

009OP

CONCURSO: X PRÊMIO SOF DE MONOGRAFIAS - 2018

Tema 2: Orçamento Público

Subtema: 10 – Orçamento orientado a resultados

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

RESUMO

A pesquisa analisa o processo de mudança no ciclo orçamentário do setor público, a partir da introdução do planejamento de resultados no país. As alterações legais têm proposto novas regras que requerem mudanças na lógica institucional orçamentária largamente presentes nas organizações do setor público. O planejamento de resultados (PBB) contém uma lógica que conflita com a lógica orçamentária por *inputs*, dominante. Como as lógicas são conflitantes, e desafiam o *status quo*, os atores na organização passam a resistir, o que gera respostas como ajustes de escopo, revisões de prazos de adoção ou adoção cerimonial, quase sempre justificadas pela ‘falta de estrutura’ dos órgãos. A literatura institucional apresenta elementos que permitiriam abrir uma “janela de oportunidade” para mudanças institucionais, como choques ou a chegada de novos membros às organizações, por serem mais reflexivos. A pesquisa tem como objetivo analisar se esses elementos abririam uma janela de oportunidade que permitiria à nova lógica proposta presente no planejamento por resultados ser introduzida. Para isso, a pesquisa desenvolveu hipóteses institucionais, que foram testadas com dados do planejamento de resultado de 639 municípios do Estado de São Paulo para os anos de 2011 e 2015, através de modelos de regressão. Os resultados indicam que tanto a crise fiscal quanto a rotatividade acabaram fortalecendo a lógica orçamentária tradicional, pela pressão de obter respostas de curto-prazo. Por fim, são discutidos fatores que poderiam ter potencializado o baixo nível de institucionalização, como o modelo de adoção do PBB adotado e a ausência de um patrocinador da reforma no processo de difusão, enfraquecendo a etapa de teorização a favor da reforma. A pesquisa é relevante para auxiliar na discussão da presença de instituições, que devem ser consideradas ao se propor uma reforma.

Palavras chave: Contabilidade pública; reformas orçamentárias; orçamento público.

1. INTRODUÇÃO

Diversas tem sido as tentativas de mudanças no ciclo orçamentário do país nas últimas décadas. As reformas gerenciais que têm sido introduzidas no orçamento público (BARCELOS; CALMON, 2014), têm sido sobrepostas a uma lei orçamentária de 1964 (BRASIL, 1964), e a cada reforma o papel do orçamento público se amplia, e cada vez mais 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).

Com as diversas reformas no ciclo orçamentário, alguns avanços têm sido alcançados. 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 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 no Brasil, como é o caso da introdução do planejamento de resultados (PBB ou *performance-based budget*). Levantamento realizado através do indicador de planejamento do IEGM Nacional¹ em 2016 mostra que a menor nota das dimensões de gestão alcançada pelos municípios é justamente a nota de planejamento, que pode apontar

¹ O IEGM – Índice de Efetividade da Gestão Municipal, desenvolvido inicialmente pelo Tribunal de Contas do Estado de São Paulo e adotado pela maioria dos Tribunais de Contas do país, mantido nacionalmente pelo IRB – Instituto Rui Barbosa, mostra que a nota média nacional dos municípios no ano de 2016 foi “C”, que é a mais baixa possível na escala construída por esse índice. E a comparação com o ano de 2015 mostra que a avaliação piorou em relação ao ano anterior (IRB, 2016).

que os municípios ainda não incorporaram plenamente as novas práticas trazidas pelos instrumentos de regulação.

A sobreposição de reformas no ciclo orçamentário 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.

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 externa, seja por um isomorfismo coercitivo ou mesmo mimético (DIMAGGIO; POWELL, 1983), sem que os processos tenham sido internalizados nas práticas 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 os atores a rejeitam por não entender seus benefícios, ou adotam uma expectativa irreal de ameaças que não existem.

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 (crises, por exemplo).

As prefeituras atuam imersas (*embedded*) em uma lógica institucional orçamentária dominante (THORNTON; OCASIO, 2008) no contexto do setor público brasileiro, baseada em *inputs* (*input-based budget - IBB*), como estabelecido pela Lei 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 informações apenas para *compliance*, que não serão realmente internalizadas nas rotinas de planejamento (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 PFM² devido a problemas no processo de difusão da reforma que não considerou aspectos institucionais das organizações.

² 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 pesquisa, 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)

A partir do contexto teórico apresentado, a pesquisa discute que a existência de lógicas institucionais conflitantes reduz as chances de adoção das novas práticas levando ao uso cerimonial quando existe uma fonte de coerção externa. **O objetivo da pesquisa é testar se fatores exógenos como choques externos e rotatividade das equipes aumentam a possibilidade da adoção de reformas que estão imersas em uma nova lógica institucional**, como é o caso da introdução do planejamento de resultados no país.

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 (*resource-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, 2006) por um tempo suficiente para promover a mudança.

A literatura brasileira sobre a implantação de reformas no ciclo de gestão de finanças públicas (ciclo PFM) 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., 2017; GROSSI; REICHARD; RUGGIERO, 2016; HOU et al., 2011; ROBINSON; TORVIK, 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).

Como justificativa ao trabalho, a presente pesquisa se insere a chamadas recentes na literatura, buscando novos entendimentos do funcionamento do orçamento público (RUBIN, 2014), com uma visão intraorganizacional (GREENWOOD; HININGS; WHETTEN, 2014), tratando de como e porque surge o uso cerimonial de práticas impostas por um regulador - *decoupling* (BJERREGAARD, 2011; BOXENBAUM; JONSSON, 2008).

Contribui 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).

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) por uma nova lei de finanças públicas, na qual o orçamento está inserido.

A pesquisa 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.

O trabalho está organizado da seguinte forma. No tópico seguinte são apresentados os estudos prévios sobre planejamento de resultados, buscando caracterização do fenômeno analisado. Em seguida é apresentada a sustentação teórica sobre mudanças organizacionais, e demais conceitos teóricos utilizados, utilizando-se a vertente sociológica da teoria institucional, no qual são desenvolvidas as hipóteses a serem testadas. Na sequência, apresenta-se a metodologia utilizada para a pesquisa, seguida dos resultados e discussões. Ao final são apresentadas as considerações finais e implicações da presente discussão.

