

FACULDADE CATÓLICA SALESIANA DO ESPÍRITO SANTO

OSMARINA LUIZA DE OLIVEIRA

**FATORES QUE IMPACTAM A UTILIZAÇÃO DO ORÇAMENTO COMO INSTRUMENTO  
DE CONTROLE GERENCIAL NA PREFEITURA DE CARIACICA – ES.**

VITÓRIA  
2016

OSMARINA LUIZA DE OLIVEIRA

**FATORES QUE IMPACTAM A UTILIZAÇÃO DO ORÇAMENTO COMO INSTRUMENTO DE CONTROLE GERENCIAL NA PREFEITURA DE CARIACICA – ES.**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à Faculdade Católica Salesiana do Espírito Santo, como requisito obrigatório para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Msc. Douglas Roriz Caliman

VITÓRIA  
2016

OSMARINA LUIZA DE OLIVEIRA

**FATORES QUE IMPACTAM A UTILIZAÇÃO DO ORÇAMENTO COMO INSTRUMENTO DE CONTROLE GERENCIAL NA PREFEITURA DE CARIACICA – ES.**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à Faculdade Católica Salesiana do Espírito Santo, como requisito obrigatório para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Aprovado em \_\_\_\_\_ de \_\_\_\_\_ de \_\_\_\_\_, por:

---

Prof. Msc. Douglas Roriz Caliman - Orientador

---

Prof. Msc André Júnior de Oliveira, Instituição

---

Prof. Msc. Marcelo Fardin Chaves, Instituição

Dedico este trabalho a minha mãe (in memoriam), por tudo o que me ensinou. Meu eterno exemplo de vida.

## **AGRADECIMENTOS**

Hoje é dia de celebrar a vida e os desafios. Viver é um constante desafiar-se. Mais uma vez estou aqui superando uma nova etapa que foi construída graças a muitas mãos que estiveram presentes comigo e me sustentaram nos momentos mais difíceis. Por isso quero agradecer:

- Acima de tudo a Deus pela presença e força constantes;
- Ao meu orientador Prof. Msc. Douglas Roriz Caliman, pela paciência e confiança;
- A todos os mestres que ao longo de toda a graduação transmitiram os seus conhecimentos e colaboraram grandemente para o meu crescimento;
- A minha sobrinha Bianca, por não entender, mas respeitar as ausências constantes quando queria brincar e eu não podia atendê-la;
- Aos colegas de trabalho pelo companheirismo;
- A todos os gestores da Prefeitura de Cariacica –ES, que dispuseram de seu tempo para conceder as entrevistas, contribuindo para o sucesso da pesquisa;
- Aos amigos e amigas que muitas vezes me procuraram e não pude ser presença e a todos os que me ajudaram de alguma forma durante este período.

A todos o meu carinho e gratidão.

Muitas são, ó senhor meu Deus, as maravilhas que tens operado para conosco. Os teus pensamentos não se podem contar diante de ti; eu quisera anunciá-los, e manifestá-los, mas são mais do que se podem contar.  
Salmo 40:5

## RESUMO

Este estudo aborda o tema orçamento como instrumento de controle gerencial na Prefeitura de Cariacica-ES, cujo objetivo da pesquisa foi identificar, descrever e analisar os fatores que impactam a utilização do orçamento como instrumento de controle gerencial da Prefeitura de Cariacica-ES. A questão da pesquisa é quais fatores impactam a utilização do orçamento como ferramenta de gestão na Prefeitura de Cariacica-ES? Desse modo, a compreensão do problema norteou a opção por um estudo de caso de natureza aplicada, com uma abordagem qualitativa, utilizando como procedimentos técnicos de coleta de dados a entrevista, revisão documental e bibliográfica, a observação não participante. O levantamento de dados deu-se entre os dias 09 a 16 de maio de 2016. A análise dos dados deu-se entre os dias 17 a 31 de maio de 2016. O referencial teórico baseou-se em trabalhos de Frezatti, (2009), Garrison; Noreen; Brewer (2013) e Faure; Rouleau (2011) na discussão sobre o Orçamento e acerca da Teoria Institucional embasou-se em trabalhos de Dimaggio e Power, (1983; 2007) e Tolbert e Zucker, (1999) e Scott, 2001. No entanto, destaca-se que a literatura basilar aplicada foi a de Frezatti et al (2011) e Caliman (2014). Na análise dos dados, observou-se com as aplicações das teorias que a institucionalização do orçamento no município encontra desafios consideráveis para ser implementado, como instrumento de gestão. Como considerações finais, concluiu-se que o município ainda pratica um modelo orçamental aquém do que se prega na literatura, no que tange a modernidade e que muitos são os fatores causadores, dentre eles a prática muito atrelada a dados do passado, participação Top Down, rotatividade dos gestores no cargo muito acelerada, o uso do poder e política para a solução dos problemas relacionados ao orçamento e a centralização do poder.

**Palavras-chave:** Orçamento. Controle Gerencial. Teoria Institucional.

## ABSTRACT

This study addresses the budget issue as a management control tool in Cariacica-ES Prefecture, whose objective was to identify, describe and analyze the factors that impact the use of the budget as a management control instrument of Cariacica-ES Prefecture. The research question is what factors impact the use of the budget as a management tool in Cariacica-ES Prefecture? Thus, understanding the problem has guided the choice of a case study applied nature, with a qualitative approach, using as technical procedures of the interview data collection, document and literature review, the non-participant observation. The data collection occurred between days 09 to 16 May 2016. Data analysis was between 17 to 31 May 2016. The theoretical framework was based on Frezatti work (2009), Garrison; Noreen; Brewer (2013) and Faure; Rouleau (2011) in the discussion on the budget and on the Institutional Theory underwrote in Dimaggio and Power work (1983; 2007) and Tolbert and Zucker (1999) and Scott, 2001. However, it is emphasized that the applied basic literature was to Frezatti et al (2011) and Caliman (2014). In the data analysis, it was observed with the application of the theories that the institutionalization of the budget in the city is considerable challenges to be implemented as a management tool. As final considerations, it was concluded that the municipality still practices a budget model short of what is preached in the literature with respect to modernity and that many are the causative factors, including the practice closely tied to past data, participation Top Down, turnover of managers in very rapid charge, the use of power and politics for the solution of problems related to the budget and the centralization of power.

**Keywords:** Budget. Management Control. Institutional Theory.

## **LISTA DE IMAGENS**

Figura 01 – Modelo de análise integrada do processo orçamentário .....	42
Figura 02 – Ciclo integrado de planejamento e orçamento .....	53
Figura 03 – Ciclo integrado de planejamento e orçamento detalhado .....	54
Imagem 04 – Bases da Teoria Neo-Institucional.....	57

## LISTA DE QUADROS

Quadro 01 – Evolução dos processos orçamentários .....	38
Quadro 02 – Tipos e características de orçamentos praticados.....	51
Quadro 03 – Perfil dos ordenadores de despesa do Município de Cariacica-ES.....	61
Quadro 04 – Secretarias e Autarquias do Município de Cariacica-ES .....	62
Quadro 05 – Características do processo de Orçamentação de Cariacica-ES.....	70
Quadro 06 – Categoria do Processo Orçamentário no Município de Cariacica-ES .....	72
Quadro 07 – Categoria da Estrutura do Processo Orçamentário.....	73
Quadro 08 – Categoria Sistema de Informação .....	74
Quadro 09 – Categoria Grau de Participação no Processo Orçamentário.....	75
Quadro 10 – Categoria Comunicação no processo de orçamentação .....	76
Quadro 11 – Categoria Constituição de Reservas Orçamentárias.....	77
Quadro 12 – Categoria Dados do Passado.....	78
Quadro 13 – Categoria Cultura do Planejamento.....	79
Quadro 14 – Categoria Grau de Realidade.....	80
Quadro 15 – Visão Geral Constatada na pesquisa .....	87

## **LISTA DE SIGLAS**

ARO – Antecipação de Receitas Orçamentárias  
CECOF – Comitê Econômico, Orçamentário e Financeiro  
CF – Constituição Federal  
CMEI – Centro Municipal de Educação Infantil  
DASP – Departamento Administrativo do Serviço Público  
EMEF – Escola Municipal de Ensino Fundamental  
IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística  
LDO – Lei de Diretrizes Orçamentárias  
LOA – Lei Orçamentária Anual  
LRF – Lei de Responsabilidade Fiscal  
NAOF – Núcleo Administrativo, Orçamentário e Financeiro  
PPA – Plano Plurianual  
QDD – Quadro de Detalhamento de Despesas  
SEMCONT – secretaria Municipal de Controle e Transparência  
SEMDEFES – Secretaria Municipal de Defesa Social  
SEME – Secretaria Municipal de Educação  
SEMFI – Secretaria Municipal de Finanças  
SEMGEPLAN – Secretaria Municipal de Gestão e Planejamento  
SEMUS – Secretaria Municipal de Saúde  
SMAR – Sistema de Informação Gerencial

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO</b> .....	<b>25</b>
<b>2 REFERENCIAL TEÓRICO</b> .....	<b>29</b>
2.1 CONTABILIDADE GERENCIAL.....	29
2.2 CONTABILIDADE GERENCIAL NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA.....	32
2.3 SISTEMA DE CONTROLE GERENCIAL.....	33
2.4 ORÇAMENTO.....	36
2.5 AS FUNÇÕES, VANTAGENS E LIMITAÇÕES DO ORÇAMENTO .....	39
2.6 FATORES MOTIVADORES E INIBIDORES DA UTILIZAÇÃO DO ORÇAMENTO COMO FERRAMENTA DE CONTROLE GERENCIAL .....	40
2.7 ORÇAMENTO PÚBLICO .....	45
<b>2.7.1 Evolução histórica do Orçamento Público .....</b>	<b>45</b>
2.8 AS FUNÇÕES, PRINCÍPIOS E OS TIPOS DE ORÇAMENTO PÚBLICO .....	48
<b>2.8.1 Funções do orçamento público .....</b>	<b>48</b>
<b>2.8.2 Princípios do orçamento público.....</b>	<b>49</b>
<b>2.8.3 Tipos de orçamento público.....</b>	<b>50</b>
2.9 O ORÇAMENTO NA GESTÃO PÚBLICA MUNICIPAL.....	55
<b>3 METODOLOGIA .....</b>	<b>59</b>
3.1 TIPOLOGIA DA PESQUISA.....	59
3.2 COLETA DE DADOS .....	59
3.3 INSTITUIÇÃO ESTUDADA .....	62
<b>4 RESULTADOS E DISCUSSÃO DA PESQUISA .....</b>	<b>65</b>
4.1 A PEÇA ORÇAMENTÁRIA NO MUNICÍPIO DE CARIACICA - ES.....	65
4.2 VISÃO FORMAL DO PROCESSO ORÇAMENTÁRIO NA PREFEITURA DE CARIACICA - ES .....	69
<b>5 CONSIDERAÇÕES FINAIS .....</b>	<b>83</b>
5.1 OS ACHADOS DA PESQUISA .....	83
5.2 PESQUISAS FUTURAS .....	88

3.3 LIMITAÇÕES DA PESQUISA .....	88
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>91</b>
<b>APÊNDICE A – ROTEIRO DE ENTREVISTA SEMI ESTRUTURADO .....</b>	<b>101</b>

## 1 INTRODUÇÃO

As experiências nem sempre positivas, ao longo de tantos anos, no que tange a prática do orçamento público; a decisão política, muitas vezes se sobrepondo ao técnico; a falta de continuidade do profissional que prepara, executa e controla as atividades planejadas e a inexperiência em relação ao novo modo de gestão da entidade, mais ligado a uma Contabilidade globalizada, são fatores que inibem uma prática eficiente e eficaz do orçamento na administração pública.

Nesse sentido, Junqueira e outros (2015), em sua pesquisa identificam elementos estruturais, de gestão e comportamentais que influenciam diretamente na prática do orçamento em uma entidade de direito público.

Algumas situações desafiam o desempenho do gestor público, dentre elas destacam-se a aversão às mudanças, haja vista as incertezas em relação ao novo, além da instabilidade; limitações que o cumprimento da lei impõe; a necessidade de se colocar em prática valores éticos (comportamento ético); a pro atividade dos servidores e agentes públicos; as demandas da sociedade; a qualidade do serviço público; a política de recursos humanos e a própria incompetência gerencial, que em muitos casos acabam por derrubar toda uma construção feita.

O orçamento no setor público existe para evitar ações desgovernadas e intempestivas de gestores que tomam atitudes sem planejamento, surpreendendo os cidadãos. Isso por si só já seria uma grande justificativa para que o setor público utilize essa ferramenta (PIRES; MOTTA, 2006).

As decisões organizacionais baseiam-se no planejamento e controle, e o orçamento é uma ferramenta da contabilidade gerencial que pode executar estas funções. Salienta-se que o orçamento como é tratado nos dias de hoje, veio sendo construído ao longo de vários séculos no Brasil (desde a era colonial). Porém à época, sempre numa linha de responder a questões que inquietavam naquele momento, como por exemplo: a atitude diante de uma crise que implicaria em mudanças no trato com os recursos públicos (FREZATTI, 2009; CASTRO; GARCIA, 2008).

A partir do século XX, foram promulgadas a Lei 4.320 de 1964 e a Constituição Federal de 1988, principais normativas sobre o assunto e no século XXI, a Lei Complementar nº 101/2000, conhecida como a Lei de Responsabilidade Fiscal, que estabeleceram diretrizes acerca das finanças públicas com normas tangentes ao

Orçamento Público, as quais promovem preceitos de Direito Financeiro para todos os entes federados, responsabilizando os gestores quanto ao cumprimento das regras. O fato é que existia um arcabouço legal considerável, mas as normas eram criadas de forma improvisada, empiricamente, na ânsia de responder a um fato a cada momento histórico. Aos poucos, se observa uma transformação em ferramenta de apresentação do programa de trabalho para os próximos exercícios. O orçamento empresarial começa a ser discutido a partir do ano de 1.941, no Brasil (BEZERRA FILHO, 2006; LUNKES, 2003).

O orçamento pode ser definido como sendo parâmetro de avaliação do que foi planejado, que permite o controle dos resultados almejados. Nesse sentido, ele está ligado ao cumprimento das responsabilidades do planejamento, execução e controle (LUNKES, 2003). Na linha da administração pública, Piscitelli e Timbó (2012), afirmam que o orçamento é a ação planejada nas diversas esferas governamentais, que expressa em determinado período as atividades a serem desenvolvidas, identificando a origem dos recursos, bem como o montante dos gastos a serem efetuados.

Pires e Mota (2006) avançam um pouco mais, quando demonstram em sua pesquisa um progresso nos conceitos estudados ao longo da história acerca do orçamento. O primeiro aduz ao mais simples, pois trata da estimativa das receitas e a relação direta com as despesas. O segundo se mostra como uma considerável forma de controle das finanças públicas nas diversas instâncias de governo, inclusive através das classificações contábeis que gerando os registros proporcionam um maior controle. O terceiro apresenta a ideia do orçamento-programa, onde são determinados os objetivos e metas a serem executados, levando em consideração os recursos financeiros. Nesse caso, o planejamento, o orçamento e as finanças ficam bem próximos. O quarto e último está ligado à publicação sistemática de todos os registros ocorridos na administração, relacionados as receitas e despesas, por conta da determinação da Lei de Responsabilidade Fiscal. Isto para que exercendo a cidadania, as pessoas criem o hábito de buscarem as informações nos órgãos públicos e os gestores sejam responsabilizados pelos atos que vão de encontro aos que reza a Lei 101/2000 - LRF.

A literatura mostra que houve progresso ao longo da trajetória histórica do orçamento público no que tange a democracia. Atualmente ele tem uma função

social, pois busca o bem-estar da sociedade, uma vez que um orçamento bem elaborado presta relevante serviço à comunidade e incentiva o desenvolvimento dela (PIRES; MOTTA, 2006).

Nesse sentido, a função dele está relacionada a um procedimento que não pode ser visto de forma isolada; e sim como um subconjunto do processo de controle de uma organização, onde o planejamento, a análise e a utilização devem estar em constante consonância (FREZATTI et al., 2011).

Bornia e Lunkes (2007) dizem que o sistema orçamentário, muito além de ser um instrumento de controle, deve ser estratégico e incluir novos direcionadores de valor.

Compreender o significado da Contabilidade Gerencial como auxílio para a tomada de decisão, e suas nuances: os Sistemas de Controle Gerencial, o Orçamento num âmbito geral e dentro deste, como funciona o Orçamento Público, além dos impactos durante a execução do processo orçamentário é de suma importância.

A abordagem desta pesquisa utilizará a Contabilidade Gerencial, no que tange o emprego do orçamento numa instituição pública e nesse sentido, buscará responder a seguinte questão de pesquisa: **quais fatores impactam a utilização do Orçamento como instrumento de controle gerencial na Prefeitura de Cariacica-ES?**

Tendo a Contabilidade Gerencial como eixo balizador, o objetivo geral dessa análise será: Identificar, descrever e analisar os fatores que impactam a utilização do orçamento como instrumento de controle gerencial da Prefeitura de Cariacica-ES.

Dentro dessa ótica de pesquisa, os objetivos específicos buscaram: a) descrever e analisar como se desenvolve o processo orçamentário no plano teórico e real, na Instituição pesquisada; b) identificar e analisar os fatores que impactam a utilização do Orçamento como instrumento de controle gerencial na instituição pesquisada, conforme modelos de Caliman (2014) e Frezatti e outros, (2011).

Vários estudos trouxeram as limitações na implantação do orçamento como ferramenta importante de gestão. Na administração pública essa limitação tem relevância, haja vista diversos elementos que contribuem para isto (FREZATTI et al, 2011; JUNQUEIRA et al, 2015). Dessa forma, esta pesquisa tem o intuito de auxiliar os gestores da entidade pública pesquisada na prática do orçamento como instrumento de gestão levando a um melhor desempenho do serviço prestado à

sociedade. Isso pelo fato de que, ao se conhecer melhor o mecanismo utilizado a instituição poderá buscar o melhor caminho, minimizando assim, os efeitos que limitam a efetiva utilização do controle gerencial (CALIMAN, 2014).

Para a comunidade acadêmica, este estudo se torna relevante ao trazer a possibilidade de maior conhecimento acerca da prática gerencial de uma entidade pública municipal no que tange ao método gerencial praticado, quanto a forma como é desenvolvido, executado e controlado o orçamento. Assim como, as possíveis futuras pesquisas, que poderão avançar sobre as alternativas concretas que resultarão desta análise.

De posse dos objetivos definidos, foram preparadas perguntas, separadas em dois blocos, a serem direcionadas, no primeiro momento, ao técnico responsável pela elaboração do orçamento no município, ou seja, pela preparação da Lei Orçamentária Anual, e em segundo, aos ordenadores de despesa, os quais respondem pela execução orçamentária das unidades gestoras, para após traçar o perfil do objeto analisado e responder à questão pesquisa, no que tange aos impactos gerados pela institucionalização ou não, do procedimento orçamentário em sua totalidade, como ferramenta de gestão, no município de Cariacica-ES.

Portanto, a pesquisa foi dividida em 04 tópicos principais. O primeiro fala acerca da Contabilidade Gerencial e suas nuances nas organizações de direito público e privado. O segundo trata do processo metodológico utilizado na pesquisa, assim como a instituição pesquisada. O terceiro descreve os resultados e discussão da pesquisa e o quarto aborda as considerações finais, onde foram trabalhados os achados da pesquisa após feita a análise dos impactos da utilização do Orçamento como instrumento de controle gerencial, assim como as possíveis investigações futuras.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

### 2.1 CONTABILIDADE GERENCIAL

A corrida por informações mais fidedignas nas empresas forçou a prática de uma contabilidade de melhores resultados. Megliorini; Rodrigues e Pereira (2011) afirmam que as empresas vivem em um ambiente de constantes desafios, haja vista a celeridade em que as mudanças no cenário empresarial acontecem. Estas transformações provocam certa instabilidade, obrigando aos gestores maior habilidade para lidar com muitas variantes que podem intervir nas alternativas tanto estratégicas quanto organizacionais.

Com a evolução dos modelos de gestão, e a partir dos conceitos da contabilidade e suas ramificações, destacamos a Contabilidade Pública (estudo do Patrimônio de entidades públicas), a Contabilidade de Custos (mensuração quantitativa e monetária acerca do valor dos produtos e serviços produzidos) e a Contabilidade Gerencial que está diretamente ligada ao sistema de controle interno das organizações, já que é ela que estuda as informações necessárias para a tomada de decisão por parte da entidade (PADOVEZE, 2012).

Ainda conforme Megliorini; Rodrigues e Pereira (2011), todo o cenário político-econômico, as crises, as questões políticas e ambientais, assim como as evoluções tecnológicas interferem simultaneamente em todo o mundo. A globalização com suas nuances competitivas, que atingem tanto as empresas quanto aos países, fazem com que o mercado seja sempre mais exigente. Exemplo claro é o novo modelo de consumidor que está sempre em busca de novos produtos ou serviços, além da preocupação com o meio ambiente. Todo esse cenário competitivo necessita de gerentes que tenham acesso a informações com qualidade para uma melhor tomada de decisão.

Marion e Ribeiro (2011, p. 3) demonstram que a Contabilidade Gerencial é um:

[..] sistema de informação que tem por objetivo suprir a entidade com informações não só de natureza econômica, financeira, patrimonial, física e de produtividade, como também com outras informações de natureza operacional, para que possa auxiliar os administradores nas suas tomadas de decisões.

Em outras palavras, Crepaldi (2012, p. 6) afirma que:

Contabilidade Gerencial é o ramo da Contabilidade que tem por objetivo fornecer instrumentos aos administradores de empresas que os auxiliem em suas funções gerenciais. É voltada para a melhor utilização dos recursos econômicos da empresa, através de um adequado controle dos insumos efetuado por um sistema de informação gerencial.

