surplus* (média)				
S	*Accumulated. Surplus* (Variância)				
T	Receitas de capital – média				
U	RNC/COR _S				
X	RNC/COR_ md				
V	Decoupling programas - 2011				
W	Número de órgãos				
AA	Distância da capital				
AC	Arranjo populacional				
AD	Idade município				
AE	Índice de Integração				
AF	Núcleo	1			
AG	Indicadores / programa	0.614*	1		
AH	Programas (log)	0.448*	0.515*	1	
AI	Ações (log)	-0.02	-0.05	-0.08*	1
AJ	Indicadores duplicados. (%)	-0.05	0.038	-0.05	0.277*

APÊNDICE C – Dicionários de inconsistências utilizados

a) Campo: texto de unidade de medida utilizado nos indicadores dos programas

Tabela 33 - Dicionário de inconsistências – unidade de medida

Seq	Texto informado	Número de Ocorrências	Seq	Texto informado	Número de Ocorrências
1	0	19	43		2
2	0.01	1	44	$	4
3	1	161	45	&	2
4	2	8	46	*****	24
5	3	43	47	.	11
6	4	6	48	/	1
7	5	42	49	/1.000	6
8	6	21	50	/100.000	8
9	7	7	51	?	1
10	8	52	52	12 meses	5
11	12	5	53	A	1
12	18	3	54	AA	12
13	19	4	55	AL	33
14	21	2	56	AM	11
15	30	1	57	AT	2
16	38	1	58	BO	1
17	47	1	59	CA	3
18	50	5	60	CE	5
19	60	1	61	cm	4
20	100	131	62	CT	1
21	120	1	63	DA	1
22	150	1	64	DZ	1
23	170	1	65	Ev	5
24	600	1	66	GR	1
25	650	1	67	h	2
26	1000	1	68	HA	15
27	2331	2	69	HÁ	1
28	20105	1	70	Hs	1
29	20706	1	71	Indefinida	5
30	21001	1	72	JV	1
31	21003	1	73	KT	1
32	21005	1	74	KW	1
33	112045.52	1	75	L	4
34	186324.28	1	76	LG	2
35	298450	1	77	LT	1
36	-	15	78	M	366
37	--	4	79	M	197
38	-	4	80	M	15
39		16	81	m1	1
40		6	82	MB	1
41	M	1	83	MD	3

Continua

(conclusão)

Seq	Texto informado	Número de Ocorrências	Seq	Texto informado	Número de Ocorrências
42	%	177	84	ME	13
85	MM	2	103	PE	1
86	Mº	1	104	PP	2
87	Moeda Corrente	140	105	QP	1
88	MS	1	106	R$	3
89	N	1	107	R$/4ANOS	56
90	N	3	108	R4	1
91	N.	1	109	RS	1
92	NÃO DISPONÍVEL	56	110	RZ	6
93	Nao I	41	111	SE	2
94	não informada	1030	112	SS	3
95	Nao Informado	716	113	SV	3
96	NAO INFORMADO	1774	114	t	14
97	NAO INFORMADO	6	115	T	2
98	NF	3	116	UH	1
99	NP	1	117	VA	5
100	NT	2	118	VALORDADIVIDA	5
101	NV	2	119	XX	1
102	PA	1			

b) Campo: textos informados para a descrição dos indicadores

Tabela 34 - Dicionário de inconsistências – texto nos indicadores

Seq	Texto informado	Ocorrências	Seq	Texto informado	Ocorrências
1	0	1	21	%	61
2	1	83	22	*****	24
3	30	1	23	.	73
4	50	6	24	..	6
5	100	20	25	00 INDICADOR N. INFORM.	6
6	120	10	26	00000 – INDICAD. N. INFORM.	4
7	150	2	27	KM	2
8	200	2	28	M	1
9	250	8	29	m2	8
10	300	8	30	MES/ANO	27
11	400	2	31	NAO HA	223
12	500	3	32	Não há	7
13	800	2	33	NAO HA INDICADORES	10
14	1000	4	34	NAO HA NECESSIDADE	19
15	2187	3	35	Nao Informado	181
16	2331	87	36	Nao Informado	262
17	2332	4	37	NAO SE APLICA	88
18	-	1	38	UN	11
19		21			
20	#NOME?	2			