2. ESTUDOS PRÉVIOS EM PBB

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*³ e *outcome*⁴), substituindo o antigo *input-based budget*⁵ (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

³ *Output*: relacionado ao orçamento público, representa o resultado direto da ação planejada. Por exemplo: número de escolas construídas.

⁴ *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.

⁵ *Inputs*: é a quantidade de recursos que será alocada para a atividade, que no orçamento é mensurado por recursos financeiros.

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 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 no ciclo financeiro dos governos nas duas últimas décadas (GROSSI; REICHARD; RUGGIERO, 2016), fazendo parte 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), sendo ainda instrumento utilizado pela Comissão Hoover na década de 50 nos Estados Unidos (Matias-Pereira, 2010, p.273). 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 (JONG; BEEK; POSTHUMUS, 2013; MUSSARI et al., 2016).

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)?

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

3. REFERENCIAL TEÓRICO E DESENVOLVIMENTO DE HIPÓTESES

3.1. 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. As práticas e rotinas nas organizações estão internalizadas (*embedded*) em instituições (*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, 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 justificção 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 exercidas sobre as organizações por meio de regras e regulamentos, prescrições normativas e expectativas sociais (SCOTT, 2014). As organizações são influenciadas pelo seu contexto institucional (GREENWOOD et al., 2008).

Tolbert e Zucker (1996) sugerem que o processo de institucionalização ocorre em três estágios: (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.

Nesse modelo, o processo de institucionalização tem início a partir de eventos 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, por exemplo, 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).

Pesquisas em mudanças organizacionais

As pesquisas em geral que tratam das mudanças nas organizações analisam a convergência ou a divergência de organizações no campo organizacional (GREENWOOD; HININGS; SUDDABY, 2002; GREENWOOD; SUDDABY, 2006; 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).

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, 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 entidades sem fins lucrativos.

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 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 no ciclo financeiro em municípios Italianos, e concluíram que em municípios acima de 50 mil habitantes, o *gap* na implantação foi causado por

deficiências culturais⁶, 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.

3.2. 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,

⁶ Utilizando a abordagem institucional, o termo “deficiências culturais” utilizada pelos autores pode ser entendida como sendo as crenças compartilhadas dos atores.

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, misturar 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 lógicas conflitantes podem 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, determinados eventos como uma crise ou *jolts* podem causar mudanças na interpretação simbólica anterior, que pode destruir o domínio da lógica dominante (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).

3.3. 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).

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).

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).

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).

3.4. 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 descolamento 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).

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 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.

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*.

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).

3.5. Desenvolvimento de hipóteses institucionais

A lógica dominante no Brasil é a lógica orçamentária por *inputs*, em que a estrutura do orçamento é realizada por insumos, e o foco está no acompanhamento do gasto (AQUINO; BATLEY, 2016). É importante para a lógica dominante efetuar o acompanhamento das receitas e dos gastos, pois essa é a informação relevante, e é a informação utilizada. Assim, 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.

A partir das discussões tratadas na literatura apresentada, são propostas **duas hipóteses institucionais** referentes à introdução do PBB nos municípios, estando a *primeira* relacionada ao papel da renovação das equipes e a *segunda* sobre os reflexos do surgimento de choques.

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 60⁷ 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 e verdadeiros para o contexto público nacional.

Estes conceitos incluem a estimativa 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 orçamentário foram sendo condicionados a entender como funcionam os complexos mecanismos de classificação das receitas e despesas, pelo

⁷ Afirmação considerando a edição da Lei 4.320/64. 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)

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)⁸, pois os funcionários carregam (*'carriers'*) as instituições anteriormente estabelecidas, e podem assim resistir à chegada de novas práticas vistas como conflitantes ou mesmo contrárias.

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.

⁸ 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).

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.

H₁: 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

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.

H₂: 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, iminente gestão de caixa e fiscal, e não na adoção de eficiência de efetividade de programas.

4. METODOLOGIA

Para que fosse possível testar as hipóteses propostas, foram desenvolvidos diferentes modelos de regressão. A pesquisa utilizou 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 já encerrados: PPA 2010 a 2013 e PPA 2014 a 2017. A escolha dos anos de 2011 e 2015 para a análise justifica-se pelo fato de tratar-se do segundo ano de ambos os ciclos de PPA, e, portanto, espera-se que eventuais ajustes no ciclo de planejamento já tenham sido realizados.

Ambos os exercícios 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, dessa forma não houve variação no nível de coerção exercido entre os municípios.

Foram analisadas as informações sobre as metas e indicadores não financeiros do PPA informados pelos municípios, quais sejam, as metas físicas presentes nas ações orçamentárias e os indicadores dos programas governamentais. Os dados das metas foram obtidos junto ao site do Tribunal de Contas do Estado de São Paulo⁹, no portal intitulado “Portal da Transparência Municipal”. Os municípios são obrigados a informar anualmente essas metas não financeiras, sendo as metas previstas informadas no início do ano, e as executadas no início do ano seguinte.

⁹ Dados disponíveis em: <http://transparencia.tce.sp.gov.br/conteudo/relatorio-atividades>

Como elemento de comparação ao PBB, para testar se o choque externo e a rotatividade das equipes estariam afetando a lógica institucional dominante, que é a lógica orçamentária, foram realizados testes em elementos presentes nessa lógica (orçamento por *inputs*), comparando-se os valores estimados e executados das receitas e despesas orçamentárias. Para essa análise foram utilizados dados do SISTN (STN, 2013) e do SICONFI (STN, 2015a).