Assim, toda decisão a ser tomada, em qualquer área de atuação, terá na informação contábil de gestão, o embasamento mister para que a alternativa encontrada seja a melhor possível para o incremento da entidade empresarial (MARION; RIBEIRO, 2011).

As informações contábeis gerenciais medem o desempenho econômico das unidades de operação. Dessa forma as empresas têm melhor desempenho quando conseguem ouvir e atender as exigências dos clientes, utilizando procedimentos que tragam resultados positivos. A partir do momento que a Contabilidade Gerencial se faz importante dentro da entidade, os resultados das informações colaboram de forma efetiva na decisão dos usuários, ou seja, adotam decisões mais eficientes e aprimoram os métodos e desempenho da empresa. (ATKINSON, et al., 2011).

Atkinson e outros (2011), definem a contabilidade gerencial como sendo a produção de dados operacionais e financeiros para quem os utilizará. Esses dados devem ser orientados pelas necessidades de informação interna e devem dirigir as decisões tanto operacionais, quanto de investimentos.

Ainda conforme Atkinson e outros (2011), corroborando com Megliorini; Rodrigues e Pereira (2011), afirmam que a Contabilidade Gerencial vem vivenciando um novo ambiente com novos desafios. Estes afetam todas as entidades empresariais. Nesse caso, as informações devem ter relevância, serem exatas acerca da economia, como também, no que tange ao desempenho das empresas, para que haja sucesso nas decisões a serem tomadas pela organização.

A partir do ano de 2000, a Contabilidade Gerencial assume seu estágio atual, no que tange ao controle das informações para acompanhar os métodos definidos com o intuito de se chegar aos objetivos esperados (PADOVEZE, 2010).

A preocupação da Contabilidade deve ser a geração das informações a todos que as utilizam. Isso se deve à grande variedade de envolvidos que precisam dos dados gerados na área contábil. Porém, os elementos gerados devem atender às decisões distintas, que buscarão responder ao que se deseja (BORINELLI; PIMENTEL, 2010). Não existe tomada de decisão acerca de qualquer assunto em uma empresa, sem a

Contabilidade. Da mesma forma, o processo de decisão que decorre das informações obtidas pela Contabilidade não se reduz aos limites da empresa, mas também, a outras fatias do mercado (MARION, 2006).

Nessa mesma linha de pensamento, Crepaldi (2012) acrescenta que além das constantes mudanças, existe a necessidade de controles concisos e de informações adequadas cada vez maiores nas empresas, para que haja melhor adequação das intervenções com vistas às novas circunstâncias do mercado.

A utilização da contabilidade gerencial por parte das entidades empresariais, estabelece diferença afirmativa em relação às que não a praticam, pois, o controle dos procedimentos atuam de forma a se planejar e sopesar sobre o que virá, abreviando prováveis dificuldades para pôr em prática atos corretivos para o alcance do que se quer conseguir, com presciências de ganhos que possibilitarão serem ofertados a clientela (CREPALDI, 2012).

Na verdade, num significado amplo, a Contabilidade trabalha com o recolhimento, exposição e dando significados dos atos e fatos relacionados à economia. O ramo gerencial demonstra a atividade interna da organização e o ramo financeiro atua na demonstração das informações contábeis a usuários externos à empresa, tais como: pessoas que possuem ações e créditos com a empresa, e autoridades de governo. O tipo de informação passada estimula atitudes que definem a performance da empresa. As informações geradas devem atender ao que necessita o público interno da entidade e devem nortear as determinações funcionais e de valores a serem investidos, além de serem construídas pensando nos usuários que a utilizarão para os diversos fins e não para atender aos profissionais da área contábil. (CREPALDI, 2012).

Assim, para a Contabilidade Gerencial e a Contabilidade Financeira existem diferentes propósitos para as diferentes pessoas que utilizam as informações geradas. A contabilidade Gerencial produz dados para o público interno, ou seja, para os gestores da entidade empresarial. Já a Contabilidade Financeira relaciona-se a produção de informações para o público externo (PADOVEZE, 2010).

Vale ressaltar que o conjunto de informações gerenciais e financeiras têm tido importância relevante a partir da abrangência mundial do mercado de capitais e o seu fortalecimento, que fez com que as entidades empresariais tomassem as

mesmas proporções. Essa nova realidade acaba por forçar uma padronização das demonstrações além de uma harmonização da normatização contábil, levando em consideração os diversos países ao redor do mundo que buscam investimentos (BORINELLI; PIMENTEL, 2010).

## 2.2 CONTABILIDADE GERENCIAL NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Com a globalização das demonstrações contábeis e a necessidade de unificação das informações, a contabilidade pública também precisa se adequar aos novos procedimentos. Dessa forma, a partir do ano de 2008, a Contabilidade Pública do Brasil inicia os processos de convergência para as Normas Internacionais de Contabilidade com o intuito de padronizar e qualificar as informações contábeis (FERREIRA et al, 2015).

Na verdade, o fato de o Poder Público estar direta ou indiretamente envolvido em empresas de capital misto, detendo a maioria do capital social, acaba por forçar uma adequação contábil e gerencial ligada as novas normativas trazidas pela Lei nº 6.404/76 e alterações, e pela Lei nº 11.638/2007 (GOMES, 2016).

Ao longo da história do Brasil, existiram três jeitos diferentes de administrar: i) administração patrimonialista (não visa o interesse público); ii) administração pública burocrática (muda o foco patrimonialista, burocratizando o serviço público, levando a uma profissionalização); iii) administração pública gerencial, conhecida como a nova gestão pública (BRESSER-PEREIRA, 2000).

A partir de 1995, começa de forma efetiva a mudança gerencial no Brasil. Nesse processo destacam-se três importantes aspectos que caracterizaram as modificações propostas: institucional, pois implica diretamente na alteração das instituições; cultural, haja vista o modo patrimonialista e burocrático de governar; e gestão, identificada como a nova forma de administrar a coisa pública (BRESSER-PEREIRA, 2000).

Nesse contexto de mudanças, advindas de experiências externas o estado Brasileiro começa a introduzir as novas práticas. Chama a atenção o fato de esta nova forma de pensar a gestão do estado focar o técnico em detrimento do sociopolítico. Distanciando a administração pública do âmbito social, pairando assim uma dicotomia. Resulta desse modelo de gestão a discordância entre pontos primordiais

da administração: dimensão econômico-financeira, ligada as finanças e investimentos públicos; dimensão administrativa-institucional, relacionada aos órgãos estatais, bem como a profissionalização dos servidores públicos; e dimensão sociopolítica que se relaciona com a participação dos cidadãos na construção da gestão pública (PAULA, 2005).

Ainda, segundo Paula, (2005), se faz necessária uma maior aproximação da nova forma de gestão com a ciência política, para que assim se tenha uma experiência mais próxima do necessário. Essa é a realidade atual da administração pública.

Para Costa e Souza, (2015), a administração pública gerencial é dirigida para o cidadão e para os resultados, contrapondo-se a forma burocrática de administrar, que leva em consideração os procedimentos administrativos que definem contratação de pessoal e de bens e serviços por acreditar ser o modo mais seguro contra o nepotismo e a corrupção. O foco nos resultados implica uma relação de confiança entre a classe política e os servidores públicos, pois baseia-se na criatividade e inovação.

Diante da teoria apresentada, observa-se que a gestão pública praticada atualmente ainda mescla a burocracia e a gestão para resultados, haja vista uma cultura bastante arraigada no passado.

### 2.3 SISTEMAS DE CONTROLE GERENCIAL

O controle interno existe nas organizações para que se tenha certeza de que o que se decidiu, está realmente sendo colocado em prática. Ele baseia-se no que foi planejado e tem como função dar suporte à administração para fazer com que atinja os objetivos predeterminados (PADOVEZE, 2012).

Oliveira, Perez Jr e Silva (2013) afirmam que exercido de forma permanente, o controle interno desempenha função relevante para o sucesso de qualquer empresa. Não deve ser ignorado. Deve sim ser uma preocupação constante dos gestores que são responsáveis pelo destino da organização.

Diante da importância do papel do controle interno, urge salientar que o sistema de controle deve ser analisado no conjunto de sua aplicação no contexto das rotinas e de acordo com as necessidades, tamanho e cultura, tipos de negócios, assim como as áreas operacionais da empresa (OLIVEIRA; PEREZ JR; SILVA, 2013).

Esse sistema baseia-se nos procedimentos adotados pela organização, de forma integrada por todos os setores envolvidos, visando a confiabilidade dos registros e eficácia operacional (OLIVEIRA; PEREZ JR; SILVA, 2013).

Conforme Padoveze, (2012) os processos desenvolvidos pela gestão sempre estarão ligados a tomada de decisão, qualquer que seja a esfera: estratégica, operacional, programação, execução ou controle, podendo trazer impactos positivos ou negativos dependendo da forma como for realizada ou planejada; e para que a deliberação seja tomada com coerência é necessário que se tenha o objetivo que se pretende realizar e resolução para os possíveis problemas que possam surgir no decorrer do processo de decisão para a escolha do caminho que a corporação seguirá.

Assim, na identificação observam-se os eventos internos ou externos passíveis de influência ao cumprimento dos objetivos e devem ser classificados em riscos ou oportunidades. Na avaliação, é feita a análise do impacto de forma que se determine como serão administrados e na resposta ao risco, o administrador escolhe a forma como será tratado, desenvolvendo medidas para alinhamento, conforme as determinações dadas para tal (BARRETO; GRAEFF, 2014).

Para Frezatti (2009), o controle existe nas empresas para que haja eficácia nas decisões e que um planejamento bem elaborado pode colaborar e muito para isso; e o Sistema de Controle Gerencial contribui na interligação entre os objetivos de curto e de longo prazo.

Outro fator importante é o alerta quanto aos benefícios e limitações desse processo de controle, pois deve ser levado em consideração que cada organização empresarial tem uma identidade própria, ainda que estando em mesmo ramo de atividade que outra e que não existem receitas prontas a serem seguidas, dificultando o cumprimento dos objetivos propostos (ALVES, 2007).

Nessa linha de pensamento, percebe-se que os impactos negativos trazidos pela prática do orçamento na empresa se torna um limitador para o controle de gestão, por ser um dos mecanismos de controle utilizados e em sua metodologia estarem presentes os colaboradores e suas expectativas em relação ao cumprimento das metas (ALVES, 2007).

A nova ordem posta para o mercado, globalizando as decisões, aumentando a competitividade por conta de novas tecnologias que surgem de forma acelerada, traz para o ambiente empresarial os desafios de um controle de gestão que consiga responder a altura e com a mesma velocidade as demandas trazidas, de forma a aperfeiçoá-lo e minimizar os impactos, mantendo a competitividade esperada, reduzindo os riscos futuros (JUNQUEIRA, 2010).

Na administração pública, o Sistema de Controle Gerencial ainda engatinha, haja vista que o orçamento ainda é um dos mecanismos de controle de gestão. Se na iniciativa privada os resultados financeiros são os objetivos principais, no público, o indicador que demonstra se o caminho está correto é o serviço à sociedade, com políticas sociais que levem ao bem comum.

No Brasil, dentre as ações pontuais em relação ao controle interno está a criação do Departamento Administrativo do Serviço Público - DASP, através do Decreto-Lei nº 579/1938 (BRASIL, 1938), com o intuito definir procedimentos de padronização para aquisição de bens e serviços e a instituição do concurso para ingresso nos quadros de carreira do serviço público. A Lei nº 4.320/1964 estabeleceu os três tipos de controle orçamentário, além de trazer os princípios do planejamento, orçamento e controle e instituir o Orçamento Plurianual de Investimentos, o Orçamento Programa Anual e a eficácia nos gastos públicos (BRASIL, 1964).

O Decreto-Lei nº 200/1967, estabeleceu diretrizes para a reforma administrativa e em seu Artigo 6º elenca as atividades da Administração Federal, quais sejam: “i) planejamento, ii) coordenação, iii) descentralização, iv) delegação de competência e v) controle” (BRASIL, 1967).

Salienta-se que tanto a Lei nº 4.320/1964 em seu artigo 85, quanto o Decreto-Lei nº 200/1967, no Artigo 25, IX e Artigo 79, delinearam a apuração dos custos pela contabilidade, objetivando o resultado da gestão. No entanto, passados mais de 30 anos, foi promulgada a Lei Complementar nº 101/2000, conhecida como a LRF, exigindo dentre outros pontos a apuração de custos mais uma vez (BRASIL, 1964, 1967, 2000).

Atualmente a Constituição Federal de 1.988 menciona o campo de atuação do controle sobre diversos aspectos: contábeis, financeiros, orçamentários, operacionais e patrimoniais (BRASIL, 1988)

Dentre o arcabouço teórico, a Lei Complementar 101/2000 tem puxado a responsabilidade fiscal dos gestores para uma melhor utilização do dinheiro público. Isso pode levar a uma melhor gestão dos recursos e conseqüentemente a um eficaz controle gerencial no serviço público.

Paralelamente a obrigação em atender o princípio da legalidade, o administrador público percebe a importância dessa ferramenta, que mesmo sendo oriunda da iniciativa privada, pode ser adaptada e implementada nas entidades públicas, substituindo os sistemas de controle existentes que são tradicionais, meramente para atender obrigações legais, por um sistema de controle gerencial que será efetivo no controle dos dispêndios e na geração de dados.

## 2.4 ORÇAMENTO

Historicamente o orçamento tem suas raízes nas instituições públicas e são utilizados como forma de controle dos gastos (CARNEIRO; MATIAS, 2011), tendo em vista que os valores das despesas não devem ultrapassar o previsto para as receitas, conforme preconiza a Lei 4.320/1964 (BRASIL, 1964).

Com o advento da Contabilidade Gerencial, as empresas empregam o orçamento como um recurso para que se atinja um objetivo específico em determinado espaço temporal, onde se projetam as receitas e despesas para um período de um ano, caracterizando-se assim, como um planejamento de curto prazo. Por outro lado, devido as grandes transformações que o mercado atravessa, é imperiosa a prática de um planejamento de longo prazo, ou seja, o planejamento estratégico, pelo fato de que a organização tem como foco principal o lucro (CARNEIRO; MATIAS, 2011). Assim, o orçamento é uma das formas de as organizações planejarem suas atividades e acompanharem os resultados, permitindo a existência do accountability de forma estruturada. Ele pode se desenvolver, dependendo da característica empresarial como top-down (de cima para baixo), ou bottom-up (de baixo para cima), ou mesclando as duas formas (FREZATTI, 2009); ou ainda como auto imposto ou participativo que poderá proporcionar uma maior participação de todos os envolvidos, fazendo com que haja maior envolvimento, comprometimento e satisfação dos que executarão as ações (GARRISON; NOREEN; BREWER, 2013).

Para Santos e outros, (2008), o orçamento empresarial representa a quantização do planejamento das ações da entidade, progredindo de forma interligada, fazendo com que o resultado sejam os orçamentos setoriais consolidados. Os orçamentos setoriais apresentam a seguinte composição: premissas orçamentárias (se baseia nas projeções de investimento, ganho, perdas e situação patrimonial); demonstração do resultado projetada (confronto dos ingressos x ganhos com os desembolsos x perdas, baseado no desempenho econômico), orçamento de caixa projetado (volumes de receitas e despesas, possibilitando a averiguação da habilidade financeira da entidade para curto e longo prazo), e balanço patrimonial projetado (apresenta as origens e aplicações dos recursos viabilizando a projeção da situação financeira e patrimonial da organização).

Fauré e Rouleau (2011), mencionam que o orçamento é uma ação exercida estrategicamente devido a forma como ele flui. Isso não quer dizer que o gestor não possa falhar em alguma das fases e colocar em risco a estratégia pensada. Afinal, o capital humano está totalmente envolvido nesse procedimento.

Dessa forma, o orçamento deve atingir a todos os envolvidos, desde o maior até o menor nível de comando de hierarquia na empresa; deve traduzir com fidelidade as disposições que já existem e as delineadas dentro do processo orçamentário; necessita satisfazer de modo severo à estrutura da contabilidade; ser incluído ao processo de dados contábeis; fragmentar o período anual em seus 12 meses, porém, com a apuração da entidade feita mês a mês; consolidar e concluir as demonstrações contábeis principais (PADOVEZE; TARANTO, 2012).

Ficher; Frederickson e Pefferc, (2002) alertam que o orçamento é instrumento imprescindível para o planejamento e motivação dos subalternos e que a divergência nas informações pode prejudicar o processo de negociação entre as partes. Porém, não há conflito entre os desejos de gestores e os subordinados, visto que os primeiros querem orçamentos maiores e os segundos, menores. O que normalmente acontece é a insatisfação no que tange ao não cumprimento das metas, muitas vezes altas e sem consulta prévia às bases.

Santos e outros (2008), admitem o conceito de sistema orçamentário, como o procedimento de planejar o orçamento em todas as atividades funcionais e secundárias da empresa. Ele não só antecipa os dados básicos da entidade, como

também o controle dessas informações, através de cronograma com as metas a serem atingidas, que serão validadas por meio dos indicadores de desempenho.

Como dito anteriormente, o orçamento é praticado há muitos anos, porém, ao longo do século XX houve uma evolução considerável na prática do orçamento empresarial. Lunkes (2007), apresenta essa evolução com as suas características:

Quadro 1 – Evolução dos processos orçamentários.

EVOLUÇÃO DOS PROCESSOS ORÇAMENTÁRIOS					
1919		1970		1980	2000
Orçamento Empresarial	Orçamento Contínuo	Orçamento de Base Zero	Orçamento Flexível	Orçamento por Atividades	Beyond Budgeting
Projetação dos recursos com base nas finalidades e no acompanhamento por meio da fiscalização do processo.	Renovação do período finalizado e aumento do mesmo espaço de tempo no futuro.	Delineação dos recursos partindo da estaca zero, como se não houvesse anterior, justificando todos os novos lançamentos.	Idealização dos gastos e receitas para múltiplos planos de ação.	Utilização de direcionadores na projeção dos valores a serem utilizados nas ações.	Planejamento executado de forma descentralizada e flexível dos recursos, conduzido por um grupo de princípios.

Fonte: Lunkes (2007).

Bornia e Lunkes (2007), comentando acerca da evolução exposta acima, afirmaram que apesar dela, não houve mudança significativa na construção do orçamento; todos se mostram sem modificação no quesito medidas de desempenho. Essa prática tem trazido muitas críticas tanto dos gestores quanto os teóricos.

Nesse sentido Frezzati e outros (2010), investigaram essas insatisfações por parte dos pesquisadores e empresas quanto ao orçamento empresarial. Num primeiro momento, observa-se que existem diferenças em cada organização empresarial e isso pode dificultar a preparação, pois não existe uma receita pronta para cada realidade vivenciada. Outra situação é que o orçamento é visto de forma fracionada, ou seja, se trabalha cada parte (marketing, vendas, capital humano, etc.) isoladamente. Essa prática pode ocasionar distorções no planejamento estratégico.

Ao final da pesquisa, chegou-se à conclusão que um olhar associado a três elementos pode contribuir consideravelmente para que a empresa consiga perceber o “todo” no processo orçamentário. Os elementos são: i) estruturais; ii) de gestão; e iii) comportamentais. Essa integração possibilita a compreensão nas decisões

quanto aos ajustes necessários, inclusive quanto aos investimentos; reflexão sobre qual o melhor momento para se decidir sobre algo, com percepção antecipada acerca do indesejado e a partir disso, buscar as alternativas necessárias para eliminar ou diminuir as consequências do que não se deseja (FREZATTI et al., 2010).

## 2.5 AS FUNÇÕES, VANTAGENS E AS LIMITAÇÕES DO ORÇAMENTO

Estando dentro do planejamento estratégico, o orçamento tem funções específicas: i) informa a tática nos diversos níveis gerenciais, identificando os centros de responsabilidades; ii) organiza as diversas tarefas de forma a evitar que elas sejam duplicadas; iii) determina responsabilidade, além de balizar os gastos e informar o comportamento que se espera; iv) auxilia na verificação de forma que o que foi projetado esteja de acordo com o que foi planejado, possibilitando uma avaliação tanto dos gestores, quanto da empresa (SARDINHA, 2008).

O orçamento força o gestor a planejar e a ter uma visão de longo prazo (GARRISON; NOREEN; BREWER, 2013); proporciona mecanismos para controle e avaliação de desempenho e enriquece a informação e a organização (HANSEN; MOWEN, 2003; GARRISON; NOREEN e BREWER, 2013), além de colaborar com o administrador para que o empenho atenda as finalidades da organização como um todo (HORNGREN; SUNDEN; STRATTON, 2004)

O processo orçamental numa unidade empresarial tem a função de comunicar as metas de curto prazo (ATKINSON et al, 2011; GARRISON; NOREEN, 2000; GARRISON; NOREEN; BREWER, 2013); orçar e coordenar as ações, permitir o confronto entre o que foi orçado e o que foi realizado e ele se divide em tipos diferentes para períodos diferentes, quais sejam: i) Recursos flexíveis, ligados aos custos variáveis, utilizados ou não em curto prazo; ii) Recursos comprometidos a médio e a longo prazo, tem os custos fixos como resultados (ATKINSON et al., 2011). Garrison; Noreen e Brewer, (2013) mencionam em sua obra que as funções principais do orçamento são planejar e controlar.

Quanto as limitações, Frezatti e outros (2010), contribuem em sua análise, demonstrando limitações básicas, mas que se não forem levadas em consideração podem jogar por terra todo um trabalho de preparação orçamentária. Destacam o

fracionamento do processo; a cultura organizacional, o apego ao passado, dentre outros. Frezatti (2009) destaca a necessidade permanente de ajustes; ser oneroso para a empresa; a efetivação não se dá de forma impensada e se baseia em cálculos e avaliações. Outro fator é a resistência que pode ser por parte da diretoria ou das gerências. A participação pode ser limitadora ou não, dependendo do grau de cada setor envolvido e a política de negociação posterior.