Nota: os textos estão apresentados

Campo: Unidade de medida – ações governamentais

Tabela 35 - Dicionário de inconsistências – unidade de medida - ações

Seq	Texto informado	Ocorrências	Seq	Texto informado	Ocorrências
1	0	101	45	100	140
2	1	1313	46	120	1
3	2	82	47	600	1
4	3	42	48	2331	3
5	4	8	49	-	38
6	5	25	50	UM	2
7	6	43	51	UM	1
8	8	8	52	%r$	5
9	10	4	53	UM	2
10	13	1	54	(vazio)	0
11	14	7	55	*****	341
12	15	1	56	.	27
13	16	1	57	.....	12
14	17	1	58	.....	1
15	18	1	59	|Unidade	2
16	19	21	60	02.13.00	1
17	20	5	61	ACD	3
18	21	4	62	ANO	705
19	22	2	63	CA	7
20	23	1	64	cm	8
21	24	3	65	D C	4
22	26	1	66	D P	2
23	27	1	67	DA	1
24	28	1	68	E	2
25	31	1	69	Indefinida	23
26	32	1	70	INEXISTENTE	1
27	33	1	71	MD	10
28	34	1	72	ME	98
29	35	1	73	ML	118
30	36	1	74	MP	29
31	37	3	75	MS2	3
32	38	9	76	mý	3
33	39	1	77	n/d	1
34	40	2	78	Não definida	39
35	41	1	79	nao disponivel	1
36	42	1	80	NÃO DISPONIVEL	2
37	43	1	81	Não disponível	590
38	44	2	82	não disponível	590
39	46	1	83	NAO HA	594
40	48	3	84	NÃO HÁ	0
41	49	1	85	NAO HA	1
42	50	3	86	NÃO HÁ DEFINIÇÃO	3

(continua)

(Conclusão)

Seq	Texto informado	Ocorrências	Seq	Texto informado	Ocorrências
43	51	1	130	PCS	1
44	53	4	131	PG	4
89	NAO INFORMADO	7206	132	Planejamento E Orçamento	3
90	NAO SE APLICA	1	133	PLS	1
91	Não se aplica	0	134	PO	558
92	ND	5	134	PO	558
93	NENHUM	5	135	PRF	3
94	no de	3	136	QU	7
95	No FA	1	137	SCS	3
96	No FU	1	138	SS	2
97	No HA	16	139	SVC	2
98	No ID	4	140	U	10
99	No JO	3	141	U.E.	1
100	No ME	1	142	U.H	1
101	No OR	6	143	UH	1
102	No PA	2	144	V L/S	2
103	Nº PB	1	145	VALOR	55
104	No PE	15	146	VALOR	55
105	No RE	3	147	VALOR (R$)	2
106	No SE	1	148	VALOR (R$)	2
107	No SF	1	149	VALOR BASE	58
108	No VE	1	150	VALOR BASE	58
109	No.	6	151	VALOR EM REAIS	37
110	No.AB	4	152	VALOR EM REAIS	37
111	NO.AD	8	153	VALOR GASTO EM REAL	1
112	No.AL	16	154	VALOR GASTO EM REAL	1
113	No.AS	2	155	VALOR PAGO	1
114	No.AT	38	156	VALOR PAGO	1
115	No.CO	3	157	VALOR R$	7
116	No.CR	5	158	VALOR R$	7
117	No.HA	10	159	VALORES	9
118	No.LI	4	160	VALORES	9
119	No.MA	12	161	Valores Mes	4
120	No.OR	32	162	VLR	31
121	No.PR	4	163	VS	1
122	No.S	4	164	XX	4
123	No.SV	6	165	XX	4
124	NR.	30			
125	NT	1			
126	ORÇ	1			
127	P	13			
128	PAS	2			
129	PC	62			

Campo: Texto nos indicadores – ações governamentais

Tabela 36 - Dicionário de inconsistências – indicadores - ações

Seq	Texto informado	Ocorrências	Seq	Texto informado	Ocorrências
1	0	70		43	2150
2	0.0072	1		44	2187
3	0.1	1	45	2331	100
4	0.15	1	46	2332	6
5	0.25	1	47	3000	1
6	0.3	2	48	4500	2
7	0.4	4	49	5000	3
8	0.5	3	50	6000	2
9	0.55	1	51	9400	1
10	0.65	1	52	10000	3
11	0.7	34	53	19708	3
12	0.75	1	54	20000	1
13	0.8	1	55	39000	1
14	0.87	1	56	49920	1
15	1	338	57	50793	1
16	5	54	58	100000	1
17	30	1	59	121455	2
18	50	10	60	134400	1
19	100	107	61	240000	4
20	110	2	62	300000	1
21	120	13	63	700800	1
22	150	4	64	720000	1
23	200	3	65	962400	1
24	250	9	66	1574400	1
25	255	1	67	2500000	1
26	300	9	68	5728800	2
27	330	1	69	-----	164
28	400	2	70		8
29	415	1	71	A MANTER	52
30	500	5	72	UM	11
31	700	1	73	.-----	1209
32	750	1	74	Nao Informado	1650
33	780	1			
34	800	3			
35	1000	7			
36	1100	1			
37	1200	1			
38	1265	2			
39	1400	1			
40	1625	1			
41	1700	1			
42	2000	1			