

## **USO CERIMONIAL DO PLANEJAMENTO DE RESULTADOS NOS MUNICÍPIOS DE SÃO PAULO E SUA CONSEQUÊNCIA PARA A ACCOUNTABILITY**

**Ricardo Rocha de Azevedo**

Doutor em Controladoria e Contabilidade pela FEARP-USP  
Professor na Faculdade de Ciências Contábeis (FACIC)  
Universidade Federal de Uberlândia  
Av. João Naves de Ávila, 2121 - Santa Mônica, Uberlândia - MG  
ricardo.azevedo@usp.br - (16) 99103-3701

**André Carlos Busanelli de Aquino**

Doutor em Ciências Contábeis pela FEA-USP  
Professor na Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto  
Universidade de São Paulo  
Av. Bandeirantes, 3900 - Monte Alegre - Ribeirão Preto - SP  
aaquino@usp.br - (16) 3602-4972

### **Resumo**

O presente artigo apresenta o predomínio do orçamento programa com baixo conteúdo informacional em municípios do Estado de São Paulo nos dois últimos PPAs, que tem ocorrido para fins de legitimação. A cobrança do Tribunal de Contas para o envio de indicadores e metas dos programas orçamentários previstos no PPA dos governos municipais para fins de controle pode estar gerando o uso de programas com uma lógica de apenas recepção de valores autorizados no orçamento, sem que possam ser utilizados como instrumento de organização de políticas públicas, e sem permitir que seja acompanhado o seu desempenho. A análise empregou os dados informados no Plano Plurianual coletados pelo Tribunal de Contas nos anos de 2011 e 2015 para 639 municípios do estado, somando 39.355 programas, 83.440 indicadores e 153.860 ações, com suas respectivas metas. O artigo apresenta que as informações de indicadores e metas do PPA das secretarias finalísticas como saúde, educação e assistência social não diferem significativamente das secretarias não finalísticas. O resultado de diferença era esperado, em virtude das finalísticas possuírem informações de planejamento mais detalhadas por executarem políticas do Governo Federal e Estadual, além de possuírem acompanhamento permanente dos ministérios das suas áreas, e, portanto, fatores normativos poderiam influenciar a evolução do desenvolvimento de seu planejamento. Os resultados indicam que a operação dos municípios em uma lógica institucional dominante de orçamento por *inputs* impede a entrada da nova lógica de orçamento programa, baseadas em informações de desempenho. As implicações da falta do planejamento de metas e indicadores para a *accountability* dos municípios são apresentadas.

**Palavras-chave:** orçamento público; PBB; orçamento-programa; planejamento de resultados; *accountability*.

**Área temática do evento:** Contabilidade Aplicada ao Setor Público e ao Terceiro Setor.

## 1. INTRODUÇÃO

Desde a Constituição de 1988 o país vem implantando reformas gerenciais no orçamento público (BARCELOS; CALMON, 2014), que têm sido sobrepostas a uma lei orçamentária de 1964, sendo que cada vez mais tem se discutido o papel do orçamento como ferramenta auxiliar para o controle fiscal, e tem se cobrado dele a responsabilidade pelo acompanhamento da efetividade das políticas públicas, por meio da viabilização de um orçamento voltado a produtos e resultados (REZENDE; CUNHA, 2013, p. 241).

O Brasil conseguiu importantes avanços em elementos do ciclo orçamentário nos últimos anos, tais como melhorias na transparência orçamentária, participação pública e na fiscalização, que ocasionou em uma melhora no posicionamento do ranking internacional da transparência orçamentária (IBP, 2015), além de ser mencionado como uma referência em boas práticas de documentos orçamentários (IBP, 2014).

Apesar dos resultados positivos alcançados, o que se observa é que parte das práticas trazidas pelas legislações não têm sido de fato adotadas, como mostram os resultados de análises efetuadas por Tribunais Contas sobre o planejamento de municípios (TCE-SP, 2015a), que apontam que o processo de planejamento ainda não incorporou plenamente as novas práticas trazidas pelos instrumentos de regulação<sup>1</sup>.

Mesmo considerando que as mudanças no ciclo orçamentário são padronizadas para todos os entes na Federação, existem potencialmente diferenças nos processos a serem internalizados pelos municípios. Primeiro, alguns municípios podem ter adotado os novos procedimentos apenas para fins de cumprimento da legislação (*compliance*) e para fins de legitimação junto aos órgãos de controle, seja por um isomorfismo coercitivo ou mesmo mimético (DIMAGGIO; POWELL, 1983), sem que os processos sejam internalizados nas práticas correntes (*embedded*) e produzam os resultados intencionados pelo regulador.

Tais procedimentos podem ter sido implantados e internalizados nas práticas de forma diferente do conteúdo original da reforma, seja por desalinhamento institucional ou falha de entendimento dos atores em relação ao conteúdo proposto. Isso pode decorrer da influência de valores organizacionais e normas informais compartilhadas pelos diversos atores relevantes à difusão das reformas e à operacionalização do ciclo de gestão financeira.

Este desalinhamento entre o conteúdo pretendido pela reforma, e o entendimento dos atores (aspecto *cultural-cognitive*), e valores compartilhados (aspecto *normative*) (SCOTT, 2014), afetam tanto as equipes das Secretarias da Fazenda nos municípios e demais órgãos técnicos associados, políticos locais no executivo e legislativo, os Tribunais de Contas, prestadores de serviços de informática e software, a sociedade civil e a mídia, à medida que os diversos atores não aderem à reforma, e esta não é implementada em sua totalidade.

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

As reformas orçamentárias em geral decepcionam pois têm sido projetadas para resolver um problema técnico no orçamento, quando na verdade o problema encontra-se no quadro institucional, que se não for considerado, tende a falhar (BROWNE, 2010).

<sup>1</sup> Em 2015, 52% dos municípios paulistas alcançaram a nota C ou C+ na análise do índice de planejamento desenvolvido (IEGM) pelo TCE-SP, que são as duas piores notas da escala, e menos de 10% conseguiram a nota máxima (TCE-SP, 2015b) Os resultados do IEGM para o ano de 2016 mostram que a situação se manteve inalterada no planejamento.

O artigo tem como objetivo discutir as diferenças existentes entre o nível de institucionalização (real adoção e prática da regulação orçamentária) no planejamento de resultados de municípios do Estado de São Paulo, e analisa se a influência normativa exercida pelos Ministérios sobre determinadas secretarias tem influenciado o planejamento.