## 2.6 FATORES MOTIVADORES E INIBIDORES DA UTILIZAÇÃO DO ORÇAMENTO COMO FERRAMENTA DE CONTROLE GERENCIAL.

Zan (2006), em sua pesquisa procurou identificar comportamentos presentes nas empresas que passam por processo de mudanças quanto a implantação da contabilidade gerencial. A análise de Zan (2006) teve como foco as teorias de Oliver (1991), Dimaggio e Powel (1991) e Scott (2001) e buscou identificar os comportamentos e as possíveis respostas no processo de institucionalização de um novo procedimento na organização.

Ainda conforme Zan (2006), os comportamentos estudados, a partir das teorias acima consideraram que as reações às mudanças começam com o entendimento de que o que está posto não se deve alterar, ou seja, concordância com a realidade, chamada de aquiescência, caminhando de forma progressiva até chegar à resistência e que terminam com a resistência intensificada, a qual identificam como manipulação. Assim, houve a sugestão de as reações se reunirem em cinco grupos: i) aquiescência, ii) compromisso, iii) esquivação, iv) desafio e v) manipulação, as quais se confirmaram ao final das análises, cada uma em maior ou menor grau, conforme as realidades. Essas reações podem ser vistas como fatores motivadores ou inibidores do processo de institucionalização.

A pesquisa desenvolvida por Zan, (2006), confirmou que existe a presença dos diversos grupos comportamentais na empresa analisada e que as diversas forças que fazem parte do processo influenciam de forma direta na aceitação ou não do grupo envolvido em relação a mudança nos procedimentos.

Na busca por respostas acerca dos fatores motivadores e inibidores na utilização do orçamento em uma instituição, Caliman (2014) e Frezatti et al. (2010, 2011) partiram da premissa de que para se ter uma ideia do “todo” do processo de orçamentação é

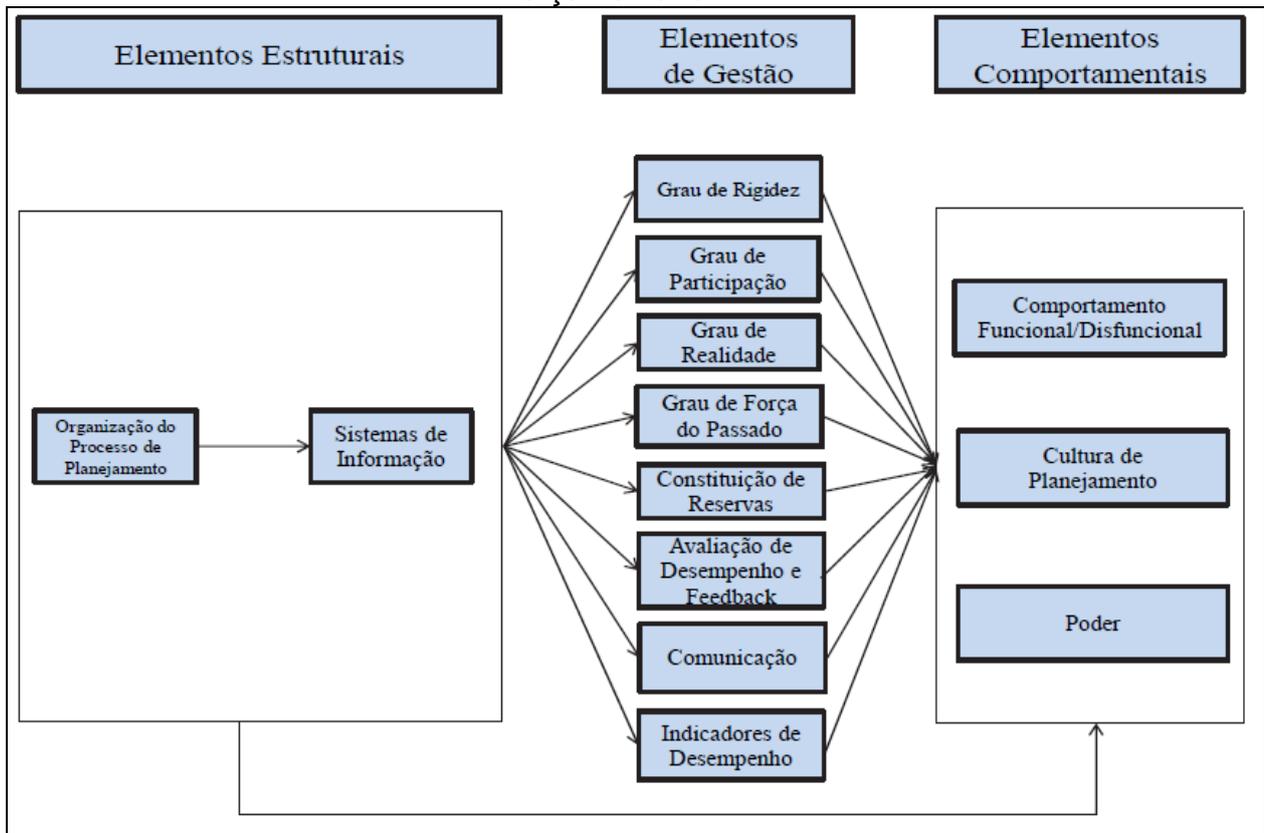
necessário observar fatores que na gestão foram julgados importantes numa instituição empresarial.

Os fatores se dividem em dois grandes grupos de elementos, como variantes presumíveis, que se subdividem da seguinte forma: nos **elementos estruturais** estão a organização do processo de planejamento e sistemas de informação e nos **elementos de gestão** são identificados o grau de participação, comunicação, constituição de reservas, grau de realidade, grau de força do passado, grau de rigidez, avaliação do desempenho e feedback e indicadores de desempenho (FREZATTI, et al, 2011). A partir desse agrupamento foram formuladas cinco sugestões a serem trabalhadas nos estudos posteriores.

Junqueira e outros, (2015), atualizaram as variáveis acrescentado um novo aspecto a ser testado, no **elemento comportamental** que se subdivide em comportamento funcional e disfuncional e cultura de planejamento; acrescentando o elemento poder e política que não havia sido contemplado nas análises de Frezatti et al, (2010, 2011), porém, observado na pesquisa feita por Caliman, (2014).

Assim sendo, o embasamento desta pesquisa foi sobre os três elementos principais e suas variantes, detalhados a seguir, que são os elementos estruturais, de gestão e comportamentais, e que segundo os autores devem ser observados no processo orçamentário para que o resultado seja o melhor possível:

Figura 1 - Modelo de análise integrada do processo orçamentário



Fonte: Junqueira e outros, (2015).

Nos elementos estruturais demonstrados na figura 1, foram considerados:

- a) **Organização do processo de planejamento** – essa etapa proporciona a interação entre os cargos mais elevados e os hierarquicamente inferiores, obrigando-os a refletirem sobre tempos vindouros. Abranger a todos os envolvidos no processo, levando a um compromisso comum quanto ao atingimento das metas determinadas pela empresa, e a seguirem um mesmo projeto que foi determinado anteriormente. Essa fase ao ser compreendida e praticada faz com que a implementação do processo obtenha excelentes resultados (MERCHANT; VAN DER STEDE, 2012).
- b) **Sistemas de informação** – devem ser capazes de auxiliar na tomada de decisão, assim como demonstrar com clareza onde se quer chegar no longo prazo. Além disso, as informações geradas devem possibilitar o destaque das ações concluídas de maneira interligada e de acordo com o que é imprescindível aos que se utilizam das informações geradas oportunamente (DÁVILA; WOUTERS, 2005).

Nos elementos de gestão:

- a) **grau de participação** - o comprometimento dos administradores determina o grau de participação e envolvimento de todos os envolvidos no processo orçamentário além de fazer com que os objetivos postos sejam cumpridos e as reservas sejam diminuídas (MERCHANT; VAN DER STEDE, 2012; SANTOS, BEUREN; HEIN, 2015).
- b) **comunicação** - abarca as informações perpendiculares e as niveladas e exercerá o seu melhor desempenho se estiver diretamente ligado a difusão feita pelos gestores (FREZATTI et al., 2011)
- c) **constituição de reservas** - provém de atitudes tomadas sem a ciência dos superiores e está relacionada a atribuição de valores estipulados para as reservas orçamentárias, muito acima ou abaixo dos razoáveis, para os ingressos e/ou despesas. Relaciona-se também, com o que se quer alcançar e os meios e prazos traçados pelos administradores (SANTOS, BEUREN; HEIN, 2015; DÁVILA; WOUTERS, 2005).
- d) **grau de realidade** – o fato de prever metas entendidas pelo grupo como impossíveis de serem alcançadas, pode desmotivar os envolvidos; pois devem ser pensadas o mais próximo da realidade possível. Esse irrealismo na fixação das metas tem como consequência a inclinação dos gestores em criar reservas (HANSEN; MOWEN, 2003; YUEN, 2004).
- e) **grau de força do passado** – enfatizar fatos anteriores sem levar em consideração as possíveis novas possibilidades no processo de criação do orçamento pode produzir efeito negativo, visto que limita o “novo” e ressalta o censo comum do “sempre foi assim e não muda”, além de desconectar-se da verdadeira função do orçamento, que é a de coadjuvar e pôr em prática o que foi planejado (FREZATTI et al., 2011).
- f) **grau de rigidez** - para que se consiga um resultado positivo na execução do orçamento, há que se considerar que os meios para o atingimento das metas não sejam demasiadamente flexíveis, tampouco rígidos na mesma proporção. O exagero de um ou outro pode trazer transtornos ao processo. Dessa forma,

o equilíbrio de ambos fará com que a empresa possa executá-lo sem entraves e de forma eficiente (GLAUTIER, UNDERDOWN, 1986).

**g) avaliação do desempenho e feedback** - esses elementos fazem parte do processo de controle orçamentário, e sendo assim, são fundamentais para que se obtenha êxito na execução da metodologia instituída pela organização. Com esta ferramenta é possível verificar se o caminho percorrido até aquele momento é o que realmente dará os resultados esperados, ou se está fora do que foi planejado. É possível nessa etapa, fazer os ajustes necessários para não sair do foco (KAPLAN; NORTON, 1996; YUEN, 2004).

**h) indicadores de desempenho** – a função é nortear as ações concentrando os esforços nos objetivos pensados pela organização, sendo instrumentos de gestão financeiros e não financeiros direcionadores das aspirações da alta hierarquia da entidade empresarial; refletindo os limites constituídos (FREZATTI et al., 2010; KAPLAN; NORTON, 1996; MERCHANT; VAN DER STEDE, 2012) .

Nos aspectos comportamentais:

**a) cultura de planejamento** – cultura orçamentária importante para institucionalizar o procedimento relativo ao orçamento, pois permite aos administradores um maior entrosamento e colaboração nos diversos setores, por conta da troca de informações. Esta cultura promoverá, juntamente com os demais elementos, uma melhor performance da empresa (CHEN, 2003).

**b) comportamento disfuncional** – o formato como é desenhado o processo orçamentário indica uma disfunção ou não, ou seja, se a alta gestão conduz o processo de maneira autoritária, por exemplo, tem grandes chances de ocorrer falta de entendimento entre as partes envolvidas (FREZATTI et al., 2011).

**c) Poder e política** - é de natureza comum a existência do poder nas entidades de direito público ou privado. O exercício dele encontra-se presente nas mais diversas formas existentes de pressão: estrutura organizacional, normatização de procedimentos. O processo orçamentário é a ferramenta que norteia as ações da empresa e uma prova disso é o fato de ser uma peça que

deve ser acatada sem questionamentos, além de ser o motivo para a existência do tráfico de influência ou até mesmo do modo de fazer com que os demais usuários obedeçam às normas (COVALESKI et al., 2003). Por outro lado, com a mesma relevância, acontece o controle político pois ele induz a uma lição, uma vez que há divergência quanto aos interesses das partes envolvidas quando acontece o favorecimento explícito a departamentos mais achegados a alta hierarquia, ou no caso do poder público, a quem tem a decisão sobre a execução orçamentária (BIN; CASTOR, 2007). Na verdade, a política, por natureza, encontra-se presente nas diversas decisões de cunho pessoal ou coletivo na sociedade. No que tange as escolhas orçamentárias, traz como espelho as opções políticas dos setores e profissões, dentre outros (REIS, 2011), assim como nas práticas relacionadas trabalha a solução de problemas com relação à execução orçamentária (MINTZBERG, 1995).

Todos os aspectos de gestão elencados acima devem ser observados dentro do processo orçamentário em sintonia um com o outro, pois todos têm peso relevante. Todos os excessos ou deficiências podem acarretar o fracasso desde a preparação até a execução e o controle, ou em etapas distintas, podendo causar conflitos entre as partes envolvidas.

Retornando as variáveis analisadas por Zan (2006) em sua pesquisa, podemos observar que o poder que se exerce no processo orçamental demonstra de forma clara as reações comportamentais estudadas por ele, que vão desde a aceitação tácita das mudanças à resistência ferrenha ao processo, trazendo experiências negativas para a metodologia escolhida. Um exemplo disso são as atitudes políticas, que usam o “jeitinho brasileiro” na execução e que se transformam numa forma que pode inibir ou estimular o procedimento, pois quem se sente penalizado terá uma atitude de resistência, enquanto o outro se sentirá estimulado.

## 2.7 ORÇAMENTO PÚBLICO

### 2.7.1 Evolução histórica do orçamento público

Até o período colonial não houve demonstração teórica identificando preocupação dos gestores quanto ao assunto. Prova disso é que os atos normativos na matéria que aconteceram foram poucos; apenas em situações de relevância para a nação por conta de fatos pontuais acontecidos (Inconfidência Mineira, Chegada da Família Real para o Brasil e a Independência do Brasil). Na fase republicana várias normativas foram escritas, porém as mais importantes foram a Lei nº 4.320/1964, que instituiu as normas de Direito Financeiro para todos os entes federados; a Constituição Federal de 1988 que estabeleceu as diretrizes orçamentárias, determinando que Leis Complementares dispusessem sobre o Plano Plurianual – PPA, a Lei de Diretrizes Orçamentárias – LDO e a Lei Orçamentária Anual – LOA, definindo vigência, prazos, elaboração e organização para pôr em prática a política orçamentária (BEZERRA FILHO, 2006).

Além das normas acima elencadas, destaca-se também a Lei Complementar nº 101/2000 – LRF, que trata das finanças públicas, mas com um viés voltado para a responsabilidade na gestão fiscal, e a Lei nº 10.028/2000, que delibera sobre os atos criminais ligados a desobediência quanto a responsabilidade fiscal (BEZERRA FILHO, 2006).

Castro e Garcia (2008), corroboram com a ideia exposta acima, e acrescentam que apesar da sustentação legal e de diversas regras, as atitudes eram executadas baseadas nas experiências vivenciadas e criadas sem preparação anterior e sempre com a presença centralizadora do executivo, sem muitas experiências, colocando em prática a função do legislativo.

A evolução do processo de preparação e planejamento do orçamento público são assim definidas por Godoy e Souza (2011, p. 160):

Antes da Constituição de 1988, pode-se considerar que a elaboração e planejamento do orçamento público sempre foram liderados pelo executivo. Era o modelo de Estado burocrático e centralizador. Nas poucas vezes que o Legislativo possuiu direitos constitucionais de interferir em qualquer fase da elaboração do orçamento público, sempre, estes foram limitados pela dificuldade técnica ou pela força política do executivo.

Ainda conforme os mesmos autores somente nas Constituições Federais promulgadas nos anos de 1946 e 1988, é que houve participação do poder legislativo formal e efetivo respectivamente, interferindo em fases de elaboração de orçamento público (GODOY; SOUZA, 2011).

Com o advento dos direitos e garantias sociais asseguradas pela Carta Magna de 1988, conhecida como a Constituição Cidadã, aconteceu uma importante alteração no que tange a flexibilização orçamentária, exigindo maior rigidez, mais precisamente quanto a destinação dos recursos; que passaram a ser vinculados, diminuindo consideravelmente a discricionariedade do executivo, visto que se os gastos deveriam estar ligados diretamente a ação específica (pagamento de pessoal, transferência aos entes federados), sobrava muito pouco para os demais dispêndios do governo. Assim, ficavam prejudicadas as prioridades do executivo; forçando a um endividamento para que se fizesse cumprir as metas (SOUZA, 2008).

A Lei Complementar nº 101/2000 em seu Artigo 8º predispõe o seguinte, acerca da vinculação orçamentária:

Art. 8º Até trinta dias após a publicação dos orçamentos, nos termos em que dispuser a lei de diretrizes orçamentárias e observado o disposto na alínea c do inciso I do art. 4º, o Poder Executivo estabelecerá a programação financeira e o cronograma de execução mensal de desembolso. (Vide Decreto nº 4.959, de 2004) (Vide Decreto nº 5.356, de 2005).

Parágrafo único. Os recursos legalmente vinculados a finalidade específica serão utilizados exclusivamente para atender ao objeto de sua vinculação, ainda que em exercício diverso daquele em que ocorrer o ingresso (BRASIL, 2000).

Isso implica dizer que mesmo que haja sobra orçamentária em uma rubrica com recurso vinculado, ela jamais deverá ser utilizada em outra, sob a possibilidade de punição por descumprimento a Lei. Para esquivar-se dessa severidade legal, governos tentam reduzir os atrelamentos de recursos para que as receitas livres aumentem. Por outro lado, o que se percebe é um aumento das vinculações de receita dentro do orçamento, diminuindo a flexibilidade orçamentária embaraçando a fixação das prioridades administrativas. O resultado disso é a existência de conflitos na sociedade civil e no Estado pela distribuição dos recursos do Tesouro Nacional (SOUZA, 2008).

A situação acima exposta está intimamente ligada ao princípio do controle, que na administração pública tem importância fundamental. Ele tem a função de verificar se todos os procedimentos atendem as regras constitucionais e leis vigentes e se a atuação dos governos em suas diversas instâncias está atendendo aos interesses da sociedade. Na verdade, a administração pública adota procedimentos intrínsecos em qualquer tipo de organização empresarial. O controle é um desses métodos (BARBOSA; TARDIVO; BARBOSA, 2016).

A preocupação em atender ao interesse público, ao que rege a Constituição Federal e impedir o descomedimento do poder pode ser a causa de o Poder Legislativo assegurar uma maior vinculação orçamentária, mesmo que isso engesse o cumprimento de outras metas do governo que não sejam arbitrárias (BARBOSA; TARDIVO; BARBOSA, 2016).

## 2.8 AS FUNÇÕES, PRINCÍPIOS E OS TIPOS DE ORÇAMENTO PÚBLICO

### 2.8.1 Funções do Orçamento Público

O orçamento público existe há bastante tempo. Porém, a partir dos séculos XIV e XV, mais precisamente na Europa, ele teve a função de dar limites a atuação dos governantes. Atualmente, outras funções foram surgindo ao longo dos anos, tais como as funções administrativa, gerencial, contábil e financeira. No Brasil, a mais recente foi a de planejamento, ligada ao orçamento por programas, tendo as despesas como finalidade (SILVA; NEVES, 2014).

No início do século XXI, com o advento da Lei Complementar nº 101/2000, a gestão fiscal foi incorporada à função do planejamento por conta das novas demandas ligadas a transparência e a responsabilidade na administração das finanças públicas. Destarte, o orçamento passou a ter a função de instrumento de controle na gestão fiscal, por causa dos aspectos fiscais pertinentes às finanças públicas (SILVA; NEVES, 2014).

Com a abertura das economias mundiais e a participação dos países nessa nova realidade, de forma especial no que tange as políticas monetárias; o conjunto de normas que regem os mercados privados e a gerência de organizações estatais são fatores que integram o Estado à economia, desenvolvendo dessa maneira uma outra função, a econômica que se divide em função alocativa, onde o executivo direciona os meios materiais ou imateriais para a oferta de bens públicos, com discernimentos bem definidos e prioridades claras, pois ao se escolher uma ação, estará deixando de fazer outra; em função distributiva ou redistributiva em que, por meio dela se combate as instabilidades regionais e sociais e se favorece a expansão das regiões, fazendo com isso que diminuam as desigualdades e haja um crescimento econômico de forma equilibrada; e em função estabilizadora que está relacionada a

estabilização econômica do ente federado, em alicerces que possam ser sustentados por um período longo de tempo (SILVA; NEVES, 2014).

### 2.8.2 Princípios do Orçamento Público

Os princípios orçamentários nas entidades de direito público de todos os Poderes e para toda a federação (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), são regulados por normas constitucionais, infraconstitucionais e preceitos que tem por objetivo instituir normativas fundamentais com o intuito de dar clareza aos procedimentos de preparação, efetivação e controle do orçamento público. Eles orientam a prática orçamentária e podem ser divididos em **princípios orçamentários clássicos**, ou tradicionais, com sua origem desde a Idade Média até meados do Século XX, caracterizando-se por uma forte relação com o jurídico, e os **princípios orçamentários modernos** com características ligadas ao planejamento e a gestão, ultrapassando as fronteiras legais e políticas (ABREU; GUIMARÃES, 2014).

O Manual do Orçamento Federal (BRASIL, 2015), menciona os princípios – os três primeiros estão referenciados no caput do Art. 2º da Lei 4.320/1964, os quais a aplicação provém de normas jurídicas, ou seja, os princípios clássicos. São eles:

- a) **Unidade ou totalidade** – a LOA deve ser única, vedando a construção de vários orçamentos para um mesmo ente. Isso implica dizer que todos os lançamentos de receitas e despesas em cada ente federado devem integrar um mesmo documento legal.
- b) **Universalidade** – cada entidade de direito público da federação construirá a LOA de forma que contenha todas as receitas e as despesas de todos os Poderes, órgãos, entidades, fundos e fundações instituídas e mantidas pelo poder público. Este princípio também se encontra mencionado pelo § 5º do art. 165 da Constituição Federal.
- c) **Anualidade ou periodicidade** - refere-se ao exercício financeiro (1º de janeiro a 31 de dezembro), ou seja, ao espaço temporal no qual são registradas a previsão das receitas e fixação das despesas da LOA. A base legal para este princípio está na Lei 4.320/1984, Artigos 2º e 34.