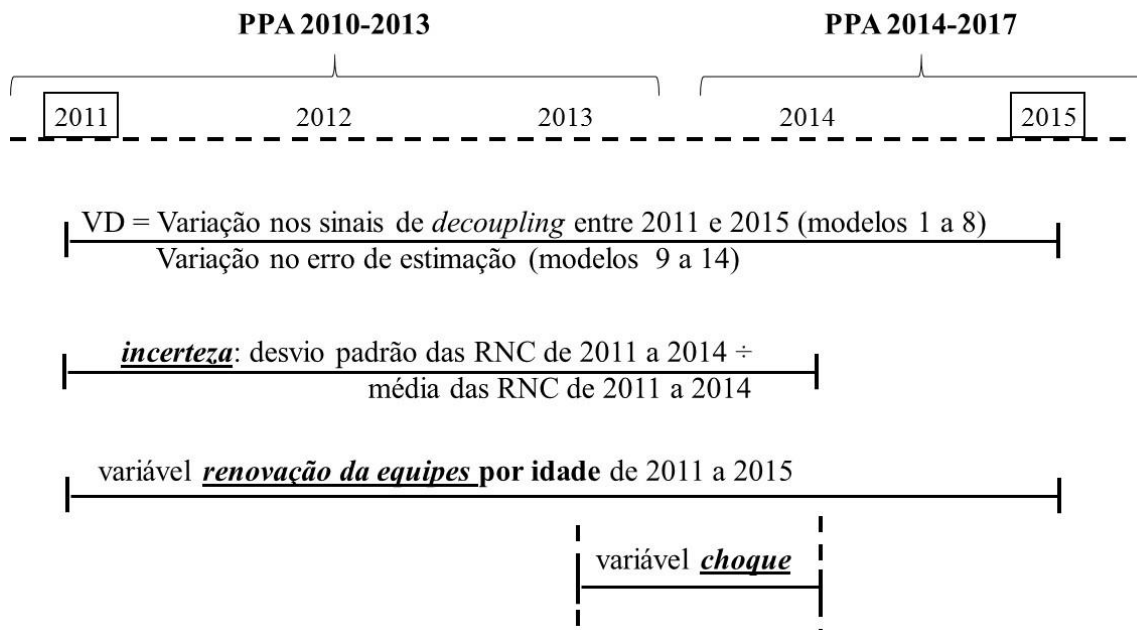
Também foram utilizadas na análise informações estruturais dos municípios que foram obtidas junto ao IBGE – Perfil dos Municípios Brasileiros, além de dados obtidos junto ao projeto de Índice de Efetividade na Gestão Municipal do TCE-SP (TCE-SP, 2015).

Apresentação dos modelos

Os modelos estimados utilizaram tanto variáveis contingenciais quanto variáveis institucionais, similar ao trabalho de Cavalluzzo e Ittner (2004).

Para testar as hipóteses sobre os resultados do planejamento de resultados (PBB) foram estimados oito modelos de regressão linear, cuja variável explicada (dependente) utilizada foi a variação nos sinais de *decoupling* no planejamento entre os anos de 2011 e 2015 (para os 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, para testar os efeitos na lógica dominante, foram estimados outros seis modelos de regressão linear (modelos 9 a 14) para verificar a influência das mesmas variáveis dependentes sobre a estimativa orçamentária, ligada à lógica orçamentária dominante por *inputs* (Figura 1).

Figura 1 - 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*.

Os 14 modelos de regressão linear estimados estão apresentados na Tabela 1 que separa os modelos em dois grupos. O primeiro grupo refere-se às estimações com a lógica do 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*).

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*.

Tabela 1 - Modelos de regressão estimados: variáveis dependentes utilizadas

Variável dependente	Modelos
Lógica de planejamento por resultados – modelos de 1 a 8	
Variação no <i>decoupling</i> dos programas entre 2011 e 2015	1 - Diminuição 2 - Aumento
Variação no <i>decoupling</i> das ações entre 2011 e 2015	3 - Diminuição 4 - Aumento
Variação no <i>decoupling</i> das ações finalísticas entre 2011 e 2015	5 - Diminuição 6 - Aumento
Variação no <i>decoupling</i> 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

Os modelos foram assim estimados:

$$Y_i = \beta_0 + \beta_1 \text{choque e variação das equipes}_i + \beta_2 \text{Controles}_{\text{ancoragem}_i} + \beta_3 \text{Controles}_{\text{fiscal}_i} + \beta_4 \text{Controles}_{\text{estrutura}_i} + \beta_5 \text{Controles}_{\text{porte_plan}_i} + \beta_6 \text{Controles}_{\text{contexto}_i} + e_i$$

Onde:

Y_i : representam as *variáveis dependentes* utilizadas nos modelos, que se referem à variação do *decoupling* para os programas.

Foram consideradas como ações finalísticas as ligadas à Assistência Social, Saúde e Educação. Para a apuração de *decoupling* das ações, 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 finalísticas.

As fórmulas utilizadas para a construção das variáveis dependentes foram:

a) Modelos 1 a 8:

$$\text{Variação no } \textit{decoupling} = (\textit{decoupling} \text{ médio}_{2011} - \textit{decoupling} \text{ médio}_{2015})$$

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:

$$\text{Variação erro estimação} = (\text{erro estimação}_{2011} - \text{erro estimação}_{2015})$$

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.

Construção da variável dependente 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 2. 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 2 - 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".
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 alteram a forma como o orçamento é preparado, ocorrendo descolamento 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*).

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 3.

Para cada uma das ações e dos programas nos anos de 2011 e 2015 dos municípios, 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 com dados enviados para o TCE-SP.

Tabela 3 – Sinais de *decoupling* no planejamento dos municípios

Tipo de sinal de <i>decoupling</i>	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.	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.	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.

Apresentação das variáveis independentes e de controle

As variáveis independentes foram separadas em seis grupos. O primeiro grupo (i) Choque e renovação de equipe, testa as três hipóteses desenvolvidas e os demais grupos, que atuam como controle nos modelos: (ii) Ancoragem em períodos anteriores; (iii) Gestão Fiscal; (iv) Estrutura organizacional; (v) Porte do planejamento de resultados e (vi) Contexto local.