O artigo contribui com a literatura de orçamentação (*budget, budgeting*), que têm cobrado dos pesquisadores novas interpretações para os fenômenos associados ao orçamento público, utilizando-se de abordagens mais qualitativas de pesquisa, dado que as visões clássicas já parecem estar desatualizadas em relação ao fenômeno, e não conseguem responder às principais questões (RUBIN, 2014), e contribui com as discussões nas relações entre orçamento e sua utilidade para a *accountability*. Espera-se complementarmente contribuir com a literatura ao se observar a organização (no caso, em especial as prefeituras municipais) como objeto de análise em um momento de implantação de reformas, dado que a análise das organizações pela abordagem do Institucionalismo Organizacional (*Organizational Institutionalism - OI*) tem sido ignorada nas pesquisas de reforma do setor público (BATLEY, 2015, p.2).

O artigo está organizado da seguinte maneira. Inicialmente são apresentados conceitos estruturantes a respeito do planejamento de resultados, seguido da apresentação da literatura sobre *decoupling*. Em seguida são apresentados o método e os dados utilizados no artigo, seguidos pela análise e resultados. Por fim, apresenta-se as considerações finais.

## 2. ASPECTOS ESTRUTURANTES

### 2.1. O planejamento de resultados – *Performance-based budgeting (PBB)*

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

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

Após anos de execução no atual formato, estudos mostram que a elaboração do orçamento nos países da América Latina ainda é extremamente formal e ritualístico, sendo que a fase de elaboração acaba sendo estendida à fase de execução, tal é o volume de modificações ocorridas no orçamento (GUESS; LELOUP, 2010, p.195), o que tem feito com que o orçamento tenha perdido grande parte de sua credibilidade (REZENDE; CUNHA, 2013).

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

*input-based budget*<sup>2</sup> tradicionalmente adotado (BOUCKAERT, CONINGS; STERCK, 2007). Assim, tem cada vez mais deixado de ser elaborado e executado com bases incrementais, e passando a ser elaborado por produtos (REZENDE; CUNHA, 2013, p.247), o que possibilitaria uma maior *accountability*, ao apresentar as metas estabelecidas (RUBIN, 2010, p.82), tendo como direcionador tornar os governos mais eficientes e efetivos (STERCK; SCHEERS, 2006).

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

Existem termos diferentes para designar o orçamento por resultados, podendo ser chamado como *Performance Based Budget* (PBB), planejamento por desempenho, ou por orçamento programa, como utilizado pela Comissão Hoover. Diamond (2003) menciona que os termos “orçamento por programas” e “orçamento por desempenho” eram usados como sinônimos. Apesar de não existir uma padronização na definição de orçamento por resultados ou por desempenho, e existir uma variedade de termos e definições utilizados, esses termos frequentemente relacionam-se com a introdução de informações de desempenho no processo orçamentário, ligando os resultados esperados ao orçamento (OCDE, 2007; SHAH, 2007). Um elemento em comum nas definições é a ênfase no orçamento nos produtos entregues à população, e não aos insumos relacionados às operações governamentais, como é o caso no orçamento por *inputs* (DIAMOND, 2003).

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

## 2.2. PBB no Brasil

O Brasil possui uma longo histórico de lógica orçamentária baseada em *insumos* (*inputs*), chamada pela literatura de *input-based budget* (IBB), que se sustenta por um processo de *path dependence*. O projeto de lei orçamentária a ser elaborado pelos entes da federação conforme estabelecido pela Lei Federal 4.320/1964 leva em consideração os *tipos* de gastos orçamentários, detalhando-os em insumos como pessoal, encargos, combustíveis, investimentos e serviço da dívida, por exemplo.

O PBB foi formalmente implantado no Brasil com o Decreto n.º 2829, de 29 de outubro de 1998, que introduziu no Governo Central a obrigatoriedade de estabelecimento de

---

<sup>2</sup> *Inputs*: é a quantidade de recursos que será alocada para a atividade, que no orçamento é mensurado por recursos financeiros.



resultados no ciclo orçamentário a partir do PPA 2000-2003, movimento que foi seguido por portarias da SOF<sup>3</sup>, determinando sua obrigatoriedade para os demais entes da federação.

A nova lógica proposta foi a de introduzir no ciclo orçamentário um encadeamento lógico entre o planejamento e orçamento, por meio da sequência: definição de problemas – programas – produtos (MOG, 1999). O modelo PBB introduzido passou a ser composto por dois elementos principais: programas e ações governamentais, que são expressos em metas financeiras e não financeiras. Os programas devem ser elaborados por meio de metas, que devem ser mensuradas por meio de indicadores anuais, que estão relacionados a *outcomes*.

Os *outputs* referem-se aos produtos entregues diretamente pelos processos das organizações públicas, enquanto *outcomes* referem-se às mudanças alcançadas pelos *outcomes* no ambiente ou na sociedade (POLLITT; BOUCKAERT, 2011, p.134), sendo que o *outcome* é a meta final que o planejamento procura alterar, e normalmente é de longo prazo na sua essência (ANAO, 2004).

Os resultados (metas físicas e indicadores) são estabelecidos inicialmente no Plano Plurianual (PPA), onde os programas e ações são definidos e recebem metas para 4 exercícios. A Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), por sua vez, deve priorizar os programas e ações a serem executados pelo orçamento, além de estabelecer metas de resultados fiscais para o exercício seguinte. E por fim, o orçamento (LOA) deve detalhar as receitas e despesas que deverão executar os objetivos e metas desenhados pelo PPA, e priorizados pela LDO.

### 2.3. Literatura em *decoupling*

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

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

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

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

A lógica institucional é utilizada no processo de tomada de decisão pelos atores das organizações, que utilizam as lógicas como ‘*scripts*’ ou ‘*templates*’ (GREENWOOD; SUDDABY; HININGS, 2002), simplificando o processo de tomada de decisão, tornando-se

<sup>3</sup> Portarias n.ºs. 117 e 51, respectivamente, de 12 de novembro e 16 de novembro de 1998, ambas do Ministério do Planejamento e Orçamento, seguida pela Portaria MPOG 42/1999.

como tidos como certo (*taken-for-granted*), e as decisões dos atores passam a ser baseadas nesses *templates*, que são utilizados para interpretar e entender eventos.