- d) Exclusividade** - este princípio consta no § 8º do art. 165 da CF, e determina que na LOA não haja nenhum objeto que não esteja ligado à previsão da receita e à fixação da despesa. Exceto “a autorização para abertura de créditos suplementares e a contratação de operações de crédito, ainda que por Antecipação de Receitas Orçamentárias - ARO, nos termos da lei (BRASIL, 2015).”
- e) Orçamento bruto** – recomenda o registro das receitas e despesas na LOA pelo valor total e bruto, conforme preconiza o art. 6º da Lei no 4.320, de 1964, recomenda o registro das receitas e despesas na LOA pelo valor total e bruto, sendo proibidas quaisquer diminuições.
- f) Não vinculação da receita de impostos** – constituído pelo inciso IV do art. 167 da CF, este princípio proíbe o atrelamento de “receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, salvo exceções estabelecidas pela própria CF (BRASIL, 2015).”

Os Princípios Orçamentários Modernos, conforme Abreu e Guimarães (2014), se classificam em:

- g) Princípio da Simplificação** – o processo orçamentário deve ser de fácil compreensão. Isso se reflete na adoção do problema como início para a concepção de programas e ações.
- h) Princípio da Descentralização** – o desempenho das ações deve ocorrer no grau mais próximo de seus favorecidos. Isso leva a eficiência e melhor eficácia quanto a exigência dos resultados, tendo em vista a proximidade entre o cidadão e a unidade administrativa que a executa a ação.
- i) Princípio da Responsabilização** – os gestores públicos assumem as responsabilidades de forma individual, buscando ou orientando a solução de um problema.

### 2.8.3 Tipos de Orçamento Público

O orçamento público surgiu para que a discricionariedade dos administradores públicos, em relação ao destino dos gastos públicos fosse controlada. Destarte, a função principal dele é o controle. Atualmente, o que se considera como orçamento

público moderno, nada mais é que a evolução das diversas técnicas orçamentárias que foram se desenvolvendo ao longo dos tempos, conforme as imposições dos novos arranjos entre a sociedade e os governos. Não se observa nenhum tipo de rompimento em relação aos modelos de elaboração anteriores, e sim, o desenvolvimento das novas técnicas sendo incluso aos poucos, ao modelo clássico (ABREU; GUIMARÃES, 2014).

Dessa forma, no quadro 2, exposto abaixo, serão apresentados os tipos de orçamento mais propagados, com suas principais características:

Quadro 2 – Tipos e características de Orçamentos praticados

(continua)

<b>Tipos de Orçamento</b>	<b>Características principais</b>	<b>Observações</b>
Orçamento de Desempenho ou funcional	Saber da destinação de uma aquisição é mais relevante que a compra propriamente dita. Apresenta dois aspectos importantes: - objeto de gasto; - programa de trabalho, compreendendo as ações incrementadas. Destaca a performance da organização.	Ainda não pode ser considerado um orçamento-programa, haja vista visto a falta de uma característica fundamental: a ligação ao sistema de planejamento.
Orçamento Base-Zero	Exame, revisão e avaliação das despesas sugeridas e não somente dos requerimentos que superam o nível de gasto já existente; Apresentação de justificativas para todos os programas sempre que se começa um novo ciclo orçamentário.	Não se baseia em dados históricos anteriores.
Orçamento-Programa	Ferramenta de planejamento que permite acompanhar, avaliar e controlar o cumprimento dos projetos governamentais; identifica os meios indispensáveis para a obtenção dos resultados; Instrumento de planejamento que admite acompanhar, avaliar e controlar o desempenho dos programas de governo; fixa metas para os ingressos e gastos com o intuito de atender às necessidades da população; Avalia resultados; Gestão por objetivos.	Satisfaz as necessidades econômicas e sociais da população;  Critério de classificação: funcional-programática (ou por programa).
Orçamento Tradicional ou Clássico	Explicita as despesas somente o objeto de gasto; Busca o equilíbrio entre receitas e os gastos públicos; Preocupa-se fundamentalmente com os tributos, em detrimento dos elementos econômicos e sociais.	Não apresenta comprovação pertinente ao planejamento, controle e fiscalização; Inexiste a conexão entre as despesas com o programa ou a ação.
Orçamento Incremental (ou inercial)	Orçamento produzido através de ajustes marginais em suas alíneas de receita e despesa.	O orçamento anterior é repetido com acréscimo da modificação de preços ocorrida no período.

Quadro 2 – Tipos e características de Orçamentos praticados

(conclusão)

Tipos de Orçamento	Características principais	Observações
Orçamento Com Teto Fixo	Critério de alocação de recursos através do estabelecimento de um quantitativo financeiro fixo (teto), adquirido mediante a aplicação de uma alíquota única sobre as despesas realizadas em determinado período.	Esse percentual único serve de base para que os órgãos/unidades elaborem suas propostas orçamentárias parciais.
Orçamento Participativo	Modernização da gestão orçamentária municipal, realizada em pequenas, médias e grandes cidades e em alguns estados. Abrange diversas formas de participação popular, especialmente nas etapas de elaboração e execução da LOA.	Tornou-se elemento de observação por parte de administração pública de outros países e defendido por importantes organismos internacionais, tais como a Organização das Nações Unidas, Fundo Monetário Internacional, Banco Mundial, Fórum Social Mundial, Fórum Nacional de Participação Popular, dentre outros.

Fonte: Próprio autor baseado em SILVA; NEVES, 2014; PIRES; MARTINS; DEL MÔNICO, 2012 e ABREU; GUIMARÃES, 2014.

## 2.9 O ORÇAMENTO NA GESTÃO PÚBLICA MUNICIPAL

Com a Nova Contabilidade aplicada ao Setor Público, observa-se uma relação quanto a utilização do ciclo de planejamento e ciclo orçamentário entre as sociedades de direito privado e de direito público. Ambos os agentes que administram tais entidades utilizam essas ferramentas, apesar de serem distintas quanto a finalidade, pois a empresa tem por objetivo o lucro e sua continuidade, enquanto a administração pública utiliza esses instrumentos para direcionar as ações das unidades gestoras, com diretrizes que levem ao cumprimento das metas estabelecidas no orçamento, indispensáveis para o atendimento das necessidades coletivas e para o crescimento da economia (SILVA; NEVES, 2014), ou seja, a direção das metas deve objetivar o bem comum da sociedade.

Nesse sentido, pensando no fim próprio da administração pública, o bem-estar da população, o Estado promulga na Constituição Federal de 1.988, o ciclo orçamentário da União, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios que incorporou uma nova dinâmica. Começa a prática obrigatória, sempre com iniciativa do Executivo, do PPA, da LDO e LOA. Esta prática proporciona ao Estado a

possibilidade de uma gestão mais voltada aos resultados, se aproximando do método praticado na iniciativa privada:

Art. 165. Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão:

- I - o plano plurianual;
- II - as diretrizes orçamentárias;
- III - os orçamentos anuais.

[...]

§ 7º Os orçamentos previstos no § 5º, I e II, deste artigo, compatibilizados com o plano plurianual, terão entre suas funções a de reduzir desigualdades inter-regionais, segundo critério populacional. (BRASIL, 1988).

Diante do exposto, destaca-se a singularidade que diferencia a entidade de direito privado da entidade de direito público, evidenciada no parágrafo Sétimo do Artigo 165 da Carta Magna de 1988, onde todos os orçamentos deverão dentre suas funções minimizar as disparidades entre as regiões, fundamentando a preocupação que o gestor público deve ter em relação ao bem-estar comum.

A figura 2, abaixo exposta, demonstra como funciona a dinâmica que integra o planejamento e o orçamento na gestão pública:

Figura 2 – Ciclo integrado de planejamento e orçamento



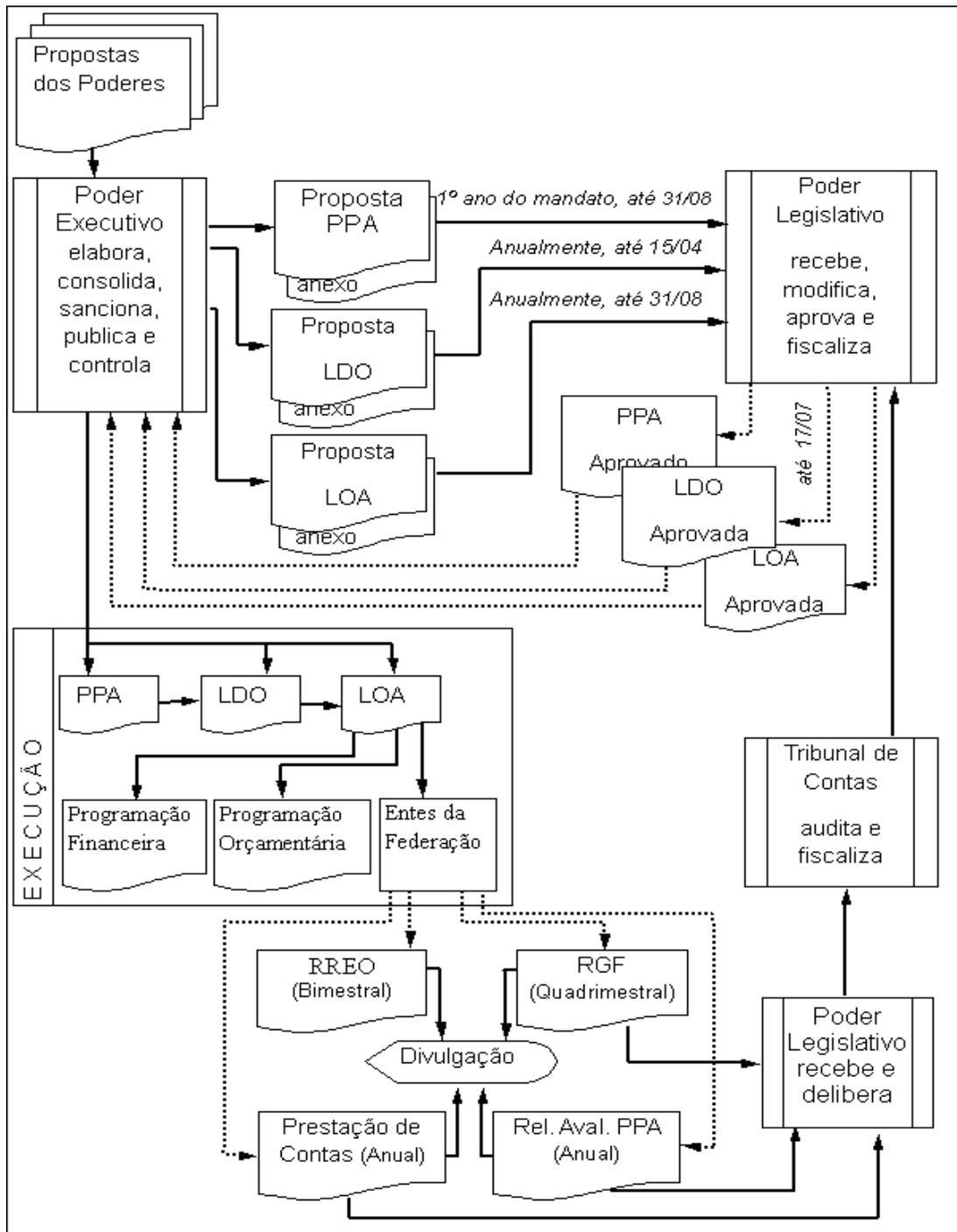
Fonte: Gontijo ([20--]).

Como se pode observar, todos os passos encontram-se interligados, desde a elaboração do PPA até a LOA, inclusive, no que tange os espaços de discussão,

votação e aprovação. A figura do controle também encontra-se presente, deixando clara a importância dele no processo de gestão no setor público.

A figura 3 perpassa todos os caminhos do processo de planejamento e orçamento, de forma mais detalhada:

Figura 3 – Ciclo integrado de planejamento e orçamento detalhado



Fonte: MOGNATTI (2005, p.19).

RGF: Relatório de Gestão Fiscal. / RREO: Relatório Resumido da Execução Orçamentária

## 2.10 TEORIA INSTITUCIONAL

A partir do final do século XX, as organizações empresariais experimentam constantes mudanças, haja vista o novo modelo de gestão imposto pela globalização (SANTOS; ROCHA, 2013; OLIVEIRA; PAPA, 2009), e essa mudança tem despertado a atenção de diversos teóricos (GUERREIRO et al., 2005).

Para Aguiar e outros, (2005), diversos fatores podem motivar o sucesso ou não da entidade e estes aspectos tem ligação com o enfoque dado pela institucionalização de práticas a serem executadas, e a forma de implementação ocorre através de diversos períodos preparatórios que podem institucionalizar um modelo ou não. Esses vários períodos somados simbolizam a metodologia da institucionalização (AGUIAR et al., 2005; TOLBER; ZULCKER, 1999).

Reis, (2008), salienta para o perigo do discurso que destoa da realidade da organização, causando conflitos e impossibilitando a institucionalização de novas ações.

Um outro fator relevante são os elementos que fazem parte da dimensão institucional: instituição, rotinas e hábitos (GUERREIRO, PEREIRA; REZENDE, 2006).

[...] as rotinas são hábitos formalizados e institucionalizados, incorporando comportamentos orientados por regras, sendo que as rotinas se fortalecem pelo processo de repetição de ações para o atendimento das regras. As rotinas representam formas de pensar e de agir que são habitualmente adotadas por um grupo de indivíduos de forma inquestionável (GUERREIRO, PEREIRA; REZENDE, 2006, p. 83).

A desinstitucionalização das rotinas e dos hábitos podem ser previstas antes mesmo de o processo se efetivar. Isso implica dizer que na Contabilidade Gerencial os procedimentos podem ser mudados, sempre que necessário. Nesse caso, a empresa documenta as possíveis situações e como se dará esse processo (CUNHA; BEUREN; GUERREIRO, 2014).

Uma melhor compreensão acerca do processo de institucionalização em uma empresa, ou seja, entender que existem vários elementos envolvendo esse procedimento, ajuda a perceber como os aspectos sociais podem impactar nas tomadas de decisão dos gestores. Por isso, estes devem ser considerados na análise, conjuntamente com as perspectivas culturais, simbólicas, cognitivas e a

própria estrutura empresarial, pois possibilitarão um importante instrumento que proporcionará maior controle, contribuindo de forma efetiva para a institucionalização das novas metodologias (TOLBERT; ZUCKER, 1999).

Nesse sentido, correntes demonstram colunas que alicerçam as teorias acerca da institucionalização nas organizações. A corrente neo-institucional que será utilizada neste ensaio, entende que o processo institucional não tem ligação somente com o econômico, mas também com o poder político existente nas organizações (DIMAGGIO; POWER, 2005). Fator relevante uma vez que todas as decisões de institucionalização ou não de procedimentos passam por decisões que implicam em poder do gestor.

Dimaggio e Power, (2005) demonstram que a institucionalização tem ligação com o nivelamento entre as empresas, pelo fato de que a medida que uma organização tende a minimizar as diferenças de administração em relação a outra, ela quer afirmar o seu modelo de gestão. A medida que normatiza os procedimentos, essas entidades empresariais têm grande chance de sobrevivência no mercado.

Tendo a legitimação como fator preponderante no que tange a institucionalização, Machado-da-Silva, Fonseca e Crubellate, (2005) definem a legitimidade como sendo:

[...] a palavra-chave da teoria neo-institucional, pois é o elemento que permite a manutenção ou a mudança das instituições, questionamentos a respeito da adequação das práticas, normas e procedimentos em razão de pressões internas e externas podem impossibilitar a reprodução dos padrões institucionalizados, acarretando a perda da sua legitimidade [...] (MACHADO-DA-SILVA; FONSECA; CRUBELLATE. 2005, p. 29).

Muitas empresas adotando os mesmos recursos para solucionar determinada situação, essa homogeneização das organizações é caracterizada como isomorfismo, e será a mola mestra no processo de institucionalização, conforme Dimaggio e Power (1983, 2005). Os autores destacam em suas obras a existência de dois exemplos: o isomorfismo competitivo e o institucional. O primeiro ressalta a concorrência no mercado. O segundo, está ligado ao poder político que envolve o processo de institucionalização de novos procedimentos, e este se subdivide em coercitivo (influência política, concorrência no mercado), normativo (profissionalização) e mimético (soluções modelo advinda de outras organizações). As colunas que sustentam esse processo são: reguladora, normativa e cognitiva (SCOTT, 2001).

Na linha isomórfica institucional, as empresas na busca por homogeneidade, sofrem pressão de vários setores, inclusive do Estado que condicionam a adoção de práticas parecidas por conta das expectativas impostas pelo meio em que estão inseridas (DUARTE; TAVARES, 2012).

Tolbert e Zucker, (1999), acrescentam que aliadas a essas características temos quatro importantes etapas que proporcionarão a efetivação do processo institucional. São elas: inovação, habitualização (pré-institucional), objetificação (semi-institucional) e sedimentação (totalmente institucionalizado).

Na figura 4, encontram-se condensadas as características da corrente neo-institucional:

Figura 4 - Bases da Teoria Neo-Institucional



Fonte: Audy; Buriol, (2013).

Como se pode observar, nas características apresentadas na figura 3, todas as particularidades elencadas pelos teóricos, anteriormente descritas, encontram-se interligadas, construindo as colunas que sustentam a teoria neo-institucional, inclusive a presença isomórfica. O fato de estarem todos contemplados, não significa necessariamente que atuem simultaneamente.

Interessante salientar a importância de se analisar os aspectos orçamentários de uma entidade de direito público municipal, destacando os de maior relevância, para

um maior entendimento de como funciona todas as etapas, bem como, quais características específicas se fazem presentes.

### 3 METODOLOGIA

#### 3.1 TIPOLOGIA DA PESQUISA

Quanto ao tipo metodológico, esta pesquisa caracteriza-se como estudo de caso, por suas características peculiares, pois permite larga e pormenorizada aplicação do conhecimento sobre determinado assunto de forma singular, sem generalizações (GIL, 2010). A pesquisa classifica-se como aplicada, pelo fato de estar voltada “à aquisição de conhecimentos com vistas à aplicação numa situação específica” (GIL, 2010; p. 27).

Quanto ao objetivo a análise identifica-se como descritiva, haja vista a realização de exame e levantamento de dados que serão coletados na Prefeitura de Cariacica – ES, e bibliográfica, por possibilitar melhor compreensão do assunto a ser estudado (GIL, 2010; ANDRADE, 2010).

Por se tratar de um estudo de caso, a coleta de dados acontece por meio de entrevistas e observação não participante, pois o entrevistador não opina acerca do assunto abordado, apenas observa (MARCONI; LAKATOS, 2010; 2015); e análise documental pelo fato de se basear em estudos empíricos sobre o assunto e de informações fornecidas pela entidade de direito público municipal estudada (MARCONI; LAKATOS, 2015). Já a questão problema enquadra-se como qualitativa, por verificar e analisar quais os fatores que impactam a utilização do Orçamento como instrumento de controle gerencial na Prefeitura de Cariacica-ES (MARCONI; LAKATOS, 2015).

A partir do problema da pesquisa e dos objetivos foram preparadas perguntas semiestruturadas a serem direcionadas, no primeiro momento, ao técnico responsável pela elaboração do orçamento no município, e em segundo, aos executores (ordenadores de despesa), para após traçar o perfil do objeto analisado e responder à questão pesquisa, no que tange aos impactos gerados pelo procedimento de orçamentação, como ferramenta de gestão, no município de Cariacica-ES, conforme modelos de Caliman, (2014) e Frezatti e outros, (2011).

#### 3.2 COLETA DE DADOS

A coleta dos dados se deu através de entrevistas orientadas através de um questionário (Apêndice A) semiestruturado direcionadas ao responsável técnico pelo processo de orçamentação do município e aos ordenadores de despesas, os quais tem o poder de decisão sobre a execução orçamentária nas suas respectivas secretarias, no período entre o dia 09 de maio de 2016 e 16 de maio de 2016. As entrevistas tiveram caráter não-participante. Além disso, também foi feita análise documental.

Até o ano de 2009, apenas o chefe do executivo deliberava sobre as despesas da municipalidade. A partir de janeiro do ano de 2010, através da promulgação da Lei nº 4767 a responsabilidade passa a ser compartilhada com os secretários das pastas e/ou equivalentes. Dessa forma, cada chefe de pasta passa a ser o ordenador de suas respectivas despesas (CARIACICA, 2010).

De posse dessas informações, foram sondados os responsáveis por cada secretaria acerca da possibilidade de oferecer informações sobre a gestão da peça orçamentária em sua secretaria. Assim como, com o mesmo intuito, foi contatado o responsável técnico pela preparação do processo orçamental no município.

Após essa etapa procederam-se as entrevistas, com características específicas para o técnico (teórico formal), bem como para os gestores (visão real). Na área técnica trabalham três servidores, porém apenas o gerente exerce papel efetivo no controle de todo o processo, os demais apenas efetuam trabalhos operacionais (digitação dos dados que chegam das secretarias); por conta disso, foi entrevistada apenas uma pessoa. Na área prática, foram considerados 13 (treze) gestores, sendo 12 (doze) secretários de pastas específicas e o chefe de gabinete do prefeito que exerce o papel de ordenador de despesa do referido setor. Desse grupo total foram entrevistados 12 (doze) gestores do orçamento de cada secretaria e gabinete do prefeito. Assim, de uma população total entre técnico e secretários, foram entrevistadas 13 (treze) pessoas, haja vista a não relevância de parte da equipe de técnicos, julgada pela autora da pesquisa.