(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:

$$\text{renovação} = \frac{(n^{\circ} \text{desligados}_{2011 \text{ a } 2015} \times \text{idade dos desligados}_{2011 \text{ a } 2015}) - (n^{\circ} \text{admitidos}_{2011 \text{ a } 2015} \times \text{idade dos admitidos}_{2011 \text{ a } 2015})}{\text{total}} \times 100$$

A variável 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), mas sim, de atuar como uma 'variável institucional', analisando a proporção de renovação em idade da equipe.

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, considerou a movimentação de pessoal em funções que estão relacionadas com a atividade de planejamento, tanto diretamente como indiretamente. Considerou-se 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.

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, quanto 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 estimativa. O choque funciona como um evento

externo que possibilita afetar o *status quo*, o que despertaria as ambiguidades e disfunções das instituições e exporia os conflitos existentes entre as lógicas, o que criaria oportunidades de transformação institucional (ANDREWS, 2011).

A fórmula utilizada foi:

$$\text{choque} = (RNC_{2014} - RNC_{2013}) \div RNC_{2013}$$

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:

$$\text{Incerteza} = \text{desvio padrão} (RNC_{2011-2014}) \div \text{média} (RNC_{2011-2014})$$

A seguir são apresentadas os grupos com as variáveis de controle:

(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 softwares 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 (IBGE, 2015).

A composição das variáveis independentes está apresentada na Tabela 4.

Tabela 4 - Variáveis independentes

Variável	N	Média	Desv.	Min	Max	Fonte	Fórmula
Choque e renovação de equipe							
Renovação de equipe	644	-494755	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	474525.2	-1.10E+07	1178582	Construída pelo autor	Interação entre renovação x choque
Ancoragem em períodos anteriores							
<i>Decoupling</i> nos programas (2011)	643	0.2546	0.2689	0	1	Construída pelo autor	Indicadores com sinais de <i>decoupling</i> em 2011
Sinais de <i>decoupling</i> nas ações (2011)	643	0.3668	0.2998	0	1	Construída pelo autor	Ações com sinais de <i>decoupling</i> 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
% autoriz. legislat.de créditos (2011)	644	18.79	14.85	0	100	SIAPNET TCE-SP	
Gestão Fiscal							
Result. financeiro acumul. (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)
Result. financeiro acumul. (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: 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	AUDES P TCE-SP	
No de programas no orçamento	639	3.196	0.595	1.609	5.749	AUDES P TCE-SP	
No de ações no orçamento	642	4.565	0.585	2.833	6.797	AUDES P TCE-SP	
Indicadores duplic.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.

5. RESULTADOS

5.1. Descrição do PBB no Estado de São Paulo

Descritiva geral dos municípios analisados

A maior parte dos Tribunais de Contas 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).

O Estado de São Paulo possui 645 municípios, sendo que como a Capital é jurisdicionada ao Tribunal de Contas do Município, essa 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 5). 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”.

Tabela 5 - 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 do contr. Orçam. Legisl. ⁽²⁾ entre 2011-2015	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 os 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.

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.

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.

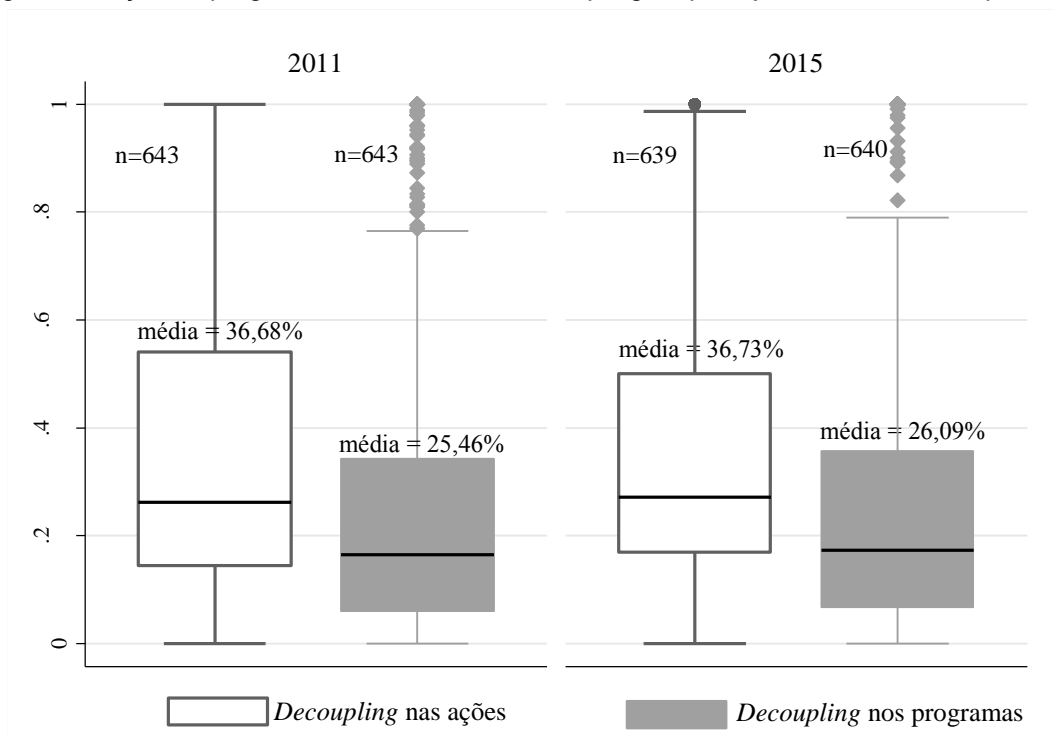
Propõe-se duas explicações principais para o baixo número de indicadores e metas. A primeira relaciona-se às dificuldades no estabelecimento de medidas de performance no orçamento de resultados pelos municípios, que tem sido apontada como uma das maiores dificuldades no processo de adoção do PBB pelos 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 estimativa orçamentária.

Decoupling no planejamento dos municípios do Estado de São Paulo

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. 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 2).

Figura 2 – Ações e programas com sinais de *decoupling* no planejamento dos municípios



Fonte: elaborada pelo autor.