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

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

Usando um maior grau de *agency*, estudos mostram que atores podem utilizar-se de argumentos e teorização para criticar as mudanças propostas que estão sendo propostas na lógica visando impedir a mudança, e os grupos nas organizações podem decidir colaborar, competir, se misturar ou coexistir (RANDALL; PROCTER, 2013). Oliver (1991) e Bjerregaard (2011) entendem que o *decoupling* é uma resposta estratégica defensiva dos atores para evitar a mudança proposta, quando há choques com suas instituições internalizadas. Tal ação de *decoupling* permite que as organizações se legitimem (BOXENBAUM; JONSSON, 2008), pois parecerão aceitar as regras e continuar “fazendo parte do jogo”.

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

A existência de interesses concorrentes entre os atores influenciará a adoção das mudanças (SITI-NABIHA; SCAPENS, 2005). Os atores tomadores de decisão tendem a aceitar mais facilmente as mudanças caso as vejam com potencial oportunidade para ganhar legitimidade, e tendem a rejeitá-las caso percebam o inverso (GEORGE et al., 2006). A resistência também pode ocorrer devido à incapacidade dos membros da organização para implementar o novo sistema, ou a existência de um conflito entre os valores implícitos na mudança proposta e as instituições existentes (BURNS; SCAPENS, 2000).

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

### 3. MÉTODO

O *decoupling* é uma ação deliberada dos atores para cumprimento cerimonial da prestação de contas, com a finalidade de legitimação. Ele é adotado pelos municípios devido à existência de uma lógica orçamentária institucionalizada de *inputs*, a partir da qual, a partir da chegada de novas regras baseadas em outra lógica, a de planejamento por resultados, não é assimilada, e devido à existência de pressões contraditórias (BOXENBAUM; JONSSON, 2008), os atores incorrem em *decoupling*.

Nesse caso, a intenção dos municípios foi enviar os dados de planejamento para o Tribunal de Contas apenas para fins de conformidade na prestação de contas, pois havia a necessidade de busca por legitimação por parte dos entes. Como não existe conteúdo informacional para essas metas e indicadores, esses não podem ser caracterizados como tendo sido criados com finalidade de planejamento.

Para medir o *decoupling* foram construídas duas variáveis, sendo uma para captar os sinais nos indicadores dos programas e outra para captá-lo nas metas das ações. Os elementos utilizados para a análise estão apresentados na Tabela 1. Foi considerado como sendo decorrente de *decoupling* a meta da ação ou o indicador de programa que possuía qualquer um dos elementos, pois esses caracterizam-nos como não sendo possuidores de conteúdo informacional.

Tabela 1 – Sinais de *decoupling* no planejamento dos municípios

Sinal de <i>decoupling</i>	Descrição do contexto	Domínio
Meta ou objetivos previstos zerados	Metas previstas (em ações) ou objetivos (de indicadores) igual a zero ou em branco. O planejamento de resultados pressupõe que haja mensuração do resultado planejado.	0 – valores diferentes de zero 1 – valores zerados
Meta realizada ou objetivo alcançado zerados	Ações com metas executadas, ou indicadores com objetivos alcançados iguais a zero, sem justificativa ou com justificativa inconsistente.	0 – valores diferentes de zero 1 – valores zerados
Meta ou objetivo inconsistentes	Metas ou objetivos com textos inconsistentes, tanto na descrição como na unidade de medida conforme dicionário adotado.	0 – consistente 1 – inconsistente
Metas associadas a ações, ou objetivo de indicadores com dotação simbólica	Ações ou programas com dotação orçamentária com valores entre \$ 0 e \$ 1000. São valores que não permitem a execução de uma ação, projeto ou programa.	0 - valor informado 1 - valor simbólico

Nota. Elaborado pelos autores.

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

Como o foco na análise é sobre secretarias municipais que possuem influência normativa exercida pelos ministérios, foram consideradas como ações finalísticas para os testes aquelas relacionadas às áreas de Saúde, Educação e Assistência Social, e como não finalísticas todas as demais. A separação foi efetuada com o uso das subfunções de governo.

As variáveis foram construídas para as ações e programas nos anos de 2011 e 2015 dos municípios cujos dados foram transmitidos ao Tribunal de Contas de São Paulo, o que resultou em uma análise de 153.860 registros para as ações, e 83.935 registros para os programas.

#### 4. DADOS

Para a análise, foram obtidos dados a partir das informações enviadas pelos municípios ao Tribunal de Contas do Estado de São Paulo (TCE-SP) como forma de prestação de contas ao projeto de Auditoria Eletrônica do Tribunal de Contas do Estado de São Paulo (AUDESP). Dos 644 municípios do Estado de São Paulo (exceto a Capital), a pesquisa reuniu 639 municípios com dados informados no SISTN/SICONFI ao TCE-SP.

A maior parte dos Tribunais de Contas (TCs) do país efetua o acompanhamento das informações dos seus jurisdicionados de forma eletrônica por meio de sistemas de coletas de dados (SCDs), e dentro do escopo encontra-se o planejamento de resultado (AQUINO; AZEVEDO; LINO, 2016). Para os municípios de São Paulo, a exigência do uso de informações de resultados no planejamento iniciou-se no ano de 2005, com a edição da primeira versão do Manual de Planejamento Público, que influenciou a elaboração dos ciclos do PPA a partir do ciclo seguinte, de 2006 a 2009. O acompanhamento automatizado dos dados de planejamento iniciou-se no ano de 2009, quando os municípios passaram a gerar e transmitir os dados em formato eletrônico para acompanhamento e fiscalização (AZEVEDO; AQUINO, 2016).

Considerando a diferença de contexto que cada exercício possui dentro do ciclo orçamentário em relação ao mandato do prefeito, a pesquisa efetuou a análise dos exercícios de 2011 e 2015, que correspondem ao 3º ano do mandato, e 2º ano do ciclo do PPA. Assim, presume-se que os dois exercícios analisados possuam um desenvolvimento pleno, visto que eventuais erros ou inconsistências no PPA já foram possíveis de análise e correção.

Os dados do planejamento inicial são transmitidos pelos municípios ao AUDESP no mês de janeiro do exercício a que se refere, seguidos pelos dados de execução, enviados trimestralmente. Dessa forma, as metas e indicadores analisados pela pesquisa referem-se aos dados anuais de fechamento contendo a execução do 3º trimestre do referido exercício. Os dados são registrados e controlados localmente pelos municípios por meio de sistemas informatizados (SIAFICs), e a transmissão se dá pela geração de um arquivo texto em um formato estruturado em padrão XML<sup>4</sup> (AQUINO et al., 2016).