Para o técnico buscou-se informações sobre a forma como se dá a construção do processo orçamentário, as etapas, fases, os envolvidos, níveis, as alterações, aprovação, comunicação e mecanismos de controle/acompanhamento. Para os ordenadores de despesa as perguntas formuladas tiveram a preocupação de buscar respostas em relação a prática de forma efetiva do orçamento, desde a elaboração

até a execução propriamente dita, passando por todas as etapas observadas na teoria apresentada, ou seja, como se procede na prática quando a peça orçamentária passa a ser de responsabilidade de cada pasta específica.

Nessa etapa foi possível observar de forma geral o perfil de cada participante. A média de idade é de 49 anos e o grau de escolaridade encontra-se em Técnico de Contabilidade (responsável pela orçamentação municipal) e os demais entre graduação, especialização e mestrado, porém todos em suas áreas específicas. Para as secretarias de Finanças (SEMTFI), de Gestão e Planejamento (SEMGEPLAN) e Controle e Transparência (SEMCONT), ambos são graduados em Ciências Contábeis, sendo que o primeiro tem especialização na área. Acredita-se que isso contribua para uma melhor apreensão do papel do gestor, haja vista que essa formação acadêmica também se volta para essa área. Os demais ordenadores de despesa não apresentaram formação na área de gestão. Dos doze ordenadores de despesa entrevistados, 04 (quatro) possuem graduação, 06 (seis possuem especialização na área de graduação e 02(dois) possuem mestrado na mesma área.

Quadro 03: Perfil dos ordenadores de despesa de Cariacica - ES

PERFIL DOS ORDENADORES DE DESPESA						
GÊNERO		FORMAÇÃO			MÉDIA TEMPO NA PMC	MÉDIA NA FUNÇÃO
Quantidade mulheres	Quantidade homens	Graduação	Especialização	Mestrado		
3	9	4	6	2	5,8 anos	1,9 anos

Fonte: Próprio autor baseado na pesquisa, (2016).

Conforme o quadro acima, do total dos entrevistados, constatou-se a quantidade de 03 (três) mulheres, e 09(nove homens), com uma média de vínculo na função de 1,9 anos para os gestores. Porém, a média de tempo de vínculo na Prefeitura de Cariacica-ES é de 5,8 anos por conta de três dos servidores serem de carreira. A média dos gestores na função ratifica a característica do município de ter alta rotatividade, implicando em ordenadores de despesa com experiência média de um ciclo orçamentário. Isso se deve a um período muito curto de gestão, tendo caso de nomeação há 04 dias e 30 dias. Caso específico das secretarias de Educação (SEME) e de Defesa Social (SEMDEFES), que não puderam participar da entrevista por conta da inexperiência no cargo.

A experiência acadêmica também identificou graduação e especialização na maior parte fora da área de gestão. Essa característica talvez aconteça pelo fato de o município não ter remuneração atrativa dificultando o ingresso de técnicos mais experientes que possam colaborar com uma forma mais inovadora de gerenciar a coisa pública.

### 3.3 INSTITUIÇÃO ESTUDADA

O objeto de estudo deste estudo foi a Prefeitura da cidade de Cariacica-ES; situada na Região Metropolitana da Grande Vitória que se limita com os municípios de Vitória-ES, Serra-ES, Vila Velha-ES, Viana-ES, Santa Leopoldina –ES e Domingos Martins – ES. Como expressão cultural, destaca-se o carnaval de congo de Roda D'água, que juntamente com o Monte Mochuara são os símbolos do município (ENCONTRACARIACICA, 2014). Possui uma população estimada em 381.802 habitantes, em uma área de 279.859 km<sup>2</sup>, conforme dados do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística – IBGE, indicados na tabela 1 (IBGE, 2015):

Tabela 1 – População da cidade de Cariacica-ES

ESTIMATIVAS DA POPULAÇÃO RESIDENTE NOS MUNICÍPIOS BRASILEIROS COM DATA DE REFERÊNCIA EM 1º DE JULHO DE 2015				
UF	COD. UF	COD. MUNIC	NOME DO MUNICÍPIO	POPULAÇÃO ESTIMADA
ES	32	1308	Cariacica	381.802

Fonte: IBGE, (2015)

O município de Cariacica presta os serviços à comunidade através de 13 (treze) secretarias e 02 (duas) autarquias, conforme quadro 3. Também compõe o organograma, o Gabinete do Prefeito.

Quadro 4: Secretarias e Autarquias do Município de Cariacica-ES

(continua)

SECRETARIAS		SIGLA
1	Agricultura e Pesca	SEMAPES
2	Controle e Transparência	SEMCOT
3	Cultura	SEMCULT
4	Defesa Social	SEMDEFES
5	Desenvolvimento da Cidade e Meio ambiente	SEMDEC

Quadro 4: Secretarias e Autarquias do Município de Cariacica-ES  
(conclusão)

SECRETARIAS		SIGLA
6	Desenvolvimento Social	SEMDES
7	Educação	SEME
8	Esporte e Lazer	SEMESP
9	Finanças	SEMFI
10	Gestão e Planejamento	SEMGEPLAN
11	Infraestrutura	SEMINFRA
12	Procuradoria Geral	PROGER
13	Saúde	SEMUS
AUTARQUIAS		SIGLA
1	Instituto de Desenvolvimento de Cariacica	IDESC
2	Instituto de Previdência dos Servidores de Cariacica-ES	IPC

Fonte: Cariacica, (2015)

Na educação, conforme informação da SEME, encontram-se matriculados no ano letivo de 2016, 43.596 alunos, divididos em 46 Centros Municipais de Educação Infantil – CMEIs e 61 Escolas Municipais de Ensino Fundamental – EMEFs.

Já na área da saúde, de acordo com informações da SEMUS, atualmente o município conta com duas unidades de pronto atendimento, sendo uma com funcionamento de 24 horas no Trevo de Alto Lage, de segunda – feira a domingo, acolhendo adultos e crianças, e a outra em Nova Rosa da Penha I, atendendo das 07 horas às 17 horas diariamente, além de outras 30 unidades básicas de saúde que estão espalhadas nas diversas regiões do município, totalizando 32 unidades de saúde.

Na economia o destaque é para o comércio e serviços, e em segundo lugar a indústria moveleira e metalomecânica (ESPÍRITO SANTO, 2011). Na agricultura a predominância é a agricultura familiar e o cultivo da banana, cana de açúcar e café (ESPÍRITO SANTO, 2011). É um município predominantemente urbano, apesar de mais da metade da área ser rural (ESPÍRITOS SANTO, 2011).

O fato de a pesquisadora ser servidora municipal contribuiu em alguns casos para a obtenção de informações mais atualizadas, tendo em vista que as pesquisas feitas se reportaram a maioria para os anos anteriores, vide IBGE, (2015); ESPÍRITO SANTO, 2011).

Quanto ao orçamento da municipalidade, não foram encontrados dados do município para o ano de 2015 publicados no Siconfi. Conforme dados do Balanço Orçamentário do município em 2015, apresentado pela Gerência de Contabilidade da Secretaria de Finanças, os montantes a título de receita corrente e de capital e de despesas empenhadas, liquidadas e pagas no ano de 2015, são apresentados nas tabelas a seguir:

Tabela 2 – Detalhamento das Receitas e Despesas Correntes e de Capital no ano de 2015.

<b>Receitas Correntes</b>	<b>Receitas de Capital</b>
R\$ 535.655.201,34	R\$ 13.485.198,00

Fonte: Próprio autor baseado em dados do balanço Orçamentário do Município de Cariacica (2015).

Observa-se na figura acima que a soma total das receitas totaliza um valor de R\$549.140.399,34 (quinhentos e quarenta e nove milhões, cento e quarenta mil, trezentos e noventa e nove reais e trinta e quatro centavos) A seguir, o comportamento das despesas no município de Cariacica – ES no ano de 2015.

Tabela 3 – Situação das despesas municipais no ano de 2015.

<b>Empenhadas</b>	<b>Liquidadas</b>	<b>Pagas</b>
R\$ 554.286.732,66	R\$ 539.616.750,63	R\$ 524.939.833,03

Fonte: Próprio autor baseado em dados do Balanço Orçamentário do município de Cariacica, (2015)

Cabe salientar que a despesa efetivamente paga correspondeu, em média, a 95% do valor total das receitas. Isso indica que a execução do orçamento anual fechou o exercício sem atingir a meta de 100% (cem por cento). Observa-se também, que as despesas empenhadas foram superiores ao total das receitas do ano e que as despesas efetivamente liquidadas e pagas foram inferiores ao total de receitas. Isso pode ter ocorrido devido ao acompanhamento contínuo de como a receita se comportava durante o ano e com isso as emissões de notas de liquidação também acompanharam a queda.

Após essas informações passamos agora a análise dos dados coletados através das pesquisas realizadas com os envolvidos pela preparação e execução do orçamento no município de Cariacica - ES

## 4 RESULTADO E DISCUSSÃO DA PESQUISA

### 4.1 A PEÇA ORÇAMENTÁRIA NO MUNICÍPIO DE CARIACICA-ES

Por conta da desconcentração administrativa, as secretarias se tornaram Unidades Gestoras e isso deu autonomia ao processo de construção da peça orçamentária. Porém, o fato é que a SEMFI delimita a “cota”, ou seja, o percentual que cada secretaria e gabinete do prefeito devem alocar para cada ação que julgarem necessária a ser desenvolvida. Um fator preponderante é que todas as ações devem estar em sintonia com o PPA e LDO municipais. Nesse sentido, não se observou a prática de planejamento estratégico anual feito pelas secretarias. Apenas avaliação do que foi cumprido durante a execução, conforme a necessidade por parte do ordenador de despesa.

A Gerência de Orçamento/SEMI, a partir da receita consolidada no ano anterior, pela Gerência de Contabilidade/SEMI, faz uma previsão para o ano seguinte, subtraindo dessas receitas estimadas, todas as despesas julgadas de característica contínua, tais como a despesa com pessoal, percentuais legais para a Educação e a Saúde, Câmara de Vereadores, dentre outras.

De posse dessas informações e de como se comportou cada unidade gestora na execução do ano anterior, a Gerência de Orçamento, prepara uma prévia de como ficariam as cotas para cada secretaria, e juntamente com o Secretário e Subsecretário de Finanças realiza uma avaliação primeira, que após passar pelo julgamento do Prefeito, o qual dará a palavra final sobre o percentual que cada unidade gestora terá para distribuir entre as ações a serem desenvolvidas no ano seguinte. Ressalta-se que, conforme confirmação da maioria dos ordenadores de despesa entrevistados, a SEMFI é quem exerce o “poder” de remanejar dotações orçamentárias de uma secretaria para outra, muitas vezes sem o conhecimento do respectivo ordenador, que fica sabendo posteriormente. Em casos de valores vultosos, o chefe do executivo é consultado e decide de onde sairá a dotação. A aceitação dos chefes de pastas, apesar de em alguns casos se mostrarem indignados, é tácita pois “é para um bem maior”.

Cabe salientar que o processo de elaboração do orçamento municipal começa com um momento formativo ministrado pela Gerência de Orçamento, responsável por

passar para todas as secretarias a formação e os prazos para a entrega de toda a documentação; com todos os servidores indicados pelos ordenadores de despesa, que serão responsáveis por consolidar as informações advindas de todos os setores das secretarias e preencher o Quadro de Detalhamento das Despesas – QDD.

Enquanto as secretarias discutem as ações a serem desenvolvidas, a Secretaria de Finanças fecha a preparação do esboço com as cotas a serem avaliadas pelo chefe do executivo. O processo de elaboração começa com o treinamento no mês de junho de cada ano e se encerra em 31 de outubro (mudança feita por alteração na Lei Orgânica Municipal), data em que é entregue na Câmara de Vereadores o Projeto de Lei Orçamentária anual para votação e emendas e que em tese, será votada até 31 de dezembro do mesmo ano.

Observou-se que os principais envolvidos no procedimento são os ordenadores de despesa, assessores especiais de gabinete, chefes de núcleo administrativo, orçamentário e financeiro - NAOF (com status de gerentes administrativos na maioria das secretarias) e gerentes de setores nas secretarias. Os coordenadores têm a função de somente repassar dados com estimativas orçamentárias para o ano seguinte, de acordo com o que foi executado no ano antecedente para os gerentes dos setores montarem a planilha que será repassada para o ordenador de despesa analisar. Porém, não existe uma participação de forma ativa desses servidores.

Uma outra característica que chama a atenção no município é a rotatividade de servidores públicos, haja vista a quantidade de contratação de cargos comissionados nas funções específicas que tratam da preparação, execução e controle da peça orçamentária de cada pasta. Esses cargos são de indicação política e mudam com muita frequência, dificultando uma cultura de planejamento nas secretarias.

Prova disso é que nas maiores secretarias do município (Saúde, Educação e Desenvolvimento Social), em três anos e quatro meses do atual governo, aconteceram quatro mudanças dos gestores em cada pasta, sendo que os atuais gestores estão na função há 12 meses, 30 dias e 7 meses, respectivamente. Na Secretaria de Defesa Social, o ordenador de despesa, no dia da pesquisa, havia sido empossado há quatro dias.

Essa é uma realidade que permeia o serviço público municipal de Cariacica-ES, devido a uma prática de que ao mudar o chefe do executivo, todos os cargos comissionados são exonerados e nomeados novos para a gestão seguinte. A maioria dos cargos de coordenação, de gerência e chefes de NAOF ainda são todos nomeados em forma de comissão, existem poucos servidores efetivos nas funções. Sem contar o fato de que as pastas ficam vulneráveis até que o prefeito opte por gestores técnicos que trabalhem as políticas públicas específicas de cada uma, no caso dos ordenadores de despesa. O município, conta com uma política de carreira efetiva para os servidores desde o ano de 2010, porém ainda engatinhando, exceto para o magistério, e essa discricionariedade alimenta e descontinuidade dos serviços tanto de gestão administrativa, quanto de realização das políticas públicas. De certa forma, essa situação limita de forma considerável a realização da pesquisa, pois por conta disso, o resultado pode ser prejudicado.

Nos municípios, assim como nos demais entes federados existe uma particularidade, no que tange a alteração orçamentária no legislativo, no espaço temporal de votação do Projeto de Lei Orçamentária. No caso do município, os vereadores ao analisarem, antes da votação, propõem emendas que desfalcam a previsão de uma determinada pasta. Assim, se o orçamento estiver sem folga, o que tem acontecido com frequência devido à forte queda nas receitas, a pasta de onde foi retirado um determinado valor terá que tentar trabalhar com o que restou. Caso não seja possível, a SEMFI faz o remanejamento do valor de uma outra secretaria para suprir o déficit. De qualquer forma, uma outra pasta ficará em prejuízo.

Para a presente análise foram estudados dados documentais da instituição pesquisada, tais como: planilhas de controle orçamentário consolidadas do município e de algumas secretarias com intuito de conhecer a forma como é efetuado o mecanismo de acompanhamento e controle da peça orçamentária no município, quadros de Detalhamento de Despesas ambos fornecidos por algumas secretarias com o objetivo de observar como se desdobra o orçamento e a distribuição das ações planejadas que em tese serão executadas pelas unidades gestoras e balanço orçamentário do município para perceber como se dá a execução das receitas e despesas, bem como a liquidação e pagamentos (CARIACICA, 2015).

O orçamento em análise tem desdobramentos semelhantes com a orçamentação pública, praticados nos diversos órgãos governamentais. No município de Cariacica – ES, nas despesas, que podem ser de custeio ou de capital, são utilizados elementos de despesa que serão utilizados conforme forem sendo executadas as ações da pasta. O processo da receita desdobra-se na identificação das respectivas fontes e a vinculação de cada fonte de recursos a sua respectiva receita. Assim, se o recurso tiver origem em um convênio, ou a uma transferência fundo a fundo, a despesa referente a esse recurso deverá estar vinculada a ele e em sua respectiva receita.

Na prática, na cidade de Cariacica-ES a peça orçamentária é preparada por várias mãos. A SEMFI dá os primeiros passos na elaboração, quando a partir da experiência anterior na execução as despesas, a cargo da Gerência de Orçamento, bem como, do comportamento das receitas sob responsabilidade da Gerência de Contabilidade, que conjuntamente preveem um possível cenário para o ano seguinte.

Para as receitas, cada unidade gestora de posse dos convênios vigentes até o exercício seguinte, passa a previsão para a SEMFI – Gerência de Contabilidade que fará a estimativa de todas as entradas de recursos (recurso próprio e convênio) para o próximo exercício. Fica claro que a SEMFI detém o “controle” do procedimento orçamentário do município desde a preparação até a execução, passando pelo acompanhamento e controle geral. As demais pastas também fazem o acompanhamento e controle conforme suas necessidades.

Segundo a servidora responsável pelo processo de orçamentação da cidade, após todas as secretarias encaminharem as estimativas de receita é feita a provisão para o pagamento de pessoal, percentuais obrigatórios para a saúde, educação, câmara de vereadores, Instituto de Previdência dos Servidores de Cariacica-ES, Instituto de Desenvolvimento de Cariacica-ES, dentre outros. E do total estimado de receita, já com as possíveis projeções, são deduzidos esses valores e do restante é feita a partilha em forma de cotas para cada secretaria, conforme a realidade de cada uma. Salienta-se que as entradas por forma de convênios ou fundo afundo, com o Estado do Espírito Santo e com a União, tem valores pré-determinados; enquanto que os recursos advindos de caixa do tesouro municipal são apenas estimados.

Na maioria das vezes, as pastas precisam fazer um exercício maior para se adequar à realidade do orçamento municipal, tendo em vista que orçaram valores muito altos que não terão previsão de receita para cobertura. Em “tempo de vacas magras, a sangria é bem maior”, disse um dos entrevistados, se referindo aos dois últimos anos em que o comportamento das receitas tanto proveniente do tesouro, que têm sido muito baixas, como de convênios que chegam, mas com atraso.

As respostas nas entrevistas feitas aos gestores, alguns demonstraram que o uso de indicadores tem ajudado no acompanhamento da execução das políticas públicas na cidade. Que a intersectorialidade nas ações podem, inclusive, promover economias consideráveis nas ações. É um novo modelo de gestão que deve ultrapassar as vaidades para pensar no bem-estar de toda a cidade e não de uma parcela sob a tutela de determinado ordenador de despesa. Provavelmente, essa sugestão se deve a forma como é tratado o serviço à população. Se um trabalho dá certo, em tese ele não é um trabalho do município como um todo, mas de uma das “gavetas” desse todo. Dessa forma, se um serviço é reconhecido com um determinado prêmio, por exemplo, este não é para a municipalidade, e sim para determinada secretaria.

#### 4.2 VISÃO FORMAL DO PROCESSO ORÇAMENTÁRIO NA PREFEITURA DE CARIACICA - ES

Todo o procedimento de preparação da pesquisa até a coleta dos dados baseou-se em buscar respostas quanto aos fatores que impactam a utilização do Orçamento como instrumento de controle gerencial na Prefeitura de Cariacica-ES. Nesse sentido foram traçados objetivos com o intuito de responder ao que se buscava.

As categorias desenvolvidas por Frezatti e outros (2011) e Caliman (2014) foram norteadoras da pesquisa. São elas: organização do processo de planejamento, sistemas de informação, comunicação, graus de participação, de realidade, de rigidez e de força do passado, constituição de reservas, cultura de planejamento, feedback, dados do passado, indicadores de desempenho, comportamento disfuncional e por fim, poder e política.

De posse dos dados e dos documentos coletados foi possível identificar os fatores que agem de forma positiva ou negativa impactando o uso de forma efetiva do Orçamento no município. Aos elementos que contribuem de forma positiva,

identificou-se como aqueles que inibem o processo e para os negativos, como os que estimulam o procedimento orçamentário

O quadro a seguir demonstra o caminho que percorre o processo orçamentário no município de Cariacica-ES e a partir destas características começaremos a compreender como acontecem as etapas e os desdobramentos, para após passarmos a destacar cada categoria de análise da peça orçamentária:

Quadro 05: Características do processo de orçamentação de Cariacica - ES

<b>CARACTERÍSTICAS DO PROCESSO DE ORÇAMENTAÇÃO NO MUNICÍPIO DE CARIACICA-ES</b>	
<b>Etapas</b>	a) <b>Elaboração:</b> SEMFI (Gerência de Orçamento, Gerência de Contabilidade), Chefes de NAOF e Ordenadores de Despesa
	b) <b>Estudo e aprovação:</b> SEMFI (Gerência de Orçamento, Secretário de Finanças e Chefe do Executivo)
	c) <b>Execução:</b> Secretarias e/ou equivalentes
	d) <b>Controle:</b> Secretarias e/ou equivalentes e SEMFI (Gerência de Orçamento)
<b>Acompanhamento</b>	SEMFÍ (Gerência de Orçamento), Chefes de NAOF e Ordenadores de despesa
<b>Alterações</b>	Secretarias solicitam e SEMFI (Gerência de Orçamento) efetiva.
<b>Comunicação das "cotas"</b>	Chefe do Executivo a cada ordenador de despesa e SEMFI (Gerência de Orçamento), através de documento a cada secretaria e/ou equivalente.
<b>Desdobramento</b>	Por fonte de recursos e por elemento de despesa

Fonte: Próprio autor baseado em dados da pesquisa, (2016).

O quadro 05 deixa claro o que foi apresentado anteriormente, ou seja, a Secretaria de Finanças está presente em todas as etapas do processo, pois é ela quem toma as primeiras iniciativas, desde a formação aos envolvidos até o acompanhamento efetivo de como está caminhando cada secretaria, freando quando tentam ultrapassar o teto, ou mesmo, a partir de contatos por parte dos gestores, remanejando recursos para atender a determinada ação julgada de suma importância para o município, confirmando a suposição posta antes, onde a SEMFI é a detentora do poder sobre a peça orçamentária municipal..

A gerência de Orçamento exerce papel importante nesse processo, pois é ela quem consolida todas as informações passadas pelas secretarias, no sentido de que para

todas as receitas estimadas apresentadas devem constar com as respectivas despesas programadas para o exercício seguinte. De posse de todas as informações é preparado o projeto de lei que será encaminhado à Câmara de Vereadores para análise e aprovação com as possíveis emendas.