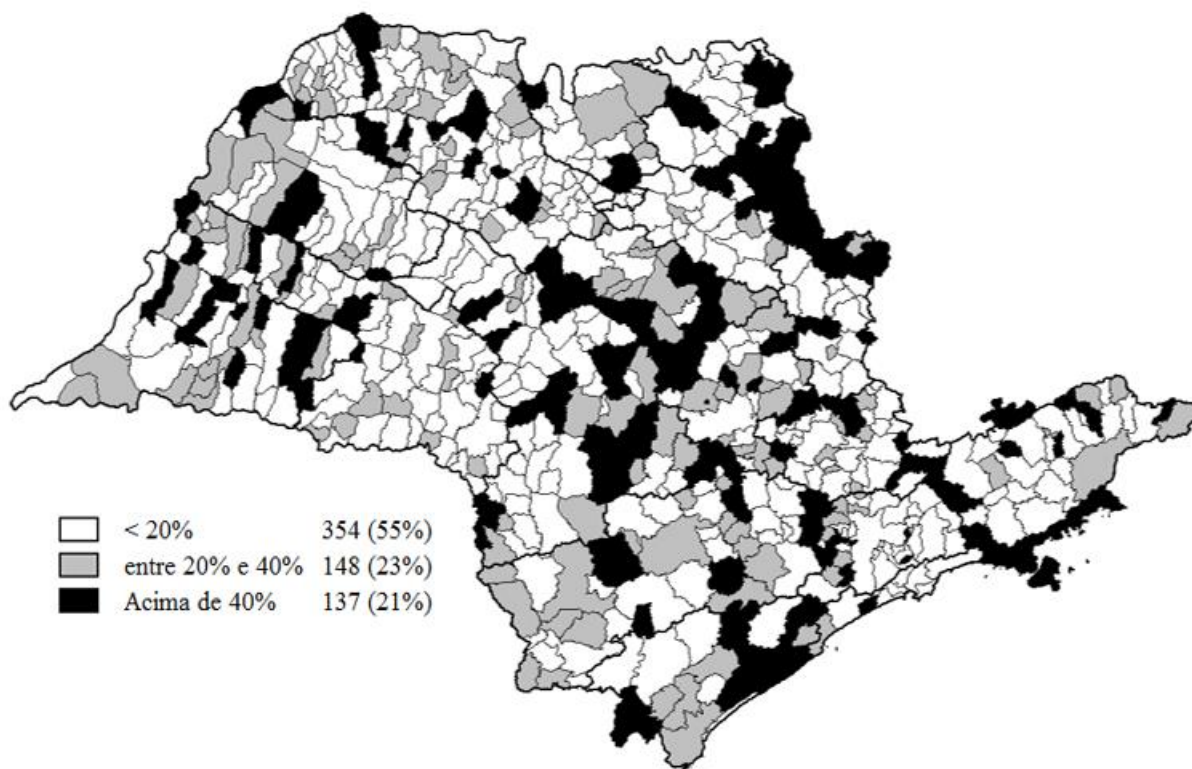
Nota: o *decoupling* representa a proporção de metas físicas das ações e indicadores dos programas governamentais que estão com meta informada zerada ou inconsistente no orçamento.

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 2). 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 3).

Figura 3 - *Decoupling* médio no programa dos municípios do Estado de São Paulo no ano de 2015

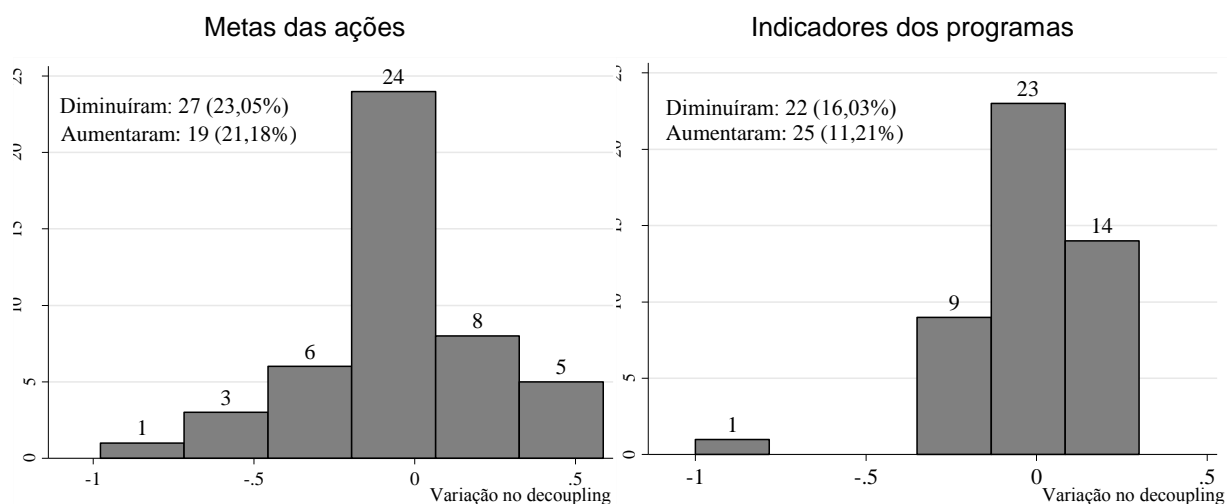


Fonte: elaborada pelo autor

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.

A troca do prefeito parece não surtir efeito no planejamento de resultado dos municípios. Não foram encontradas diferenças de *decoupling* no planejamento entre os municípios cujos prefeitos foram reeleitos em 2012, comparando-se com os demais municípios, onde não houve a reeleição (Figura 4).

Figura 4 – 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 (*Mann-Whitney test*: 0,3693 nos indicadores e 0,8528 nas ações).

5.2. Discussão dos resultados

A lógica dominante no orçamento municipal

Todos os municípios brasileiros operam sob a mesma regulação orçamentária, sem flexibilização de regras 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.

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 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 estimativa orçamentária de receitas e despesas (IBB) daquele município, que operam 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.