As regras sobre o acompanhamento do planejamento estabelecidas pelo Tribunal de Contas são as mesmas, sem distinção de porte do ente. Assim, todos devem estabelecer metas de resultado para todas as ações, e indicadores de acompanhamento para todos os programas governamentais, além de efetuar a estimativa das receitas e despesas (TCE-SP, 2009).

O orçamento dos municípios em 2015 estava estruturado em média por 2,38 indicadores por programa, que representa um aumento, se comparado com a média apresentada em 2011, que foi de 2,25. De acordo com as ações informadas para o TCE, cada ação possuía 1,28 metas por ação no ano de 2011, subindo para 1,31 em 2015. O número de metas por ação menor que os indicadores pode decorrer de influência do *layout* do sistema de prestação de contas do TCE, que exige associação de ao menos uma meta por ação (Tabela 2).

Tabela 2 - Informações de programas e ações

Variável	Amostra (n=639)				
	N	Média	Desv. Pad.	Mín.	Máx.
Metas por ação (média de todas as ações)	639	1,31	0,65	1	9,13
Programas finalísticos 2015 (%)	643	0,71	0,15	0,11	0,95
Ações finalísticas 2015 (%)	643	0,76	0,09	0,38	0,96
Metas por programa em 2015 (média)	18.975	3,7	4,9	1	119
Indicadores por programa em 2015 (média p/ programa)	639	2,38	2,29	1	27,68
Indicadores com sinais de <i>decoupling</i> 2015 (%)	639	0,26	0,27	0	1
Ações com sinais de <i>decoupling</i> 2015 (%)	640	0,37	0,28	0	1
Programas sem conteúdo informacional em 2015 (%)	408	0,17	0,24	0,01	1

Fonte: elaborado pelos autores Nota. (1) somente prefeituras. (2) A elaboração dos programas sem conteúdo informacional foi realizada considerando que tanto os indicadores quanto as ações possuem *decoupling* total.

<sup>4</sup> XML é uma sigla para *extensible markup language*, que é um arquivo texto em formato padronizado mundialmente utilizado para transmissão de dados.



No planejamento de 2015, foi apurado que 17% dos programas das prefeituras não possuíam conteúdo informacional. Esse levantamento considerou programas e ações onde 100% dos indicadores e 100% das metas apresentavam *decoupling*. Para esses casos, o orçamento ainda está na lógica anterior, onde os programas eram utilizados apenas para agrupar as ações e receber as alocações de créditos do orçamento, sem que nenhuma meta ou indicador tenha função de planejamento.

## 5. ANÁLISES E RESULTADOS

### *Inconsistência, metas zeradas e duplicação dos dados*

Uma característica encontrada para caracterizar o uso cerimonial do planejamento é a existência de metas e indicadores zerados ou inconsistentes, que são utilizados, sem que exista uma quantificação associada (Tabela 3). As informações da tabela mostram que praticamente não houve variação tanto para a inconsistência quanto para as informações zeradas entre os dois períodos analisados, sendo que o caso mais crítico o dos indicadores, que apresenta 31% de inconsistências, e sem que o cenário tenha se alterado entre os dois exercícios.

Como todos os instrumentos de planejamento são aprovados pelo Legislativo, a existência dessa proporção de metas e indicadores inconsistentes e zeradas pode indicar que esse Poder não tem dado a devida atenção a essa informação, que acompanha o projeto de lei do planejamento em todos os três instrumentos (PPA, LDO e LOA), e pode ser uma evidência que o controle legislativo tem atuado na lógica orçamentária anterior, por *inputs*, mantendo assim o foco nas informações de estimativa orçamentária, em detrimento das informações de planejamento. Esses resultados indicam problemas na *accountability* pelos governantes, pois se a mensuração não está estabelecida, os controles não podem ser exercidos<sup>5</sup>.

Tabela 3 - Metas e indicadores inconsistentes ou zerados no PPA no ano de 2015

Órgão	Meta prevista zerada	Meta realizada zerada	Unidade de Medida inconsistente	Indicador inconsistente
Autorarquia	24,8 (-0.1%)	32,1 (-0.3%)	18,5 (-0.3%)	14,2 (-0.2%)
Câmara Municipal	18 (0%)	23,2 (0%)	10,7 (-0.4%)	9,4 (0%)
Empresa Pública	45,7 (0.3%)	51,4 (0.3%)	37,1 (0.1%)	31,4 (0%)
Fundação	37,7 (0.8%)	37,9 (0.6%)	16,9 (0.1%)	16,6 (0.1%)
Prefeitura	16,6 (1.1%)	27,1 (1.2%)	5,5 (-0.7%)	31 (0.1%)

Nota: os números representam a média apurada em 2015, e entre parênteses a variação entre 2011 e 2015.

Outra falha identificada no planejamento foi a *duplicidade* de informações entre os dois exercícios analisados. Considerando-se que o planejamento de resultados deve ser composto por um conteúdo informacional válido, cujas informações de metas e indicadores devem ser específicas, mensuráveis, atingíveis, relevantes, e alcançáveis no tempo que foi programado (ANAO, 2004; MPOG, 2010), a existência de informações exatamente iguais entre dois períodos (2011 e 2015) que estão inseridos em (PPAs) diferentes pode indicar duplicação deliberada (reaproveitamento) de informações de metas. A proporção de duplicidade (Tabela 4) chegou a 100% das metas, o pode indicar o uso de ferramenta eletrônica de duplicação.

Tabela 4 - Ações com metas duplicadas no PPA 2014-2017, por órgãos municipais

Órgão	Ações duplicadas (%)					Ações duplicadas com meta zerada (%)				
	n	Média	Desv	máx	mín	n	Média	Desv	Máx	mín
Autorarquias	32	37,8	33,7	100	1,3	32	44	43,3	100	2,0

<sup>5</sup> O resultado do IEGM do TCE-SP mostra que 254 municípios apresentavam acima de 40% de desvio entre a meta física estabelecida e sua execução em 2015, número praticamente igual ao do ano anterior.