No processo de orçamentação do município a elaboração, estudo e aprovação, execução e controle; em tese tem a participação de todas as secretarias, por conta da desconcentração administrativa que acontece há alguns anos. Mas, na prática o que acontece é o total controle do processo por parte da SEMFI (Gerência de Orçamento), quando é ela quem determina as cotas juntamente com o prefeito; ficando para as pastas apenas a elaboração das ações que poderão ser executadas e o envio das estimativas de receita de convênios celebrados com o município e que serão utilizados especificamente para ações daquela secretaria. Na verdade, resta para os ordenadores de despesa a responsabilização pela execução correta do orçamento cotado pela SEMFI e Chefe do Executivo, acompanhando o plano de trabalho.

Provavelmente, essa realidade se dá pelo fato da grande rotatividade de gestores, deixando uma certa insegurança no processo. Se todas as atitudes públicas devem estar precedidas por uma lei e existem leis que as determinam, resta um comportamento que assegure que tudo será feito da melhor forma possível. Assim, a Gerência de Orçamento chamou para si a responsabilidade, acompanhando de perto todas as secretarias, inclusive ajudando a preparar as ações, quando percebe que existe essa dificuldade.

Os ordenadores de despesa entrevistados tem ciência de suas responsabilidades, reconhecem a relevância da participação no processo, pois são eles quem dão a palavra final quanto ao fechamento do orçamento da pasta, porém, transparece a inexperiência gerencial que implica todas as decisões. Todos os que não tem formação na área de gestão demonstraram que a figura do NAOF é de suma importância. São os que conseguem compreender o processo, que de fato acabam por acompanhar a execução e passar para o ordenador de despesa que determinará o gasto ou não.

Observa-se também, que por conta da LRF, os entes federados precisam dar publicidade a todos os atos, e que alguns deles são os relatórios de gestão e

demonstrações contábeis, a participação de todas as pastas acaba sendo a alimentação para esses relatórios, já que quem os prepara é a SEMFI.

Nessa mesma linha de pensamento, não se observa de forma clara a presença de todas as etapas do orçamento institucionalizadas no município de forma real, provavelmente pelas características peculiares dessa cidade já expostas. No âmbito teórico existe, pois, permeia a responsabilidade fiscal que deve ser atendida.

#### 4.3 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Conforme já mencionado, a análise teve como base as categorias trabalhadas por Frezatti e outros (2011) e Caliman (2014). No quadro abaixo, estão elencadas as categorias que foram observadas neste ensaio:

Quadro 06: Categoria do processo orçamentário no município de Cariacica-ES

Categoria	Fatores	Descrição	Impacto sobre a Institucionalização			
			Prática		Teoria	
			Inibe	Estimula	Inibe	Estimula
Estrutura do Processo Orçamentário	Configuração e Gestão do Processo Orçamentário	Recursos tecnológicos disponibilizados aos gestores.		X		X
		Estruturação e divulgação da agenda do processo orçamentário (planejamento, execução e controle).		X		X
		Gestão do processo orçamentário (planejamento, execução e controle).	X			X
	Definição de Critérios de Planejamento	Seleção de parâmetros para comparação do orçado e realizado.	X			X
	Feedback	Sistemática eficaz de controle do processo de planejamento frente aos resultados esperados.	X			X
	Cenário	Dificuldades na percepção de mudanças e projeções de cenários relacionados à instituição, afetando as definições de premissas (variáveis operacionais).	X		X	
	Indicadores de desempenho	Definição de indicadores que evidenciem relações de causa e efeito das atividades da organização.	X			X
	Definição de Papéis	Definição clara do papel dos gestores envolvidos no processo orçamentário e de suas responsabilidades.	X			X
	Modificações do Ambiente Interno e Externo	Entendimento dos gestores quanto aos ajustes necessários em decorrência de mudanças macroeconômicas (externo) e nas estratégias da organização (interno).		X		X
	Treinamento	Capacitação dos envolvidos no processo em termos de sustentação teórica e prática adequada para apoiar os procedimentos práticos, inclusive para a adequada utilização das ferramentas sistêmicas disponíveis.	X			X

Fonte: Próprio autor baseado em dados da pesquisa, (2016).

No quadro a seguir observa-se a categoria Estrutura do Processo Orçamentário e suas nuances analisadas para melhor entendimento dos fatores que podem inibir a institucionalização do processo de orçamentação do município:

Quadro 07: Categoria da Estrutura do Processo Orçamentário

Categoria	Fatores	Descrição	Impacto sobre a Institucionalização			
			Prática		Teoria	
			Inibe	Estimula	Inibe	Estimula
Estrutura do Processo Orçamentário	Modificações do Ambiente Interno e Externo	Entendimento dos gestores quanto aos ajustes necessários em decorrência de mudanças macroeconômicas (externo) e nas estratégias da organização (interno).	X			X
	Treinamento	Capacitação dos envolvidos no processo em termos de sustentação teórica e prática adequada para apoiar os procedimentos práticos, inclusive para a adequada utilização das ferramentas sistêmicas disponíveis.	X			X

Fonte: Próprio autor baseado em dados da pesquisa, (2016).

Pode-se observar no quadro acima que no geral vários fatores exercem impacto negativo no processo de orçamentação do município. Essa falta de gerenciamento do processo por parte dos gestores deve-se ao fato de que a maioria não participa dos treinamentos realizados pela SEMFI no período de preparação da peça orçamentária. Normalmente indicam nomes para participarem, até por sugestão da gerente de orçamento que deixa a decisão para o gestor quando encaminha o documento solicitando servidores para a formação acerca do orçamento. Como muitos dos gestores não tem formação técnica na área de gestão, causa inseguranças na hora da execução, apesar da consciência da relevância de sua participação nesse processo.

Cabe salientar um fato relevante para essa categoria, que poderia ser acrescentado, que seria a rotatividade de servidores no município. Isso inclusive, implica nos resultados de tantos treinamentos e mesmo assim, os efeitos não serem tão satisfatórios.

No quadro a seguir, desmembrou-se a categoria Sistema de Informação para melhor compreender os impactos para a institucionalização do orçamento;

Quadro 08: Categoria Sistema de Informação

Categoria	Fatores	Descrição	Impacto sobre a Institucionalização			
			Prática		Teoria	
			Inibe	Estimula	Inibe	Estimula
Sistemas de Informação	Disponibilidade de Informação	Geração e fornecimento de informações adequados às demandas das secretarias e/ou equivalentes.		X		X
	Ferramentas de Sistemas	Hardware adequado às necessidades e Softwares integrados, incluindo ferramentas para extração de dados, projeções e simulações (quantitativas e financeiras) e geração de relatórios.		X		X
	Tempestividade da Informação	Fornecimento das informações de forma oportuna (momento adequado).		X		X
	Qualidade da Informação	Informações fidedignas e confiáveis.		X		X

Fonte: Próprio autor baseado em dados da pesquisa, (2016).

Na gestão do processo orçamentário os recursos tecnológicos são disponibilizados para todos os envolvidos. Os sistemas utilizados pelo município são o SMAR Contábil e o TecTrilha que disponibiliza a solicitação das alterações orçamentárias à Gerencia de Orçamento via sistema, anteriormente, era de forma manual. A divulgação da agenda também acontece. Porém, o gerenciamento não é observado em todas as secretarias. Apenas executam e se houver necessidade de fazer algum remanejamento do orçamento, é solicitado, mas não é feito um acompanhamento sistemático do que foi orçado. Essa prática faz com que algumas secretarias não consigam executar todo o orçamento previsto para a pasta. A SEMFI (Gerência de Orçamento) tem essa prática, mesmo porque ela é responsável pelos relatórios fiscais que servirão de parâmetro para a preparação do ano seguinte e divulgação. De fato, as secretarias não se preocupam em utilizar as ferramentas que o sistema oferece, tão somente a emissão do Quadro de Detalhamento de Despesa para saber se há saldo na hora de abertura de um processo licitatório. O acompanhamento é feito dessa forma.

Na categoria a seguir identificou-se fatores que podem impactar a institucionalização, conforme quadro 09 que demonstra os fatores Top Down e Envolvimento e Comprometimento:

Quadro 09: Categoria Grau de Participação no Processo Orçamentário

Categoria	Fatores	Descrição	Impacto sobre a Institucionalização			
			Como é		Como deveria ser	
			Inibe	Estimula	Inibe	Estimula
Grau de Participação no Processo Orçamentário	<i>Top Down</i>	Imposição de metas orçamentárias sem negociação ou discussão prévia.	X		X	
	<b>Envolvimento e Comprometimento</b>	Grau de envolvimento e comprometimento no processo orçamentário.	X			X

Fonte: Próprio autor baseado em dados da pesquisa, (2016).

Apesar de no município existir a distribuição de competências entre as secretarias, acontece a imposição pois os gestores não discutem juntos com a administração central sobre o orçamento, mas a Gerência de Orçamento trabalha as planilhas efetivadas do exercício anterior e juntamente com a Gerência de Contabilidade, Secretário de Finanças e Chefe do Executivo determinam as “cotas” que serão utilizadas por cada pasta. É o prefeito quem comunica a todos os ordenadores de despesa as decisões tomadas, quanto as cotas, bem como no caso de remanejamento de valor de secretarias sem o conhecimento anterior. Um outro fator relatado foi que há casos em que o prefeito sai para atividades fora do município e ao conhecer experiência diferente, chega na cidade e busca implementar, mesmo não tendo sido pensado quando da preparação do orçamento. A secretaria que será responsável por esta ação muitas vezes não tem a dotação e precisa buscar apoio da SEMFI para que se concretize o projeto. É uma situação que não existe como conseguir entre secretarias, pois todas estão com um orçamento bastante enxuto. Então a SEMFI se encarrega de fazer o remanejamento e depois o prefeito comunica a secretaria que ficou sem a dotação. Apesar de tudo percebe-se envolvimento dos ordenadores de despesa, haja vista que, em tese, eles respeitam a atitude da SEMFI, pois tem o aval do chefe do executivo.

Para a categoria Comunicação, houve o desdobramento em quatro itens para melhor entender o processo de institucionalização. São eles: comunicação Top Down, clareza dos objetivos, comunicação entre as secretarias e comunicação das metas e diretrizes, conforme o quadro 10:

Quadro 10: Categoria Comunicação no Processo de Orçamentação

Categoria	Fatores	Descrição	Impacto sobre a Institucionalização			
			Prática		Teoria	
			Inibe	Estimula	Inibe	Estimula
Comunicação	<b>Comunicação Top-Down</b>	Clareza na comunicação de cima para baixo.		X		X
	<b>Clareza dos Objetivos</b>	Clareza na comunicação dos objetivos de curto prazo.	X			X
	<b>Comunicação entre as secretarias e/ou equivalentes</b>	Integração e cooperação.	X			X
	<b>Comunicação das Metas e Diretrizes</b>	Comunicação eficaz das metas e diretrizes estabelecidas.	X			X

Fonte: Próprio autor baseado na pesquisa (2016).

Foi notada a presença do modelo Top-Down, haja vista as decisões ainda centralizadoras, mesmo em uma realidade de descentralização das competências. No entanto, a comunicação é feita de maneira tranquila e positiva, colaborando com o processo. Quanto a clareza dos objetivos, pode-se perceber que a Gerência de Orçamento procura transmitir as etapas de preparação da melhor forma possível, porém, na execução propriamente dita, aos ordenadores de despesa cabe acatar as alterações orçamentárias, em muitas das vezes sem comunicação prévia por parte dos responsáveis por tal alteração. As decisões desse tipo, acontecem quando determinada secretaria precisa de um aporte orçamentário em caso de não haver saldo suficiente em determinada rubrica e não for possível nenhuma alteração. Nessa situação o secretário da pasta procura o secretário de Finanças que buscará nos orçamentos de cada secretaria onde tem valores e faz o remanejamento entre secretarias, sem que em princípio o local de onde sai fique sabendo. Se a pasta de onde foi feita a anulação não faz controle constante da execução orçamentária, ela só tomará ciência quando necessitar fazer a utilização do orçamento e observar que o saldo que tinha no QDD, não existe mais e não foi utilizado por sua pasta.

Nas entrevistas houve diferenças nas afirmações quanto ao assunto. Houve quem dissesse que a Secretaria de Finanças, na pessoa do chefe da pasta, é “parceira”, porquanto quando é procurado, responde de forma solícita, solucionando o problema. Houve também a afirmação de que quem dá a palavra final é o prefeito, autorizando ou não a transferência, a partir de assessoria da Gerência de

Orçamento, que através de suas planilhas demonstra de onde pode tirar, auxiliando na decisão. No geral a concordância é passiva.

A comunicação entre secretarias existe para as ações inter setoriais, porém quando o assunto é orçamento, cada uma puxa para o seu lado uma vez que existem contingenciamentos constantes por causa das baixas receitas municipais.

No quadro 10, discutiremos os fatores Insegurança e Reservas Orçamentárias que também são relevantes dentro da categoria Constituição de Reservas Orçamentárias e que também são fundamentais para a institucionalização do orçamento:

Quadro 11: Categoria Constituição de Reservas Orçamentárias

Categoria	Fator	Descrição	Impacto sobre a Institucionalização			
			Prática		Teoria	
			Inibe	Estimula	Inibe	Estimula
Constituição de Reservas Orçamentárias	Insegurança	Incertezas quanto ao futuro e aos procedimentos de gestão adotados conjuntamente com o orçamento.	X		X	
	Reservas orçamentárias	Constituição de reservas orçamentárias para “manobras de gestão”	X		X	

Fonte: próprio autor baseado na pesquisa, (2016).

O fato de existir uma realidade Top Down no município em relação a distribuição das fatias do orçamento, sem que as secretarias discutam juntas acerca do assunto; e na execução ficarem vulneráveis, visto que as alterações podem acontecer sem o conhecimento dos gestores, causa certo desconforto. A impossibilidade de executar minimamente as ações que foram pensadas por causa dos contingenciamentos no orçamento, também é motivo de insegurança.

Quanto as reservas orçamentárias, as experiências de gestão têm sido de trabalhar com valores extremamente enxutos, devido à queda considerável nas receitas. Isso, de certa forma, têm limitado as ações dos gestores na execução do orçamento. Partindo-se do pressuposto de que o que orçado deve ser o que realmente será executado, evitando gastos desnecessários, salienta-se que todos os gestores se mostraram favoráveis a não constituição de reservas orçamentárias.

A seguir, no quadro 12 será demonstrada a categoria Dados do Passado com dois itens considerados importantes para a institucionalização do orçamento. São eles: Percepção de Oportunidades e Apego a Dados Históricos:

Quadro 12: Categoria Dados do Passado

Categoria	Fatores	Descrição	Impacto sobre a Institucionalização			
			Prática		Teoria	
			Inibe	Estimula	Inibe	Estimula
Dados do Passado	Percepção de Oportunidades	Ausência de percepção de oportunidades, pois o orçamento foca excessivamente dados do passado para a realização de projeções futuras.	X		X	
	Apego a Dados Históricos	Foco no passado para todas projeções de receita.	X		X	

Fonte: próprio autor baseado na pesquisa, (2016).

Em Cariacica, existe uma cultura onde as ações acontecem conforme o que foi executado no ano anterior. Não se percebeu nenhuma crítica por parte dos gestores entrevistados em relação a esta prática. Como os ordenadores de despesa apresentam inexperiência na gestão orçamentária, e em média ficam no posto por um ciclo orçamentário, o que transparece é uma certa acomodação ao que vinha sendo praticado. É a famosa cultura do “sempre foi assim e tem dado certo” que permeia a construção do orçamento municipal. Outra percepção durante a observação não participante foi a figura forte do chefe do executivo com o poder de indicar ação para o município, em detrimento do que já estava planejado. Em nenhuma das entrevistas foi observada a proposição para uma maneira mais atualizada de planejamento das metas a serem executadas.

Ligada a esta realidade está a categoria da cultura do planejamento, que trataremos a seguir, com seus desdobramentos, quais sejam: cultura de planejamento, de rigidez, de controle e impessoalidade, que são de relevância considerável para a instituição do orçamento no município de Cariacica. Dentro desses fatores foram trabalhados alguns itens, dentre eles o conjunto de crenças e valores, dificuldade em lidar com mudanças ambientais e ajustar o orçamento, cultura política para solução dos problemas e cultura do controle de metas, conforme detalhados no quadro 13 a seguir:

### Categoria 13: Categoria Cultura do Planejamento

Categoria	Fatores	Descrição	Impacto sobre a Institucionalização			
			Prática		Teoria	
			Inibe	Estimula	Inibe	Estimula
Cultura de Planejamento	Cultura do planejamento orçamentário	Conjunto de crenças e valores.	X			X
	Cultura de rigidez	Dificuldade em lidar com mudanças ambientais e ajustar o orçamento.	X		X	
	Impessoalidade	Cultura política para a solução de questões relacionadas ao processo orçamentário.	X		X	
	Cultura do controle	Cultura do controle das metas.	X			X

Fonte: próprio autor baseado na pesquisa, (2016).

O fato de no município não haver a cultura de busca de novas práticas gerenciais no que tange a peça orçamentária, esses valores não foram percebidos durante as conversas com os chefes das pastas.

Com a prática da continuidade do que estava sendo executado, sem novidades na gestão, o que se observa é uma rigidez quanto às mudanças. Na verdade, os ajustes no orçamento são constantes e quanto a isso não se percebe dificuldades na atuação. Muito pelo contrário, essa constância nas alterações demonstra que a preparação não foi fidedigna às demandas do município ou que os fatores poder e política falaram mais alto durante a execução orçamentária.

Outra circunstância relevante é a forma como são tratadas as mudanças no orçamento. Sempre que há a necessidade de um determinado valor que não se tem como remanejar no QDD da pasta, normalmente a secretaria busca a “ajuda” do secretário de Finanças que sempre se mostra “solícito” quanto as necessidades dos secretários. É ele que, com o auxílio da gerente de orçamento, busca no orçamento do município onde pode ser feito o remanejamento e faz a alteração entre secretarias. Em princípio, os entrevistados fizeram essa afirmativa. No entanto ao entrevistar o secretário de finanças, não houve confirmação disso. Em sua fala, disse que é o prefeito quem dá a palavra final e o Comitê Econômico, Orçamentário e Financeiro -CECOF, quando o assunto é a autorização de despesas do município. Na realidade a função do CECOF é analisar e aprovar ou não despesas que estão na fase da execução do orçamento, o que quer dizer que em tese estariam

previstas no orçamento da pasta que requer a aquisição do bem ou serviço, desde que haja previsão no plano de trabalho da secretaria requisitante.

O controle orçamentário do município é feito pela Gerência de Orçamento que acompanha diariamente a execução e cada secretaria, haja vista que é essa gerência que emite as notas de reserva e controla as alterações do orçamento de cada pasta. Esse controle colabora para um maior conhecimento da execução e ajuda na construção e relatórios gerenciais para o município.

Na categoria Grau de Realidade, será discutida no quando abaixo, a forma como a despesa é fixada:

#### Categoria 14: Categoria Grau de Realidade

Categoria	Fatores	Descrição	Impacto sobre a Institucionalização			
			Prática		Teoria	
			Inibe	Estimula	Inibe	Estimula
Grau de Realidade das Metas	Metas percebidas como inconsistentes	A despesa fixada não condiz com a realidade.	X		X	

Fonte: próprio autor baseado na pesquisa, (2016).

Como já dito anteriormente, a gerência de orçamento ao preparar a peça orçamentária retira do bolo total os recursos que serão destinados à Câmara de Vereadores, percentuais legais para saúde e educação, dentre outros e do que fica é feita a partilha conforme execução do ano anterior. Assim, se uma secretaria solicitou X, foi disponibilizado  $2/3x$ , isso significa uma queda considerável no que foi solicitado. Mas, se ela não conseguiu executar nem esse percentual no ano anterior, no ano seguinte sua parcela será ainda menor do que foi disponibilizado anteriormente. Vale ressaltar que muitas das vezes a culpa da execução baixa passam pela burocracia do processo licitatório e pelo engessamento e demora no processo de pagamento. Outras vezes é ingerência por parte dos responsáveis pela execução. Na prática, o que acontece já há alguns anos é a disponibilização de uma cota bem aquém do que a secretaria necessita para executar de forma viável as suas ações. Além do risco de ficar sem parte do orçamento durante a execução por conta dos remanejamentos aleatórios entre secretarias, a cargo da SEMFI e as emendas parlamentares que normalmente retiram outra parcela do que foi “planejado”.

Todas as categorias estudadas acima demonstram as fragilidades do município de Cariacica - ES quanto a utilização do Orçamento como instrumento de controle gerencial e sugerem uma outra prática no que tange a gestão, haja vista que a realidade atual da municipalidade ainda está aquém de uma gestão mais atualizada, levando em consideração as novas reivindicações e demandas do mercado.

Considerando o aspecto da homogeneidade defendido por Dimaggio e Power (2005) e as assertivas de Frezatti e outros (2011), no sentido de que não existe uma fórmula pronta e que cada entidade deve ir buscando as melhores ações para que o orçamento seja implementado, pode-se se dizer que o município de Cariacica deve procurar aprimorar essa importante ferramenta de gerenciamento das ações e juntamente as demais construir uma nova realidade.

Vários fatores precisam ser considerados em uma institucionalização de procedimentos no setor público, dentre eles destaca-se as limitações impostas pela legalidade dos feitos e os prazos que implicam toda aquisição, seja de bens ou de serviços. São particularidades que precisam ser estudadas em conjunto com outros municípios, para juntos se ter uma alternativa viável e capaz de responder aos desafios postos.

Cabe salientar que a práxis municipal quanto ao orçamento ainda se encontra dissociado, como em “gavetas” (FREZATTI et al., 2011). Isso, impossibilita caminhos mais avançados. O primeiro passo é reconhecer-se onde está e a partir desse ponto planejar as próximas ações.



## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Com a evolução dos modelos de gestão, e a partir dos conceitos da contabilidade e suas ramificações (PADOVEZE, 2012), a corrida por informações mais fidedignas nas empresas forçou a prática de uma contabilidade de melhores resultados, pois todo o cenário político-econômico, as crises, as questões políticas e ambientais, assim como as evoluções tecnológicas interferem simultaneamente em todo o mundo atingindo tanto as empresas quanto aos países e fazendo com que o mercado seja sempre mais exigente. Todo esse cenário competitivo necessita de gerentes que tenham acesso a informações com qualidade para uma melhor tomada de decisão (MEGLIORINI; RODRIGUES; PEREIRA (2011).

### 5.1 OS ACHADOS DA PESQUISA

As teorias estudadas apresentaram que ao longo da história do Brasil, existiram três jeitos diferentes de administrar: i) administração patrimonialista (não visa o interesse público); ii) administração pública burocrática (muda o foco patrimonialista, burocratizando o serviço público, levando a uma profissionalização); iii) administração pública gerencial, conhecida como a nova gestão pública (BRESSER-PEREIRA, 2000).

No Brasil, começa de forma efetiva uma mudança gerencial, a partir de 1995, advindas de experiências externas e levaram em consideração três importantes aspectos que caracterizaram as modificações propostas: **institucional**, pois implica diretamente na alteração das instituições; **cultural**, haja vista o modo patrimonialista e burocrático de governar; e **gestão**, identificada como a nova forma de administrar a coisa pública (BRESSER-PEREIRA, 2000).

A forma dissociada de administrar a coisa pública distanciando a administração pública do âmbito social, deixa uma dicotomia na forma de pensar a gestão do estado focando o técnico em detrimento do sociopolítico. O ideal seria uma maior aproximação da nova forma de gestão com a ciência política, para que assim se tenha uma experiência mais próxima do necessário (PAULA, 2005).

Diante da teoria apresentada, observa-se que a gestão pública praticada atualmente ainda mescla a burocracia e a gestão para resultados, haja vista uma cultura bastante arraigada no passado.

Dentro do arcabouço teórico da contabilidade gerencial encontra-se o orçamento. Este existe há bastante tempo e tem característica principal o controle na administração pública (CARNEIRO; MATIAS, 2011).

Algumas situações desafiam o desempenho do gestor público, dentre elas destacam-se a aversão às mudanças (incertezas e instabilidades); limitações que o cumprimento da lei impõe; a necessidade de se colocar em prática valores éticos (comportamento ético); a pro atividade dos servidores e agentes públicos; as demandas da sociedade; a qualidade do serviço público; a política de recursos humanos e a própria incompetência gerencial, que em muitos casos acabam por derrubar toda uma construção feita (PEREIRA; SILVA, 2011; SILVA; MELLO, 2013).

Dentro do planejamento estratégico, o orçamento tem funções específicas: i) informa a tática nos diversos níveis gerenciais, identificando os centros de responsabilidades; ii) organiza as diversas tarefas de forma a evitar que elas sejam duplicadas; iii) determina responsabilidade, além de balizar os gastos e informar o comportamento que se espera; iv) auxilia na verificação de forma que o que foi projetado esteja de acordo com o que foi planejado, possibilitando uma avaliação tanto dos gestores, quanto da empresa (SARDINHA, 2008). Ele força o gestor a planejar e a ter uma visão de longo prazo (GARRISON; NOREEN; BREWER, 2013); proporciona mecanismos para controle e avaliação de desempenho e enriquece a informação e a organização (HANSEN; MOWEN, 2003; GARRISON; NOREEN e BREWER, 2013), além de colaborar com o administrador para que o empenho atenda as finalidades da organização como um todo (HORNGREN; SUNDEN; STRATTON, 2004)

O orçamento existe no setor público para evitar ações desgovernadas e intempestivas de gestores que tomam atitudes sem planejamento, surpreendendo os cidadãos. Isso por si só já seria uma grande justificativa para que o setor público o utilize como ferramenta gerencial (PIRES; MOTTA, 2006). Além de minimizar as disparidades entre as regiões, fundamentando a preocupação que o gestor público deve ter em relação ao bem-estar comum (BRASIL, 1988)

Diante do exposto, observa-se que essa nova forma de gerir a coisa pública está mais ligada a uma inovação no trato com o orçamento público, fazendo com que ultrapasse a função de controle dos gastos para um âmbito gerencial, onde possa colaborar na gestão pública como um todo. Nesse sentido, a Teoria Institucional colabora para que as institucionalizações de novos modelos sejam praticadas, de forma que se possa analisar os aspectos orçamentários de uma entidade de direito público municipal, destacando os de maior relevância, para um maior entendimento de como funciona todas as etapas, bem como, quais características específicas se fazem presentes.

O eixo balizador desta pesquisa foi o Controle Gerencial, no que tange o emprego do orçamento numa instituição pública e buscou identificar, descrever e analisar os fatores que impactam a utilização do orçamento como instrumento de controle gerencial da Prefeitura de Cariacica-ES. A partir disso, foram traçados os objetivos específicos que procuraram descrever e analisar como se desenvolve o processo orçamentário no plano teórico e real, na Instituição pesquisada; identificar e analisar os fatores que impactam a utilização do Orçamento como instrumento de controle gerencial na instituição pesquisada, conforme modelos de Caliman (2014) e Frezatti e outros, (2011).

Quanto ao tipo metodológico, esta pesquisa caracterizou-se como estudo de caso e classificou-se como aplicada (GIL, 2010). Quanto ao objetivo a análise identificou-se como descritiva e bibliográfica (GIL, 2010; ANDRADE, 2010). Por se tratar de um estudo de caso, a coleta de dados aconteceu por meio de entrevistas e observação não participante (MARCONI; LAKATOS, 2010; 2015); e análise documental (MARCONI; LAKATOS, 2015). A questão problema enquadrou-se como qualitativa, (MARCONI; LAKATOS, 2015).

Com a definição do problema da pesquisa e dos objetivos, a coleta dos dados se deu através de perguntas semiestruturadas a serem direcionadas, de forma específica para cada grupo, através de entrevista não participante, em princípio ao técnico responsável pela elaboração do orçamento no município (Teórico formal), e em seguida, aos ordenadores de despesa de cada secretaria municipal (Real). Após essa etapa, foi possível traçar o perfil do objeto analisado e responder à questão pesquisa, no que tange aos impactos gerados pelo procedimento de orçamentação,

como ferramenta de gestão, no município de Cariacica-ES, conforme modelos de Caliman, (2014) e Frezatti e outros, (2011).

Após sondagem anterior dos responsáveis por cada secretaria e do responsável técnico pela preparação do processo orçamental no município, acerca da possibilidade de oferecer informações sobre a gestão da peça orçamentária em sua secretaria, foi feita a pesquisa. De uma população total de 14 (quatorze) pessoas entre técnico e ordenadores de despesa, foram feitas as entrevistas a um técnico do orçamento e a doze gestores de pastas específicas e gabinete do prefeito. Assim, de uma população total entre técnico e secretários, foram entrevistadas 13 (treze) pessoas, haja vista a não relevância de parte da equipe de técnicos, julgada pela autora da pesquisa.

A partir das discussões teóricas e da coleta de dados foi observado que no município de Cariacica-ES existem vários fatores inibidores que dificultam uma melhor utilização da ferramenta de gestão do orçamento. Esses fatores analisados se basearam nas diversas categorias indicadas por Frezatti e outros (2011) e Caliman (2014).

Dentre os fatores analisados, percebeu-se a prática de elementos consideráveis e que se não forem levados em consideração pelos gestores que fazem a gestão dessa ferramenta, pode ser dificultada a institucionalização do orçamento no município de Cariacica-ES, corroborando com Frezatti e outros (2010). Dentro das categorias existentes na estrutura do processo orçamentário identificou-se como inibidores do processo de orçamentação no município de Cariacica - ES, o gerenciamento do processo, seleção de parâmetros para comparar o orçado com o realizado; o controle do planejamento, definição de indicadores, capacitação dos envolvidos, envolvimento no processo de orçamento, clareza na comunicação dos objetivos, integração e cooperação entre os envolvidos, insegurança em relação ao futuro, constituição de reservas para manobras, foco no passado para todas as projeções de receitas, conjunto de valores e crenças, dificuldade em lidar com mudanças, impessoalidade no trato com o processo orçamentário, controle de metas.

No quadro 15, será demonstrada a visão geral que foi constatada durante a pesquisa:

Quadro 15: Visão geral constatada na pesquisa

<b>Categoria</b>	<b>Fatores</b>	<b>Constatação</b>
Estrutura do processo orçamentário	Estruturação e divulgação do processo	Procedimento centralizado na SEMFI/Chefe Executivo As informações passadas se limitam a forma de elaboração
	Gestão do processo orçamentário	A SEMFI (Gerência de Orçamento) centraliza as informações e dá o suporte às secretarias  As secretarias apenas acompanham a execução, sem muito controle. Este é exercido pela SEMFI.
	Feedback	Cada secretaria tem sua forma de avaliar o desempenho, mas com relação as ações afins, quanto ao orçamento ainda não existe uma ação conjunta.
	Treinamento	O treinamento é feito apenas para ensinar a elaborar a peça orçamentária aos indicados pelos ordenadores de despesa. A rotatividade de servidores impossibilita um trabalho contínuo.
	Cenário	Não foi observada a cultura de um planejamento. São repetidas ações do ano anterior.
Participação	Top Down	As cotas são determinadas e impostas às secretarias
Comunicação	Clareza dos Objetivos	Os objetivos são claros dentro as limitações.
	Integração e Cooperação entre as secretarias	Entre todos os secretários não foi constatada cooperação, pois cada um pensa na sua secretaria.
	Comunicação das Cotas	Limita-se a comunicação para cada secretaria o percentual que cada uma terá para o ano seguinte.
Reserva Orçamentária	Insegurança	Não se confia muito nas sugestões de valores para as rubricas orçamentárias, visto que não se tem clareza da forma como será repartido o orçamento municipal.
	Reservas orçamentárias	o fato de o município estar em contingenciamento, não há a práxis de reservas orçamentárias.
Dados do Passado	Percepção de Oportunidades	O engessamento em relação as normatizações limitam esta percepção.
	Apego a dados anteriores	Acomodação ao que já vinha sendo praticado.
		Inexperiência na área de gestão econômico-financeira por parte de vários gestores.
		Não se tem receita, necessário fazer pelo menos o básico
Cultura	Impessoalidade	Em época de contingenciamentos consideráveis, as relações de poder e política aumentam para além do que já se praticava.
Grau de Realidade das cotas	Cotas percebidas como inconsistentes	Todos os gestores sinalaram para uma quantia bem abaixo dos que se precisa na pasta

Fonte: Dados da pesquisa, (2016).

Além dos fatores elencados no quadro 15, chamou a atenção a rotatividade dos gestores, haja vista a discricionariedade dos cargos por serem cargos comissionados e não de carreira do município, demonstrando que em média um ordenador de despesa e responsáveis pela elaboração nas secretarias desempenhou a função por 1,9 anos. Alguns sequer participaram durante um ciclo orçamentário. Essa realidade prejudica de forma direta a institucionalização do processo de orçamentação do município, pois se não tem continuidade, também não se consegue fazer um bom planejamento. Assim, diante dos fatos, uma política de recursos humanos não articulada, também influencia nos processos administrativos que precisam ser contínuos, para que os resultados sejam obtidos.

## 5.2 PESQUISAS FUTURAS

A pesquisa contribuiu para que fossem identificadas as limitações dos gestores municipais quanto a implementação de uma gestão mais atualizada, como também a relevância de sua participação no processo. Um ambiente desafiador pelas grandes demandas apresentadas, que dificultam de certa forma, a tomada de decisão baseada na peça orçamentária.

As análises também demonstraram que existe uma cultura arraigada no município, com relação ao apego ao passado, ao uso do poder e da política para se conseguir resolver as situações relativas ao orçamento. Constatou-se ainda, a não institucionalização de todas as etapas do orçamento, contribuindo para inibir a cultura orçamentária do município por vários motivos, dentre eles, a obrigatoriedade em cumprir as leis e o engessamento nos procedimentos licitatórios.

Importante salientar que novas pesquisas podem ser feitas em outras prefeituras para se perceber se há repetição nos resultados ou se o que acontece são experiências isoladas, levando em consideração os fatores que foram considerados inibidores do processo de implantação do orçamento em Cariacica-ES, ou seja, quais os impactos diretos da discricionariedade dos cargos de gestão para a construção da peça orçamentária? Qual a relação entre as atitudes de poder e política, durante a execução do orçamento municipal? Em que a sociopolítica pode influenciar nas etapas do orçamento municipal? Como fazer com que o centralismo nas decisões se voltem positivamente no processo orçamentário?

### 5.3 LIMITAÇÕES DA PESQUISA

Vários estudos trouxeram as limitações na implantação do orçamento como ferramenta importante de gestão tanto na administração pública quanto privada. Na administração pública essa limitação tem relevância, haja vista diversos elementos que contribuem para isto (FREZATTI et al, 2011; JUNQUEIRA et al, 2015). Dessa forma, este trabalho teve o objetivo de auxiliar os gestores da entidade pública pesquisada na prática do orçamento como instrumento de gestão levando a um melhor desempenho do serviço prestado à sociedade. Isso pelo fato de que, ao se conhecer melhor o mecanismo utilizado a instituição poderá buscar o melhor caminho, minimizando assim, os efeitos que limitam a efetiva utilização do controle gerencial (CALIMAN, 2014).

Para a comunidade acadêmica, este estudo se torna relevante ao trazer a possibilidade de maior conhecimento acerca da prática gerencial de uma entidade pública municipal no que tange ao método gerencial praticado, quanto a forma como é desenvolvido, executado, controlado e acompanhado o orçamento. Assim como, as possíveis futuras pesquisas, que poderão avançar sobre as alternativas concretas que resultarão desta análise.

Esta pesquisa é relevante, por proporcionar um maior conhecimento de ferramentas de gestão de uma entidade de direito público municipal. Uma limitação do estudo que pode ser considerada é o fato de a pesquisadora ser servidora do município e se relacionar com todos os gestores de forma indireta. Dessa forma, as conversas puderam ser tranquilas, mas não indicam uma total fidelidade aos fatos questionados, mesmo porque a inexperiência na gestão pode ter dificultado o entendimento.

Salienta-se que os resultados desta análise são relevantes para a academia, por se tratar de um estudo sem muitos precedentes na literatura acadêmica. O que se observou foram dados generalizados ligados a Contabilidade Gerencial, mas sem aprofundar diretamente acerca dos impactos relacionados ao orçamento como ferramenta de gestão em um município. Todos os elementos analisados serviram para melhor aprofundamento da teoria contábil, no viés gerencial e institucional



## REFERÊNCIAS

- ABREU, W. M.; GUIMARÃES, D. R.. **Gestão do Orçamento Público**. Brasília: ENAP, 2014. 84 p. Disponível em: <http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:AA-bFfCNiQkJ:repositorio.enap.gov.br/handle/1/2207+&cd=2&hl=pt-BR&ct=clnk&gl=br> Acesso em: 03 mar. 2016.
- AGUIAR, A. et al. Fatores determinantes no processo de institucionalização de uma metodologia de programação de orçamento implementada em uma unidade do SESC São Paulo. In: CONGRESSO USP – CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 5., 2005, São Paulo. **Anais...** São Paulo: [s.n.], 2005. Disponível em: <<http://www.congressosp.fipecafi.org/web/artigos52005/169.pdf>> Acesso em: 28 fev. 2016.
- ALVES, J. M. A.. **O Orçamento como Limitação do Controle de Gestão**. Escola Superior de Tecnologia e de Gestão Instituto Politécnico de Bragança. 2007. Disponível em: <<https://bibliotecadigital.ipb.pt/bitstream/10198/1884/1/O%20Or%C3%A7amento%20como%20Limita%C3%A7%C3%A3o%20do%20Controlo%20de%20Gest%C3%A3o.pdf>> Acesso em 15 de mar. 2016.
- ANDRADE, M. M. **Introdução à metodologia do trabalho científico**: elaboração de trabalhos na graduação. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- ATKINSON, A. A. et al. Contabilidade Gerencial. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2011.
- AUDY, J. H. K.; BURIOL, K. **Isomorfismo institucional explica muita coisa**. Disponível em: <<https://jorgekotickaudy.wordpress.com/2013/07/09/isomorfismo-institucional-explica-muita-coisa/#comments>> Acesso em: 13 mar. 2016.
- BARBOSA, A. P.; TARDIVO, C. R.; BARBOSA, E. Mecanismos de Controle da Gestão do SUS à Luz da Lei Complementar Nº 141, de 2012. **Administração Pública e Gestão Social**, v. 8, n. 1. p. 66-74, jan. /mar. 2016. Disponível em: <<http://www.apgs.ufv.br/index.php/apgs/article/view/910#.V001wPkrLIU>> Acesso em 12 mar. 2016.
- BARRETO, D.; GRAEFF, F.. **Auditoria: teoria e exercícios comentados**. 3. ed. São Paulo: Método, 2014.
- BEZERRA FILHO, J. E. **Contabilidade Pública**: teoria, técnica de elaboração de balanços e 300 questões. 2. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2006.
- BIN, D.; CASTOR, B.V.J. Racionalidade e Política no Processo Decisório: estudo sobre orçamento em uma organização estatal. **Revista de Administração Contemporânea**, v. 11, n. 3, p. 35-56, jul./set. 2007. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/rac/v11n3/a03v11n3.pdf>> Acesso em 14 mar. 2016.

BORINELLI, M. L.; PIMENTEL, R. C.. **Curso de contabilidade para gestores, analistas e outros profissionais**: de acordo com pronunciamento do CPC, alterações da Lei nº 11.941/2009, alterações da Lei nº 11.638/2007. São Paulo: Atlas, 2010.

BORNIA, A. C.; LUNKES, R. J. **Uma Contribuição à Melhoria do Processo Orçamentário**. *Contab. Vista & Rev.*, v. 18, n. 4, p. 37-59, out./ dez. 2007.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. 35. ed. Brasília: Câmara dos Deputados, Edições Câmara, 2012. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/ConstituicaoCompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/ConstituicaoCompilado.htm)> Acesso em: 02 mar. 2016

\_\_\_\_\_. **DECRETO-LEI 200, DE 25 DE FEVEREIRO DE 1967**. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa. Diário Oficial da União. Brasília. 27 fev. 1967. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/Del0200.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del0200.htm)> Acesso em: 23 mar. 2016.

\_\_\_\_\_. **LEI Nº 4.320, DE 17 DE MARÇO DE 1964**. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Diário Oficial da União. Brasília, 04 mai. 1964. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L4320.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320.htm)> Acesso em: 01 mar. 2016.

\_\_\_\_\_. **LEI COMPLEMENTAR Nº 101, DE 4 DE MAIO DE 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Diário Oficial da União. Brasília, 04 mai. 2000. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm)> Acesso em: 01 mar. 2016.

\_\_\_\_\_. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. Secretaria de Orçamento Federal. **Manual técnico de orçamento MTO**. Edição 2016. Brasília, 2015. Disponível em <[http://www.orcamentofederal.gov.br/informacoes-orcamentarias/manual-tecnico/mto\\_2016\\_1aeducacao-200515.pdf](http://www.orcamentofederal.gov.br/informacoes-orcamentarias/manual-tecnico/mto_2016_1aeducacao-200515.pdf)> Acesso em: 18 mar. 2016.

\_\_\_\_\_. Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística – IBGE. Diretoria de Pesquisas. Coordenação de População e Indicadores Sociais. **Estimativas da população residente nos municípios brasileiros com data de referência em 1º de julho de 2015**. Disponível em: <[ftp://ftp.ibge.gov.br/Estimativas\\_de\\_Populacao/Estimativas\\_2015/estimativa\\_dou\\_2015\\_20150915.pdf](ftp://ftp.ibge.gov.br/Estimativas_de_Populacao/Estimativas_2015/estimativa_dou_2015_20150915.pdf)> Acesso em: 18. mar. 2016.

BRESSER-PEREIRA, L. C.. **A reforma gerencial do Estado de 1995**. RAP Rio de Janeiro v. 34, n. 4, p. 7-26, jul. /ago. 2000.

CALIMAN, D. R. **Fatores que inibem a institucionalização do orçamento como ferramenta de controle gerencial em uma IFES**. (Mestrado em Administração. Centro de Ciências Jurídicas e econômicas. Universidade Federal do Espírito Santo

Espírito Santo. 2014. Disponível em:  
<http://repositorio.ufes.br/bitstream/10/1179/1/Dissertacao.Douglas%20Roriz.texto.pdf>  
Acesso em: 10 mar. 2016.

CARIACICA. **Secretarias**. 2015. Disponível em: <<http://www.cariacica.es.gov.br/#>>  
Acesso em: 12. Abr. 2016.

\_\_\_\_\_. **Diário Oficial**. 2016. Disponível em: <<http://www.cariacica.es.gov.br/wp-content/uploads//2016/04/DIARIO-OFICIAL-MUNICIPAL-14-04-2016assinado-THRA-1630.pdf>> Acesso em 28 abr. 2016

\_\_\_\_\_. **LEI Nº 4767 DE 21 DE JANEIRO DE 2010**. Dispõe sobre a desconcentração administrativa do poder executivo municipal de Cariacica e dá outras providências. Legislação online. Cariacica. 21 jan. 2010. Disponível em: <<http://www.legislacaoonline.com.br/cariacica/images/leis/html/L47672010.html>> Acesso em: 22 abr. 2016.

CARNEIRO, M.; MATIAS, A. B. **Orçamento Empresarial: Teoria, prática e novas técnicas**. São Paulo: Atlas, 2011.