5.2.1. Renovação das equipes, choques e o PBB

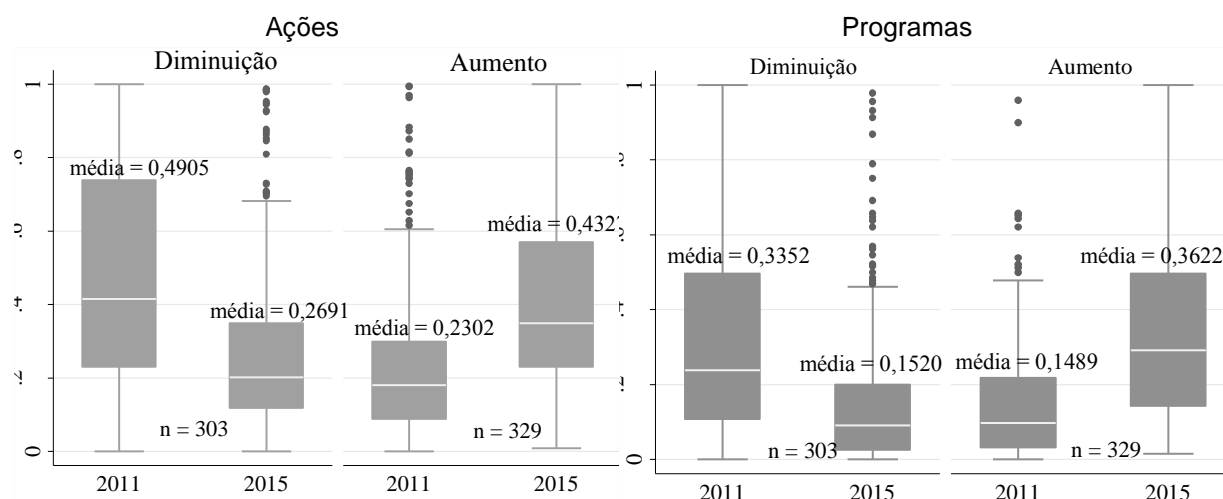
Apesar dos municípios analisados no período de 2011 a 2015 terem apresentado mudanças na intensidade de *decoupling* do PBB, não foi identificado um

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 as prefeituras relaxaram o grau de atenção ao planejamento.

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.

Separando os municípios em grupos pelo **aumento e redução de *decoupling*** entre 2011 e 2015, a Figura 5 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.

Figura 5 - 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.

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.

Tabela 6 - Variação dos sinais de *decoupling* nos indicadores e ações entre 2011 e 2015

Variação do <i>decoupling</i> nos indicadores											
Variável	Teste média	Diminuiu <i>decoupling</i>					Aumentou <i>decoupling</i>				
		N	Média	Desv Pad	Min	Max	N	Média	Desv Pad	Min	Max
Variação <i>decoupling</i> 2011 - 2015	***	303	-0,213	0,254	-1	-0,008	329	0,202	0,225	0,001	1
<i>Decoupling</i> 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 <i>software</i>		208	0,3	0,4	0	1	394	0,3	0,5	0	1

Variação do <i>decoupling</i> nas ações											
Variável	Teste média	Diminuiu <i>decoupling</i>					Aumentou <i>decoupling</i>				
		N	Média	Desv Pad	Min	Máx	N	Média	Desv Pad	Min	Máx
Variação <i>decoupling</i> 2011 - 2015	***	329	-0,203	0,221	-1	-0,001	298	0,22	0,226	0,001	1
<i>Decoupling</i> 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 <i>software</i>		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*.

A Tabela 6 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.

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 para os que diminuíram e os que aumentaram o *decoupling*, 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 acabam girando em torno da estimação.

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.

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.

A existência de *equipes de planejamento* nos municípios não tem relação com o processo de mudança organizacional no PBB. Na mesma linha de discussão, tanto a presença de *equipes de consultoria* quanto a 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, o que contraria o senso comum de que os municípios não implantam novas formas de gestão porque não tem contabilidade (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 irá para outras atividades.

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 7, verifica-se que ambos os efeitos de **renovação de equipes e choque** não se observaram na amostra testada, afetando a adoção do PBB.

A **renovação das equipes** no período de 2011 a 2015 não afetou o nível de *decoupling* do planejamento em nenhum dos modelos (1 a 8). Mesmo nos casos em que houve um maior choque exógeno decorrente da crise financeira em 2014, o rodízio das equipes não se converteu em uma janela de oportunidade para melhoria do PBB. Assim, a renovação das equipes não foi suficiente para ter influência na introdução do planejamento por resultados, indicando que outros elementos deveriam estar presentes, como a figura do empreendedor institucional (BATTILANA; LECA; BOXENBAUM, 2009; GREENWOOD; SUDDABY, 2006).

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, 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.