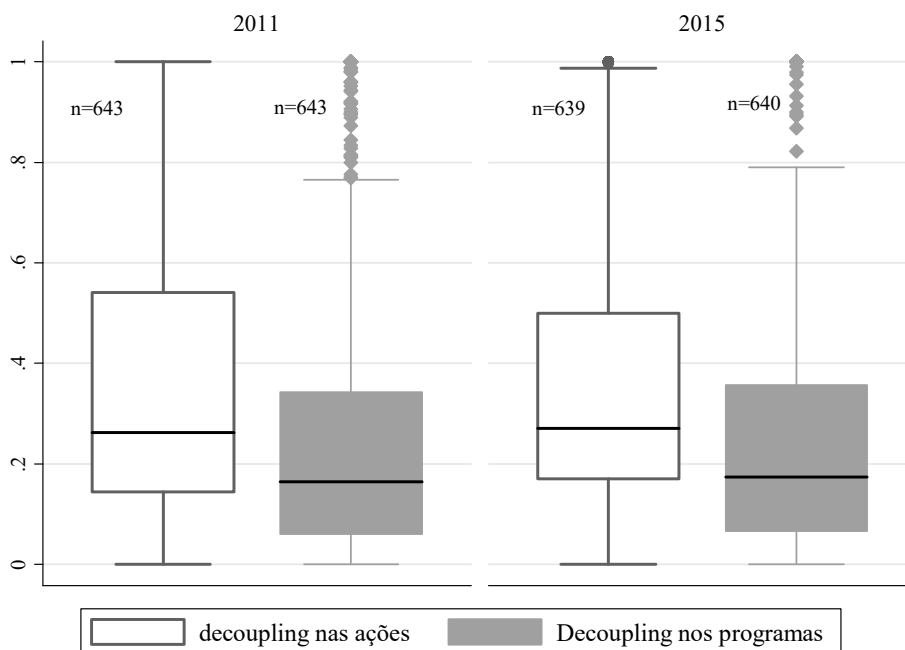
Câmaras	122	54,2	31,4	100	9,1	122	58,4	31,4	100	9,1
Fundações	16	45,2	31,4	100	5,0	16	35,2	27,7	100	5,0
Prefeituras	227	17,3	20,9	87,5	0,4	227	16,5	20,0	84	0,4

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

### *Decoupling geral*

O *decoupling* médio apurado em 2015 foi de 36,7% para as ações e 26% para os programas, com existência de casos extremos de municípios com 100% de presença de *decoupling*, o que representaria ausência total de planejamento de resultados (PBB). No outro extremo, são encontrados municípios com 0%, que representaria a utilização total de resultados com conteúdo informacional no planejamento (Figura 1).

Figura 1 – Ações e programas com sinais de *decoupling* no planejamento dos municípios



Fonte: elaborado pelos autores.

Os dados de *decoupling* apresentados na Figura 1 para os anos de 2011 e 2015 mostram que *na média* houve pouca variação entre os dois exercícios. Também é possível verificar que os sinais de *decoupling* nas metas das ações é maior do que o dos indicadores dos programas, o que a princípio pode estar associado às naturezas dessas informações, e indicar uma maior dificuldade no planejamento das metas associadas aos *outputs* diretos das ações.

A Tabela 5 analisa separadamente o *decoupling* dos programas de governo em faixas. Quando a faixa 1 apresenta 35% de programas sem presença de *decoupling*, representa programas que possuem todos os indicadores e todas as ações com conteúdo informacional, que possivelmente estão sendo utilizados para planejamento local. No outro extremo estão os

programas com *decoupling* total (faixa 7), onde 15% dos programas apresentaram ausência de conteúdo informacional tanto para os indicadores quanto para as ações, o que pode indicar que esses programas estão sendo utilizados apenas para cumprimento de prazo e legitimação das organizações. Para os programas nesse extremo o número de ações e de indicadores é baixo. Isso faz sentido, pois aqueles que apenas querem cumprir a legislação não possuem incentivos para incluir muitos indicadores e ações, visto que esses não têm como objetivo a mensuração.

Verifica-se que para os grupos 1 e 2, que representam aqueles com maior poder informacional, e portanto, possuiriam de fato um planejamento, possuem uma quantidade maior tanto de ações, quanto de indicadores por programa, o que indica que para esses casos o planejamento está sendo desenvolvido. Porém, para o grupo 7, a conclusão é que alguns municípios ainda utilizam os programas e ações como era antes da introdução do PBB em 2002, quando os programas faziam parte de um rol padronização de classificação, e serviam apenas para agrupamento da dotação pela área de gastos, e para consolidação posterior.

Tabela 5 - *Decoupling* por programas de governo para prefeituras de São Paulo, por faixas (2015)

Faixas de <i>decoupling</i>	Indicadores e metas (N)				No de indicadores por programa (média)						Metas das ações p/ programa	
	2011		2015		Total		Finalístico		Não final.		2011	
		%		%	2011	2015	2011	2015	2011	2015	2011	2015
(1) Sem <i>decoupling</i>	7.558	37,2	7.207	34,6	1,5	1,4	1,1	1,0	0,4	0,4	2,2	2,1
(2) Baixo, entre 0 e 20%	55	0,3	62	0,3	12,7	11,9	8,7	6,0	4,1	5,8	21,4	15,3
(3) Médio baixo - 20% a 50%	339	1,7	356	1,7	6,0	6,1	4,6	4,8	1,4	1,3	6,9	6,9
(4) 50% de <i>decoupling</i>	219	1,1	328	1,6	2,4	2,3	2,0	1,9	0,4	0,4	2,4	2,5
(5) Médio Alto - 50% a 80%	164	0,8	168	0,8	6,5	6,2	5,8	5,4	0,7	0,8	6,8	5,4
(6) Alto - 80% a 100%	22	0,1	25	0,1	10,2	9,8	6,4	8,9	3,8	0,9	14,5	10,0
(7) <i>Decoupling</i> total – 100%	3.041	15,0	3.019	14,5	1,2	1,2	0,9	0,9	0,3	0,3	2,7	2,6

Fonte: elaborado pelos autores.

Notas. As faixas consideram as informações dos programas onde tanto os indicadores quanto as ações apresentam *decoupling*, ao mesmo tempo.

A Tabela 6 mostra que as médias são diferentes nos grupos que diminuíram e os que aumentaram o *decoupling*, não existindo uma predominância. A Tabela apresenta a diferença de média das variações de *decoupling* das metas das ações, separando-se os que aumentaram e os que diminuíram o *decoupling* entre os dois exercícios. O nível de *decoupling* caiu em média em 20,25% para as ações. Por outro lado, em torno de 400 municípios percorreram caminho contrário, apresentando um aumento do *decoupling* em cerca de 22,13% das ações. Isso permite concluir que as mudanças decorrem mais de ações individuais dos municípios que de uma mudança sobre o entendimento sobre a real importância do PBB, ou decorrente de *enforcement* externo. Em 2015, em média os 210 casos que melhoraram seu planejamento tiveram 43,27% dos seus indicadores e ações com sinais de uso cerimonial. Os 402 casos que aumentaram o *decoupling* atingiram em 2015 em média 26,92% das ações com sinais de uso cerimonial.