CASTRO, D. P.; GARCIA L. M. **Contabilidade pública no Governo Federal: guia para reformulação do ensino e implantação da lógica do SIAFI nos governos municipais e estaduais com utilização do excel**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

CAVALCANTE, P. L. Orçamento por Desempenho: uma análise qualitativa comparada dos modelos de avaliação dos programas governamentais no Brasil e nos Estados Unidos. **Revista de Gestão USP**, São Paulo, v. 17, n. 1, p. 13-25, janeiro-março 2010.

CHEN, Q. Cooperation in the budgeting process. *Journal of Accounting Research*, v. 41, n. 5, p.775-796, December 2003.

COSTA, R. A. T.; SOUZA, M. V. P. A Percepção Holística da Administração Gerencial no Serviço Público. **Revista de Administração Geral**. v.1, n.2, p.138-153. 2015. Disponível em: <<https://periodicos.unifap.br/index.php/administracao/article/download/2111/pdf>> Acesso em: 13 mar. 2016.

COVALESKI, M.A.; et al. **Budgeting research: three theoretical perspectives and criteria for selective integration**. *Journal of Management Accounting Research*, v.15, p.3-49, 2003.

CUNHA, P. R., BEUREN, I. M., GUERREIRO, R. Fatores Preditivos à Desinstitucionalização de Hábitos e Rotinas na Controladoria: um estudo de Caso. **Contabilidade, Gestão e Governança**, Brasília, v. 17, n. 2, p. 60 – 77, maio./ago. 2014. Disponível em: <<https://cgg-amg.unb.br/index.php/contabil/article/view/630>> Acesso em: 15 mar. 2016.

DANTAS, F. C. et al. O orçamento público como ferramenta efetiva para a gestão e controle financeiro da administração pública: uma análise da percepção dos

gestores municipais da microrregião de Sousa/PB. **Revista evidenciação contábil & finanças**. João Pessoa, v. 2, n. 1, p. 91-104, jan. /abr. 2014. Disponível em: <<http://periodicos.ufpb.br/ojs/index.php/recfin/article/view/18006/10577>> Acesso em: 13 mar. 2016.

DAVILA, A.; WOUTERS, M. Managing budget emphasis through the explicit design of conditional budgetary slack. **Accounting, Organization and Society**. v.30, p.587-608, 2005.

DIMAGGIO, P. J.; POWELL, W. W. The iron cage revisited: institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. **American Sociological Review**, v. 48, p. 147-160, 1983.

DIMAGGIO, P. J.; POWELL, W. W. A jaula de ferro revisitada: Isomorfismo institucional e racionalidade coletiva nos campos. **Revista de Administração de empresas – RAE**. vol. 45. n. 2. abr./jun. 2005. Disponível em: [http://rae.fgv.br/sites/rae.fgv.br/files/gaiola-ferro-revisitada-isomorfismo-institucional-racionalidade-coletiva-nos-campos-organizacionais\\_0.pdf](http://rae.fgv.br/sites/rae.fgv.br/files/gaiola-ferro-revisitada-isomorfismo-institucional-racionalidade-coletiva-nos-campos-organizacionais_0.pdf) Acesso em: 15 mar. 2016.

DUARTE, D. V.; TAVARES, B. Institucionalismo e Determinações Governamentais: Evidências de Isomorfismo em Empresas de Base Tecnológica. ENCONTRO DE ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA E GOVERNO – ENAPG. **Anais...** Salvador: 18 – 20. nov. 2012. Disponível em: <[http://www.anpad.org.br/diversos/trabalhos/EnAPG/enapg\\_2012/2012\\_EnAPG211.pdf](http://www.anpad.org.br/diversos/trabalhos/EnAPG/enapg_2012/2012_EnAPG211.pdf)> Acesso em: 13 mar. 2016.

ENCONTRACARIACICA. 2014. Disponível em: <<http://www.encontracariacica.com.br/cariacica/>> Acesso em: 02 abr. 2016.

ESPÍRITO SANTO. INCAPER. **Programa de assistência técnica e extensão rural proater 2011 – 2013**. Disponível em <[http://www.incaper.es.gov.br/proater/municipios/Centro\\_cerrano/Cariacica.pdf](http://www.incaper.es.gov.br/proater/municipios/Centro_cerrano/Cariacica.pdf)> Acesso em: 27 mar. 2016.

FAURÉ, B., ROULEAU, L. **The strategic competence of accountants and middle managers in budget making**. *Accounting, Organizations and Society*, v.36, p. 167–182, 2011. Disponível em: <[https://www.researchgate.net/profile/Linda\\_Rouleau/publication/227411467\\_The\\_strategic\\_competence\\_of\\_accountants\\_and\\_middle\\_managers\\_in\\_budget\\_making/links/0912f503bca004bd0e000000.pdf/download?version=vs](https://www.researchgate.net/profile/Linda_Rouleau/publication/227411467_The_strategic_competence_of_accountants_and_middle_managers_in_budget_making/links/0912f503bca004bd0e000000.pdf/download?version=vs)> Acesso em: 23 mar. 2016.

FERREIRA, D. C. et al. Avaliação do Sistema de Informações Gerenciais da Assembleia Legislativa do Amazonas. **Contabilidade, Gestão e Governança**. Brasília. v. 18 · n. 2 · p. 45-68 · maio/ago. 2015. Disponível em: <<https://cgg-amg.unb.br/index.php/contabil/article/view/737>> Acesso em: 13 mar. 2016.

FISHER, J., FREDERICKSON, J. R., PEFFER, S. A. The effect of information asymmetry on negotiated budgets: an empirical investigation. **Accounting, Organizations and Society**. v. 27, p. 27–43, jan./mar. 2002.

FREZATTI, F. **Orçamento empresarial: planejamento e controle gerencial**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

FREZATTI, F. et al. Críticas ao orçamento: problemas com o artefato ou a não utilização de uma abordagem abrangente de análise? **ASAA - Advances in Scientific and Applied Accounting**. v.3, n.2, p.190-216, 2010. Disponível em: <<http://www.atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-06/index.php/ASAA/article/viewFile/1764/1642>> Acesso em: 02 mar. 2016.

FREZATTI, F., et al. Processo orçamentário: uma aplicação da análise substantiva com utilização da grounded theory. **Organ. Soc.** vol.18 no.58 Salvador jul./set. 2011. Disponível em: <<http://www.spell.org.br/documentos/ver/518/processo-orcamentario-uma-aplicacao-da-analise-substantiva-com-utilizacao-da-grounded-theory>> Acesso em: 04 mar. 2016.

GARRISON, R. H.; NOREEN, E. W. **Managerial Accounting**. New York: McGraw-Hill, 2000.

GARRISON, R. H.; NOREEN, E. W.; BREWER, P. C. Contabilidade Gerencial. Trad.: Christiane de Brito; Revisão técnica: Luciane Reginato. 14. ed. Porto Alegre: AMGH, 2013.

GLAUTIER, M.W.; UNDERDOWN, B. **Accounting theory and practice**. London: Pitman, 1986.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

GODOY, A. M. G.; SOUZA, G. M. Descentralização e os conselhos municipais. **Revista Estudos do CEPE**. Santa Cruz do Sul. n. 33, p.157-179, jan. /jun. 2011. Disponível em: <<https://online.unisc.br/seer/index.php/cepe/article/view/1738/1406>> Acesso em: 01 mar. 2016.

GOMES, A. P. O. O novo paradigma jurídico-contábil aplicado ao setor público no Brasil. **RJLB**. 2. ed. nº 2, p. 125-153. 2016.

GONTIJO, V. **Instrumentos de planejamento e orçamento**. [20--]. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/orcamentobrasil/cidadao/entenda/cursopo/planejamento.html>>. Acesso em 24. mar. 2016.

GUERREIRO, R. et al. Fatores determinantes do processo de institucionalização de uma mudança na programação orçamentária: uma pesquisa-ação em uma organização brasileira. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**. v.10, n.1, 2005, p.59-76. Disponível em: <<http://www.atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-/index.php/UERJ/article/viewFile/679/675>> Acesso em: 23 mar. 2016.

GUERREIRO, R.; PEREIRA, C. A.; REZENDE, A. J. Em Busca do Entendimento da Formação dos Hábitos e das Rotinas da Contabilidade Gerencial - Um Estudo de Caso. **RAM. Revista de Administração Mackenzie**. São Paulo, v. 7, n. 2, p. 78-

101, 2006. Disponível em: <<http://www.spell.org.br/documentos/ver/11280/em-busca-do-entendimento-da-formacao-dos-habitos-e-das-rotinas-da-contabilidade-gerencial--um-estudo-de-caso>> Acesso em: 14 mar. 2016.

HANSEN, D. R.; MOWEN, M. M. **Gestão de Custos: contabilidade e controle**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2003.

HORNGREN, C. T.; SUNDEN, G. L.; STRATTON, W. **Contabilidade Gerencial**. 12. ed. São Paulo: Prentice Hall. 2004.

JUNQUEIRA, E. R.. **Perfil do sistema de controle gerencial sob a perspectiva da teoria da contingência**. 2010. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade: Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade. Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-10052010-143511/pt-br.php>> Acesso em: 13 mar. 2016.

JUNQUEIRA, E. R.; et al. A Academia Prática o Que Ensina? Análise da Institucionalização do Processo Orçamentário em Uma Ifes. In. CONGRESSO ANPAD. Belo Horizonte: 13-16 set. 2015.

KAPLAN, R.S.; NORTON, D.P. **The Balanced Scorecard: translating strategy into action**. Boston, Harvard Business School Press, 1996.

KOHAMA, H. **Contabilidade pública: teoria e prática**. 13. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

LUNKES, R. J. **Manual de orçamento**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MACHADO-DA-SILVA, C. L., FONSECA, V. S.; CRUBELLATE, J. M. Estrutura, Agência e Interpretação: Elementos para uma Abordagem Recursiva do Processo de Institucionalização. **Revista de Administração Contemporânea**. 1, p. 9 - 39, 2005. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/rac/v9nspe1/v9nesp1a02.pdf>> Acesso em: 15 mar. 2016.

MARCONI, M. A.; LAKATOS, E. M. **Fundamentos de metodologia científica**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MARCONI, M. A.; LAKATOS, E.M. **Técnicas de pesquisa: planejamento e execução de pesquisas, amostragens e técnicas de pesquisa, elaboração, análise e interpretação de dados**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

MARION, J.; RIBEIRO, O. M.. **Introdução à contabilidade gerencial**. São Paulo: Saraiva, 2011.

MEGLIORINI, E.; RODRIGUES, R. N.; PEREIRA, A. C.. Introdução à contabilidade gerencial. In: PARISI, Claudio (org.); MEGLOIRINI, Evandir (org.). **Contabilidade Gerencial**. São Paulo: Atlas, 2011. Cap. 1, p. 1-12.

MERCHANT, K. A.; VAN DER STEDE, W, A.. Management control systems: performance measurement, evaluation and incentives. Pearson. 2003.

MINTZBERG, H.. **Criando Organizações eficazes**: estruturas em cinco configurações. São Paulo: Atlas, 1995

MOGNATTI, M. C. F. **Transparência e Controle na Execução das Emendas Parlamentares ao Orçamento da União**. Monografia (Curso de Especialização em Orçamento Público) – Tribunal de Contas da União, Câmara dos Deputados e Senado Federal, 2º Semestre 2008. Brasília, DF.

OLIVEIRA, D. P. R. **Planejamento Estratégico**: conceitos, metodologia e pratica. 18 ed. São Paulo: Atlas, 2002.

OLIVEIRA, A. A.; PAPA, A. C. A Influência da Cultura Organizacional no Processo de Profissionalização da Gestão em uma Empresa Familiar. **Rev. Adm. UFSM**. Santa Maria, v. 2, n. 3, p. 385-398, set. /dez. 2009. Disponível em: <<http://cascavel.ufsm.br/revistas/ojs-2.2.2/index.php/reaufsm/article/view/1636/924>> Acesso em 20 mar. 2016.

OLIVEIRA, L. M. de; PEREZ JÚNIOR, J. H.; SILVA, C. A. S.. Controladoria Estratégica- Textos e Casos Práticos Com Solução. 9.ed. São Paulo: Atlas: 2013

PADOVEZE, C. L.. **O papel da Contabilidade Gerencial no processo empresarial de criação de valor**. Cad, estud. n. 21. São Paulo maio/ago. 1999. Disponível em: <[http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci\\_arttext&pid=S1413-92511999000200003](http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1413-92511999000200003)> Acesso em: 13 mar. 2016.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Contabilidade gerencial**: um enfoque em sistema de informação contábil. São Paulo: Atlas, 2010.

PADOVEZE, C. L.; TARANTO, F. C. **Orçamento empresarial**: novos conceitos e técnicas. 3. ed. São Paulo: Pearson Education do Brasil, 2012.

PAULA, A. P. P. **Por uma nova gestão pública**: Limites e potencialidades da experiência contemporânea. Rio de Janeiro: FGV. 2005. Disponível em <<https://books.google.com.br/books?id=KGt09LGkvrIC&printsec=frontcover&hl=pt-BR#v=onepage&q&f=false>> Acesso em: 22 mar. 2016.

PIRES, J. S.D. B.; MOTTA, W. F. A evolução histórica do orçamento público e sua importância para a sociedade. **Revista Enfoque Reflexão Contábil**. Maringá-PR, v.25, n.2, p. 16-25, mai. /ago. 2006.

PIRES, V.; MARTINS, L. J.; DEL MÔNICO, D. V. G. Orçamento Participativo (OP) no Brasil: identificação de casos relevantes do período 1989- 2010, com base nos critérios da longevidade e da atenção acadêmica. ENCONTRO DE ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA E GOVERNO. ANPAD. Salvador: 18 – 22 de nov. 2012. **Anais eletrônicos....** Salvador: 2012. Disponível em: <[http://www.anpad.org.br/diversos/trabalhos/EnAPG/enapg\\_2012/2012\\_EnAPG33.pdf](http://www.anpad.org.br/diversos/trabalhos/EnAPG/enapg_2012/2012_EnAPG33.pdf)> Acesso em: 10 mar. 2016.

PISCITELLI, R. B.; TIMBÓ, M. Z. F. **Contabilidade pública: uma abordagem da administração financeira pública**. 12. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

REIS, L. G. **A influência do discurso no processo de mudança da contabilidade gerencial: um estudo de caso sob o enfoque da teoria institucional**. 2008. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade: Contabilidade) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade. Universidade de São Paulo. São Paulo. 2008. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-12122008-114137/>>. Acesso em: 22 abr.2016.

REIS, C. Z. T.. **Estágios de Institucionalização do Modelo de Alocação de Recursos Orçamentários das Universidades Brasileiras**. Dissertação de Mestrado. Programa de Pós-Graduação em Administração da Universidade de Viçosa. 2011

RIBEIRO, D. Estruturas Organizacionais: a Lente Institucional Contribui para a Construção de um Conceito sob um Novo Olhar? ENCONTRO NACIONAL DE PÓS-GRADUAÇÃO EM PESQUISA E ADMINISTRAÇÃO - XXXIII ENANPAD. São Paulo. 19-23 set. 2009. **Anais eletrônicos....** Disponível em <<http://www.anpad.org.br/admin/pdf/EOR667.pdf>> Acesso em: 24 mar. 2016.

RUSSO, P. T.; et al. Evidências de elementos de institucionalização do Balanced Scorecard na obra "A estratégia em ação": um olhar baseado na teoria institucional. **Rev. contab. finanç**. vol. 23 nº. 58 São Paulo jan. /abr. 2012. Disponível em: [http://www.scielo.br/scielo.php?pid=S151-9-70772012000100001&script=sci\\_arttext&tlng=pt](http://www.scielo.br/scielo.php?pid=S151-9-70772012000100001&script=sci_arttext&tlng=pt). Acesso em: 14 mar. 2016.

SANTOS, A. M. P.; ROCHA, N. M. F. A gestão de pessoas e os desafios de um novo século. **Revista Acadêmico Mundo**, v. 1, p. 1, 2013. Disponível em: <<http://www.academicomundo.com.br/artigos/agestao.pdf>> Acesso em: 02 abr. 2016.

SANTOS, J. L.; et al. **Fundamentos de orçamento empresarial**. São Paulo: Atlas, 2008.

SANTOS, V.; BEUREN, I. M.; HEIN, N.. Folga organizacional de controllers em empresas com remuneração variável. **o&s - Salvador**, v. 22 - n. 72, p. 35-60 - jan./mar. – 2015. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/osoc/v22n72/1413-585X-osoc-22-72-0035.pdf>> Acesso em 14 mar. 2016.

SARDINHA, José Carlos. **Orçamento e controle**. 2. ed. Rio de Janeiro: FGV, 2008.

SCOTT, W. R. **Institutions and Organizations**. California: Sage, 2001.

SILVA, B. J.; NEVES, W. P. Orçamento público. 5. ed. Palhoça: **UnisulVirtual**, 2014. Disponível em: <<http://busca.unisul.br/pdf/restrito/000002/000002D1.pdf>> Acesso em: 21 mar. 2016.

SILVA, P. G. K. O papel do controle interno na administração pública. **ConTexto**, Porto Alegre, v. 2, n. 2, 1º semestre 2002. Disponível em: <<http://www.ufrgs.br/necon/pciap.pdf>>. Acesso em: 21 mar. 2016.

SOUZA, F. H. Os efeitos da (des) vinculação dos recursos da União e a flexibilidade orçamentária. **Revista contemporânea de Contabilidade**. UFSC. Florianópolis, ano 05, v.1, n°9, p. 29-48, jan. /jun., 2008.

TESOURO NACIONAL. SICONFI. **Consultar FINBRA contas anuais**. Disponível em < [https://siconfi.tesouro.gov.br/siconfi/pages/public/consulta\\_finbra/finbra\\_list.jsf](https://siconfi.tesouro.gov.br/siconfi/pages/public/consulta_finbra/finbra_list.jsf)> Acesso em: 02 abr. 2016.

TOLBERT, P.S; ZULKER, L.G. **The institutionalization of institutional theory**. Studying Organization. Theory & Method. London, Thousand Oaks, New Delhi. p.175 – 190. London. 1999. Disponível em: <http://digitalcommons.ilr.cornell.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1430&context=articles> Acesso em 02 mar. 2016.

ZAN, A. Mudanças na contabilidade gerencial de uma organização: estudo de caso com diagnóstico institucional. 2006. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade: Contabilidade) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade. Universidade de São Paulo. São Paulo, 2006. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-12032007-141249/>>. Acesso em: 02 abr. 2016.

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



## APÊNDICES

### APÊNCIDE A – ROTEIRO DE ENTREVISTA SEMI-ESTRUTURADO

#### 1 – VISÃO GERAL DO PROJETO DE ESTUDO DE CASO

##### 1.1 TÍTULO DO PROJETO

Fatores que impactam a utilização do orçamento como instrumento de controle gerencial na prefeitura de Cariacica – ES.

##### 1.2 OBJETIVO DO ESTUDO

Identificar, descrever e analisar os fatores que impactam a utilização do orçamento como instrumento de controle gerencial da Prefeitura de Cariacica-ES.

#### 2 – PROCEDIMENTO DE CAMPO

##### 2.1 – INSTITUIÇÃO

Prefeitura de Cariacica –ES

##### 2.2 – UNIDADES DE ANÁLISE

Secretarias municipais e Gabinete do Prefeito

##### 2.3 – SUJEITOS DA PESQUISA

Ordenadores de Despesa

#### 3 – ROTEIRO DE PESQUIS SEMI-ESTRUTURADO

##### 3.1 - ROTEIRO PARA OS TÉCNICOS DO ORÇAMENTO DA PMC (Teórico Formal)

###### Perfil do entrevistado:

**Gênero:** ( ) masculino ( ) feminino ( ) outros \_\_\_\_\_

**Idade:** \_\_\_\_\_ anos

**Escolaridade:** ( ) Graduação ( ) Especialização ( ) Mestrado ( ) Doutorado  
( ) Outros \_\_\_\_\_

Curso área de formação: \_\_\_\_\_

Cargo e/ou função: \_\_\_\_\_

Tempo de vinculação com a organização: \_\_\_\_\_

Na função: \_\_\_\_\_

1 – Como é o processo orçamentário na PMC?

2 – Quais as etapas?

- 3 – Quais são suas fases?
- 4 – Quem participa da elaboração, execução e avaliação?
- 5 – Como acontecem as alterações?
- 6 – Quais são as instâncias para a aprovação?
- 7 – Como se desdobra? Quais os níveis?
- 8 – Como é feita a comunicação do processo?
- 9 – Qual a forma de acompanhamento de todo o processo?

## **2 - ROTEIRO PARA OS GESTORES (Prático)**

### **Perfil do entrevistado:**

**Gênero:** ( ) masculino ( ) Feminino ( ) Outros \_\_\_\_\_

**Idade:** \_\_\_\_\_ anos

**Escolaridade:** ( ) Graduação ( ) Especialização ( ) Mestrado ( ) Doutorado  
( ) Outros \_\_\_\_\_

Curso área de formação: \_\_\_\_\_

Cargo e/ou função: \_\_\_\_\_

Tempo de vinculação com a organização: \_\_\_\_\_

Na função: \_\_\_\_\_

### **QUESTÕES**

- 1 – Como ocorre o processo orçamentário na PMC? (FORMAL)
- 2 – Qual o seu nível de participação no processo orçamentário? Considera relevante a sua participação neste processo, na forma em que ele ocorre na PMC? (REAL)
- 3 – Qual o seu procedimento em situações em que há dotação orçamentária, mas não para uma rubrica específica e necessária/ (REAL)
- 4 – Qual o seu procedimento em situações em que há dotação orçamentária, mas os recursos não estão disponíveis? (REAL)
- 5 – A constituição de reservas para a gestão da sua unidade gestora é necessária? Por que? Como ocorre?

6 – Como as alterações informais contribuem para a agilidade na liberação de recursos previstos no orçamento? E no caso de recursos não previstos no orçamento?