Tabela 7 - 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	<i>N_SIG</i>		<i>N_SIG</i>		<i>N_SIG</i>		<i>N_SIG</i>		<i>N_SIG</i>		<i>N_SIG</i>		<i>N_SIG</i>		<i>N_SIG</i>	
Choque	<i>N_SIG</i>		<i>N_SIG</i>		<i>N_SIG</i>		<i>N_SIG</i>		<i>N_SIG</i>		<i>N_SIG</i>		<i>N_SIG</i>		<i>N_SIG</i>	
Incerteza	<i>N_SIG</i>		<i>N_SIG</i>		<i>N_SIG</i>		<i>N_SIG</i>		<i>N_SIG</i>		<i>N_SIG</i>		<i>N_SIG</i>		<i>N_SIG</i>	
Renovação de equipe x choque	<i>N_SIG</i>		<i>N_SIG</i>		<i>N_SIG</i>		<i>N_SIG</i>		<i>N_SIG</i>		<i>N_SIG</i>		<i>N_SIG</i>		<i>N_SIG</i>	
Estrutura organizacional																
Existência de consultoria	<i>N_SIG</i>		<i>N_SIG</i>		<i>N_SIG</i>		<i>N_SIG</i>		<i>N_SIG</i>		<i>N_SIG</i>		<i>N_SIG</i>		<i>N_SIG</i>	
Possui equipe de planejamento	<i>N_SIG</i>		-0.0307	**	<i>N_SIG</i>		-0.039	*	<i>N_SIG</i>		<i>N_SIG</i>		-0.0834	***	-0.0799	***
Possui contador efetivo	0.0857	**	<i>N_SIG</i>		0.064	**	<i>N_SIG</i>		0.0661	**	<i>N_SIG</i>		<i>N_SIG</i>		<i>N_SIG</i>	
Total de servidores	<i>N_SIG</i>		<i>N_SIG</i>		<i>N_SIG</i>		<i>N_SIG</i>		<i>N_SIG</i>		<i>N_SIG</i>		<i>N_SIG</i>		<i>N_SIG</i>	
Possui equipe de TI	<i>N_SIG</i>		0.032	*	<i>N_SIG</i>		<i>N_SIG</i>		<i>N_SIG</i>		<i>N_SIG</i>		<i>N_SIG</i>		<i>N_SIG</i>	
Trocou software de planejamento	<i>N_SIG</i>		0.0343	**	<i>N_SIG</i>		<i>N_SIG</i>		<i>N_SIG</i>		<i>N_SIG</i>		<i>N_SIG</i>		<i>N_SIG</i>	
Gestão Fiscal																
Resultado financeiro acumulado (média)	0.376	*	<i>N_SIG</i>		0.4452	***	0.136	*	0.4506	***	0.1558	*	0.4287	**	<i>N_SIG</i>	
Resultado financeiro acumulado (variância)	-1.4714	*	<i>N_SIG</i>		-1.0563	*	<i>N_SIG</i>		-1.0971	*	-1.1489	*	<i>N_SIG</i>		1.0257	*
Receita de Capital (média)	<i>N_SIG</i>		<i>N_SIG</i>		-0.7482	*	<i>N_SIG</i>		-0.8116	*	<i>N_SIG</i>		<i>N_SIG</i>		-0.8795	**
Receita não controlável (média)	<i>N_SIG</i>		-0.2518	**	<i>N_SIG</i>		<i>N_SIG</i>		<i>N_SIG</i>		<i>N_SIG</i>		<i>N_SIG</i>		<i>N_SIG</i>	
Receita não controlável (variância)	<i>N_SIG</i>		4.6707	***	<i>N_SIG</i>		<i>N_SIG</i>		<i>N_SIG</i>		<i>N_SIG</i>		<i>N_SIG</i>		<i>N_SIG</i>	
Ancoragem em períodos anteriores																
Decoupling anterior (2011)	<i>N_SIG</i>		0.6213	***	0.209	***	0.5224	***	0.214	***	0.5156	***	0.1902	**	0.5522	***
Mudança de estratégia (2011-2015)	<i>N_SIG</i>		<i>N_SIG</i>		<i>N_SIG</i>		<i>N_SIG</i>		<i>N_SIG</i>		<i>N_SIG</i>		<i>N_SIG</i>		<i>N_SIG</i>	
Aumento do controle legislativo 2011-2015	<i>N_SIG</i>		<i>N_SIG</i>		<i>N_SIG</i>		<i>N_SIG</i>		<i>N_SIG</i>		<i>N_SIG</i>		<i>N_SIG</i>		<i>N_SIG</i>	
Percentual de crédito suplementar 2011	<i>N_SIG</i>		<i>N_SIG</i>		<i>N_SIG</i>		<i>N_SIG</i>		<i>N_SIG</i>		<i>N_SIG</i>		<i>N_SIG</i>		<i>N_SIG</i>	
Contexto local																
No de órgãos no município	<i>N_SIG</i>		<i>N_SIG</i>		-0.0367	**	<i>N_SIG</i>		-0.0395	**	<i>N_SIG</i>		<i>N_SIG</i>		<i>N_SIG</i>	
Distância até à capital	<i>N_SIG</i>		<i>N_SIG</i>		0.0003	***	<i>N_SIG</i>		0.0003	***	<i>N_SIG</i>		0.0003	***	<i>N_SIG</i>	
Idade do município até 2015	<i>N_SIG</i>		<i>N_SIG</i>		<i>N_SIG</i>		<i>N_SIG</i>		<i>N_SIG</i>		<i>N_SIG</i>		<i>N_SIG</i>		<i>N_SIG</i>	
Índice de Integração do arranjo	<i>N_SIG</i>		-0.1093	**	<i>N_SIG</i>		<i>N_SIG</i>		<i>N_SIG</i>		<i>N_SIG</i>		<i>N_SIG</i>		<i>N_SIG</i>	
É núcleo de arranjo	<i>N_SIG</i>		<i>N_SIG</i>		<i>N_SIG</i>		<i>N_SIG</i>		<i>N_SIG</i>		<i>N_SIG</i>		<i>N_SIG</i>		<i>N_SIG</i>	
Porte do planejamento																
No de indicadores por programa	<i>N_SIG</i>		-0.0593	***	0.0481	**	<i>N_SIG</i>		0.0446	**	<i>N_SIG</i>		0.0624	**	<i>N_SIG</i>	
No de programas	<i>N_SIG</i>		<i>N_SIG</i>		<i>N_SIG</i>		<i>N_SIG</i>		<i>N_SIG</i>		<i>N_SIG</i>		<i>N_SIG</i>		<i>N_SIG</i>	
No de ações	<i>N_SIG</i>		<i>N_SIG</i>		-0.0645	*	-0.1127	***	-0.0649	**	-0.1186	***	<i>N_SIG</i>		-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.

5.2.2. 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 8 - 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. Pers. (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 <i>software</i>		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 <i>software</i>		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

Continua

											Continua
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 <i>software</i>	***	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 8 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.

A presença de *equipes de consultoria* e de *equipes de planejamento* não apresentou diferença na estimação em nenhuma das análises, que 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. 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.

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 9), permitem 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.

A **renovação de equipes** 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.

Já 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.

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.