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

Variação do <i>decoupling</i> das ações											
Variável	Teste média	Diminuiu <i>decoupling</i>					Aumentou <i>decoupling</i>				
		N	Média	Desv Pad	Min	Máx	N	Média	Desv Pad	Min	Máx
Presença de assessoria		296	0,6	0,5	0	1	332	0,55	0,50	0	1
Contador efetivo		296	0,8	0,4	0	1	332	0,75	0,43	0	1
Distância da capital		296	0,5	0,5	0	1	332	0,49	0,50	0	1

Equipe de planejamento	***	296	97	71	20	454	331	80	55	20	470
Idade do Município		296	2,9	1,3	2	9	334	2,7	1,1	2	11
Número de órgãos	***	296	55	111	1	1.164	335	47	124	1	1.325
População (mil hab)		296	0,1	0,3	-0,48	1,48	335	0,11	0,28	-0,48	2,01
Result. Financ. ÷ rec. corrente		286	0,64	0,12	0,29	0,92	324	0,67	0,11	0,30	0,86
Rec. não control. ÷ rec. corrente		293	0,8	0,4	0	1	328	0,71	0,45	0	1
Possui equipes de TI		295	0,3	0,4	0	1	325	0,29	0,45	0	1

Nota: \*\*\* teste de média com significância de 5%. Teste utilizado: Mann-Whitney test.

Como a lógica institucional presente nos municípios é de *input*, que tem como foco a estimação nas receitas e despesas, e a cobrança dos controles que exercem *enforcement* não tem se dado sobre o PBB, as discussões nos municípios giram em torno da estimação apenas.

A existência de equipes para a adoção do planejamento de resultados é uma variável contingencial que está ligada ao sucesso na implantação, visto que o planejamento é uma atividade desenvolvida por pessoas, que requer especialização e dedicação exclusiva (ANDREWS, 2004), e a falta de equipes com dedicação exclusiva obriga o desenvolvimento do planejamento ser realizado por pessoas com compartilhamento de atividades, que normalmente é o próprio contador do município (AZEVEDO; AQUINO, 2016), e a possibilidade na implantação de mudanças no planejamento nessas circunstâncias é diminuída.

#### *Efeitos normativos de políticas de alto-nível*

Os municípios no Brasil contam com autonomia para organizar-se administrativamente, para planejarem suas políticas públicas, e para fazer a gestão de seus ativos e passivos (MEIRELLES, 2013, p.863). Mesmo com essa competência local, diversas políticas são definidas e co-financiadas pelo Governo Federal, sobretudo nas áreas de Saúde, Educação e Assistência Social. Para essas secretarias, parte de suas políticas públicas são definidas não localmente, mas sim no Governo Central pelos ministérios, que exercem influência normativa (DIMAGGIO; POWELL, 1983) tanto no estabelecimento dos valores estimados quanto das metas e indicadores nos objetivos e nos indicadores, além de serem acompanhados por um monitoramento sobre essas informações.

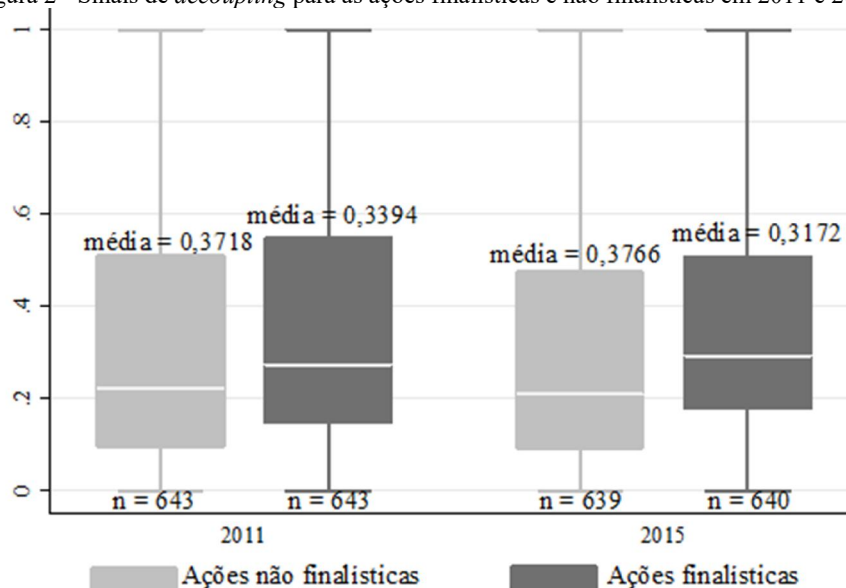
Apesar de possuírem autonomia para realização de seu planejamento local, algumas secretarias municipais possuem forte influência normativa, que é exercida pelo governo central a partir dos ministérios, que definem políticas públicas de alto nível (municipalizadas), que inclui o estabelecimento de metas de resultado e de indicadores para o acompanhamento de programas governamentais.

A partir da existência dessa influência normativa que ocorre em apenas algumas secretarias (saúde, educação e assistência social), analisando o planejamento de metas de ações e indicadores dos programas separadamente para os que possuem influência normativa e os que não possuem, é possível observar pela média que não existem diferenças significativas no *decoupling* apurado entre os dois grupos (Figura 2).

Esse resultado, que corresponde a dois PPAs diferentes pode indicar que as informações de planejamento existentes nas secretarias finalísticas não estão sendo utilizadas para a elaboração do PPA dos municípios. Portanto, pode existir um planejamento que é estabelecido e acompanhado pelos ministérios, e outro, que é utilizado nos instrumentos de planejamento.



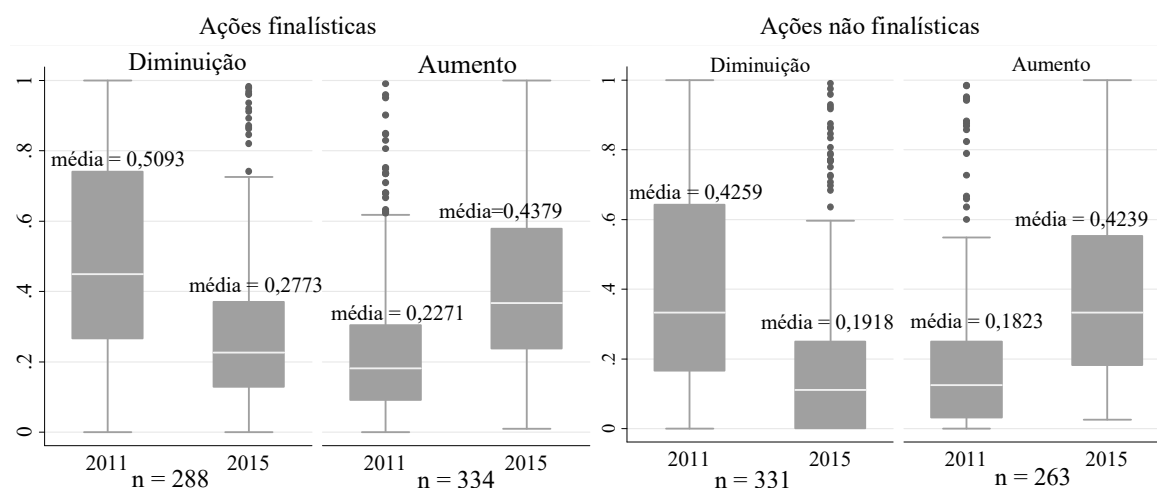
Figura 2 - Sinais de *decoupling* para as ações finalísticas e não finalísticas em 2011 e 2015



Fonte: elaborada pelos autores.

Analisando a variação do *decoupling* entre os dois exercícios de 2011 e 2015 (Figura 3), é possível concluir que as mudanças que ocorreram foram relacionadas a iniciativas isoladas de organização pelos municípios, que melhoraram, e outros no caminho inverso, o que pode decorrer de perda de incentivos em desenvolver metas e indicadores para o planejamento, pela falta de percepção de cobrança pelo Legislativo, sociedade e Tribunal de Contas. Os resultados não se mostram diferentes entre as finalísticas, com efeito normativo, e as não finalísticas.

Figura 3 - Variação dos sinais de *decoupling* das ações finalísticas e não finalísticas



Fonte: elaborada pelos autores

Os resultados da Tabela 7 mostram que 36% (214 casos) dos municípios aumentaram o *decoupling* (pioraram o planejamento) tanto para as ações finalísticas quanto para as não finalísticas, porém praticamente a mesma proporção se observa para os casos que melhoraram

em ambos (39%, ou 227 casos). Isso permite concluir que *não há* uma ação homogênea ocorrendo nos municípios do Estado de São Paulo no sentido de evoluir as ações finalísticas, e de uma forma geral não há um movimento de aumento ou diminuição no *decoupling* para todas as ações, que parecem ser mais um movimento de acomodação. Reforçando a falta de padrão, 25% dos casos têm movimentos em sentido contrário (algumas melhoram e outras pioram, no mesmo caso), o que reforça ainda mais a falta de homogeneidade, e de uma ação de acompanhamento externa que represente um movimento coordenado, como ocorreria com uma ação do Tribunal de Contas, por exemplo.

Tabela 7 - Variação conjunta do *decoupling* entre ações finalísticas e não finalísticas

Finalística	Não finalística	N (%)	Finalística					Não Finalística				
			Méd 2011	Méd. 2015	desv pad	Min	Max	Méd. 2011	Méd. 2015	desv pad	Min	Max
Piorou	Piorou	214 (36)	0,179	0,452	0,306	0,037	1	0,223	0,493	0,285	0,029	1
Melhorou	Melhorou	227 (39)	0,502	0,207	0,233	0	0,991	0,538	0,269	0,215	0	0,98
Melhorou	Piorou	102 (17)	0,243	0,143	0,196	0	0,833	0,210	0,315	0,204	0,010	1
Piorou	Melhorou	45 (8)	0,184	0,286	0,215	0,026	1	0,330	0,245	0,171	0	0,667

Fonte: elaborada pelos autores

Como a média do grupo finalístico apresenta um resultado de *decoupling* maior para as metas das ações, pode-se concluir que os efeitos normativos exercidos sobre o planejamento orçamentário não têm sido suficientes para mudar as metas alocadas no PBB, e, ao contrário, as Secretarias de Fazenda, que tem elaborado o planejamento orçamentário nos municípios, tem focado mais sua atenção nas demais secretarias, que não tem esse acompanhamento pelos ministérios, gerando um efeito contrário.

Portanto, existe um planejamento (indicadores e metas) que é estabelecido e acompanhado pelos ministérios, e outro (outro conjunto de indicadores e metas) que é utilizado para associar com a dotação orçamentária via instrumentos de planejamento (LOA). Este uso seria orientado pela lógica orçamentária de *inputs*.

## 6. IMPLICAÇÕES PRÁTICAS E CONCLUSÕES

Ao apresentar a existência de *decoupling* no planejamento público, o artigo levanta questões relacionadas a problemas de *accountability*, pois o legislativo municipal tem aprovado e acompanhado o planejamento dos municípios mesmo com a existência elevada de *decoupling* nos indicadores e ações. Outra consequência para a *accountability* está relacionada ao monitoramento pelos conselhos sociais, pois se existem informações de resultados do planejamento diferente dentro dos municípios (uma informação para o PPA e outra para os Ministérios), o que exatamente os conselhos vêm monitorando? A existência de influências normativas e até coercitivas de ministérios sobre determinadas secretarias finalísticas não está sendo suficiente para evoluir o planejamento das metas das ações e dos indicadores.

Os resultados também sugerem questões relacionadas ao federalismo, pois quem está definindo as metas de políticas públicas para as áreas finalísticas são os ministérios, e o legislativo local não tem exercido o papel de aprovação e acompanhamento dessas informações.

Esses problemas podem decorrer da falta de consideração sobre o papel das instituições no processo de adoção das reformas, como é o caso da reforma gerencial do orçamento. Estudos que apresentam um *checklist* pré-reforma para a introdução do PBB trazem a necessidade de se estabelecer um plano para sua institucionalização (BROWNE,

2010), que vai além da organização das variáveis contingenciais, como recursos humanos ou estrutura física, pois caso contrário esse tipo de mudança não ocorrerá.

Os resultados estão coerentes com a literatura institucional que traz que os atores respondem à lógica que está institucionalizada, procurando legitimar sua posição. Se os atores procurassem atender à nova lógica proposta, isso conflitaria com a lógica vigente, e não teriam apoio, perdendo legitimidade e correndo risco de serem substituídos na função comissionada de chefia. Assim, a lógica de orçamento por *inputs* é reforçada e mantida, e impede a entrada do PBB no município, que foi introduzida pela reforma gerencial no orçamento (MOG, 1999).