Tabela 9 – 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												
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 significativa a 10%; ** = estatisticamente significativa a 5%; *** = estatisticamente significativa 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.

6. DISCUSSÕES

As resistências de aderência dos servidores às mudanças podem estar sendo potencializadas sobretudo em decorrência dos seguintes fatores: (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 de 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

A estratégia de difusão do planejamento de resultado no Brasil 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, e 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. 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.

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 IPSAS¹⁰, por exemplo. Não houve a defesa (teorização) da adoção do PBB para os entes subnacionais, tampouco houve 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.

Ao não considerar a etapa de teorização (STRANG; MEYER, 1993; TOLBERT; ZUCKER, 1996), os benefícios eventualmente trazidos pela mudança não

¹⁰ 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).

são apresentados, e as contradições e falhas existentes na lógica anterior não são expostos, o que contribui para manter as resistências dos atores.

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 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 pode ser 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 um 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, 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.

7. CONSIDERAÇÕES FINAIS E IMPLICAÇÕES

A pesquisa discutiu um importante aspecto na teoria institucional, como as janelas de oportunidades e a renovação de equipes poderiam contribuir com a mudança institucional, através da análise do caso da introdução do planejamento de resultados (PBB) no Brasil. 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. Nesse contexto, os empreendedores institucionais quando surgem não conseguem reconfigurar os recursos existentes para a mudança. A crise reforça 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, mantida a atual forma de difusão e teorização da nova prática, teriam poucas chances de prosperar (BRACCI et al., 2015), dado que o foco acaba ocorrendo nas ferramentas reconhecidas.

Esses resultados em conjunto indicam que 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.

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 (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).

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 (IEGM) 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 uma nota. 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.

O objetivo da presente pesquisa 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 atuam 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).

O *decoupling* de novas práticas demonstrado no estudo revela que informações de 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.

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 Nacional¹¹, 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.

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 o desenvolvimento do PBB, poderia ser observado se as *competências de segunda ordem* (TEECE, 2009), ou capacidade de realizar o trabalho institucional,

¹¹ O projeto tramita sob os números PLS 299/2009 no Senado, e PLP 295/2016 na Câmara dos Deputados.

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*.

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.

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. 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.

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; 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** 16o Congresso USP

de Controladoria e Contabilidade. **Anais...**São Paulo: 2016

AQUINO, A. C. B. DE; BATLEY, R. A. **Accounting and Fiscal Reforms in Brazil**EGPA Annual Conference. **Anais...**Utrecht: EGPA Annual Conference, 2016

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.

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.

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.

BERGER, P. L.; LUCKMANN, T. **The Social Construction of Reality**. London: Penguin Group, 1967. v. 51

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**, v. 19, n. 7, p. 932–953, 2017.

BLEYEN, P.; LOMBAERT, S.; BOUCKAERT, G. **Mapping Performance Budgeting Practices in Local Governments** EGPA Annual Conference. **Anais...** Speyer, German: 2014

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.

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. **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.

BROWNE, E. **Reforming Budget Systems: a practical guide**. New York: United States Agency for International Development, 2010.

BURNS, J.; SCAPENS, R. W. Conceptualizing management accounting change: an institutional framework. **Management Accounting Research**, v. 11, n. 1, p. 3–25, 2000.

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.

CAIDEN, N.; WILDAVSKY, A. **Planning and Budgeting in Poor Countries (Comparative studies in behavioral science)**. New York: John Wiley, 1974.

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.

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.
- 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.
- 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.
- 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.
- 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.
- 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 inform? **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.
- 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.

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.

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.

IBGE. **Arranjos Populacionais e Concentrações Urbanas do Brasil**. Rio de Janeiro: Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, 2015.

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.
- 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.
- 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.
- 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.; SUDDABY, R. Institutions and Institutional Work. In: WOOD, S. et al. (Eds.). . **The SAGE Handbook of Organization Studies**. [s.l.] SAGE Publications, 2006.
- 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.
- 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.
- 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.
- 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.
- 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.

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.

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.

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 Macmillan, 2016. p. 101–121.

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.

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.

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.

RAMKUMAR, V.; SHAPIRO, I. **Guia para transparência em Documentos Orçamentários do Governo: Porque eles são importantes e o que eles devem incluir?** Washington: International Budget Partnership, 2014.

- 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.
- REGINATO, E.; FADDA, I.; PAVAN, A. Italian Municipalities' Npfm Reforms: an Institutional Theory Perspective. **Pecunia**, 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.
- ROBINSON, J. A.; TORVIK, R. A political economy theory of the soft budget constraint. **European Economic Review**, v. 53, n. 7, p. 786–798, out. 2009.
- ROBINSON, M. **Performance Budgeting: Linking Funding and Results**. New York: Palgrave Macmillan, 2007.
- 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.
- 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 Politics of Public 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.
- 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.
- 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.
- 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.

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.

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.

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. **SICONFI**. Disponível em: <<https://siconfi.tesouro.gov.br/siconfi>>. Acesso em: 19 abr. 2016a.

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.

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.

TANZI, V. **Budget, institutions and fiscal policy**The First Annual Fiscal Policy Meeting of the Ministry of Finance. **Anais...**Rio de Janeiro: FGV, 2014

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. **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.

THORNTON, P. H. **Markets from Culture: Institutional Logics and Organizational Decisions in Higher Education Publishing**. Stanford, CA: Stanford University Press, 2004.

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.

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.

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.

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.

WESTPHAL, J. D. et al. Decoupling Policy from Practice: The Case of Stock Repurchase Programs. **Administrative Science Quarterly**, 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.

WORLD BANK. **PEFA - Public Expenditure and Financial Accountability**. Disponível em: <<http://www.pefa.org/en/content/pefa-framework-material-1>>.

YANG, K.; HSIEH, J. Y. Managerial Effectiveness of Government Performance Measurement: Testing a Middle-Range Model. **Public Administration Review**, v. 67, p. 861–879, 2007.

ZUCKER, L. G. Institutional Theories Of Organization. **Annual Review of Sociology**, v. 13, n. 1, p. 443–464, 1987.