Comparando-se os resultados de indicadores e metas estabelecidos no planejamento de 2011 com o de 2015, conclui-se que tampouco está havendo melhorias nesses instrumentos, o que pode representar baixa coerção pelo Tribunal de Contas.

Considerando que a lógica existente no orçamento é a lógica de *inputs*, cujo foco é nos tipos de gastos, e não no desempenho, e como a proporção de metas e indicadores com uso cerimonial é elevado, pode-se concluir que o próprio legislativo ainda atua na lógica anterior, visto que não tem acompanhado as metas estabelecidas, aprovando-as, e não cobrando sua execução.

## REFERÊNCIAS

ABREU, C. R. DE; CÂMARA, L. M. O orçamento público como instrumento de ação governamental: uma análise de suas redefinições no contexto da formulação de políticas públicas de infraestrutura. **Revista de Administração Pública**, v. 49, n. 1, p. 73–90, 2015.

ANAO, A. N. A. O. **Better Practice Guide. Better Practice in Annual Performance Reporting**. Canberra: Australian National Audit Office, 2004.

ANDREWS, M. Authority, acceptance, ability and performance based budgeting reforms. **The International Journal of Public Sector Management**, v. 17, n. 4, p. 332–344, jun. 2004.

AQUINO, A. C. B. DE et al. **O efeito dos Tribunais de Contas nos sistemas de informação de municípios**. 2o Congresso UNB de Contabilidade e Governança. **Anais...**Brasília: UNB, 2016

AQUINO, A. C. B. DE; AZEVEDO, R. R. DE; LINO, A. F. **Isomorfismo, Tribunais de Contas e a automatização da coleta de dados de municípios**. . Congresso USP de Controladoria e Contabilidade. **Anais...**São Paulo: 2016

ARNABOLDI, M.; LAPSLEY, I. On the implementation of accrual accounting: A study of conflict and ambiguity. **European Accounting Review**, v. 18, n. 4, p. 809–836, 2009.

AZEVEDO, R. R. DE; AQUINO, A. C. B. DE. O planejamento em municípios de pequeno porte em São Paulo. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 26, p. 63–76, 2016.

BARCELOS, C. L. K.; CALMON, P. C. D. P. A reforma gerencial do orçamento brasileiro: em busca de múltiplos significados. **Revista de Administração Pública**, v. 48, n. 1, p. 159–181, fev. 2014.

BATLEY, R. A. **The Limits of Institutionalism: How do organizations and institutions interact in theory and in development practice?** Conference of the International Research Society for Public Management. **Anais...**Birmingham: 2015

- BISSESSAR, A. M. An institutional review of planning budgeting and monitoring in the Caribbean. **International Journal of Public Sector Management**, v. 23, n. 1, p. 22–37, 26 jan. 2010.
- BJERREGAARD, T. Co-existing institutional logics and agency among top-level public servants: A praxeological approach. **Journal of Management and Organization**, v. 17, n. 2, p. 194–209, 2011.
- BOUCKAERT, G.; CONINGS, V.; STERCK, M. Report Budgeting, accounting and auditing for results. Towards integrated financial management. **Financial management & performance measurement**, p. 1–165, 2007.
- BOXENBAUM, E.; JONSSON, S. Isomorphism, Diffusion and Decoupling. In: GREENWOOD, R. et al. (Eds.). . **The Sage Handbook of Organizational Institutionalism**. Thousand Oaks, CA: Sage, 2008. p. 78–99.
- BRIGNALL, S.; MODELL, S. An institutional perspective on performance measurement and management in the “new public sector”. **Management Accounting Research**, v. 11, n. 3, p. 281–306, 2000.
- BROWNE, E. **Reforming Budget Systems: a practical guide**. New York: United States Agency for International Development, 2010.
- BURNS, J.; SCAPENS, R. W. Conceptualizing management accounting change: an institutional framework. **Management Accounting Research**, v. 11, n. 1, p. 3–25, 2000.
- CAIDEN, N.; WILDAVSKY, A. **Planning and Budgeting in Poor Countries (Comparative studies in behavioral science)**. New York: John Wiley, 1974.
- CHAN, J. J. L.; XIAOYUE, C. Models of Public Budgeting and Accounting Reform. **OECD Journal on Budgeting**, OECD Journal on Budgeting. v. 2, n. 1, p. 356, 2002.
- DIAMOND, J. Budget system reform in emerging economies: The challenges and the reform agenda. **IMF Occasional Papers**, n. 245, p. 1–109, 2003.
- DIMAGGIO, P. J.; POWELL, W. W. The iron cage revisited: Institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. **American Sociological Review**, v. 48, n. 2, p. 147–160, 1983.
- FRIEDLAND, R.; ALFORD, R. R. Bringing society back in: Symbols, practices and institutional contradictions. In: **The New Institutionalism in Organizational Analysis**. Chicago: University of Chicago Press, 1991.
- GEORGE, E. et al. Cognitive underpinnings of institutional persistence and change: A framing perspective. **Academy of Management Review**, v. 31, n. 2, p. 347–365, 2006.
- GREENWOOD, R.; SUDDABY, R.; HININGS, C. R. Theorizing Change: The Role of Professional Associations in the Transformation of Institutionalized Field. **Academy of Management**, v. 45, n. 1, p. 58–80, 2002.
- GROSSI, G.; REICHARD, C.; RUGGIERO, P. Appropriateness and Use of Performance Information in the Budgeting Process: Some Experiences from German and Italian Municipalities. **Public Performance & Management Review**, v. 39, n. 3, p. 581–606, 2016.
- GUESS, G. M.; LELOUP, L. T. **Comparative Public Budgeting**. New York: Suny Press, 2010.



HODGSON, G. M. What are institutions? **Journal of Economic Issues**, v. XL, n. 1, p. 1–25, 2006.

HOU, Y. et al. State Performance-Based Budgeting in Boom and Bust Years: An Analytical Framework and Survey of the States. **Public Administration Review**, v. 71, n. June, p. 370–388, 2011.

IBP. **Guia para transparência em Documentos Orçamentários do Governo: Porque eles são importantes e o que eles devem incluir?** Washington: Open Budget Index, 2014.

IBP. **Open Budgets. Transform Lives. The Open Budget Survey 2015.** Washington: International Budget Partnership, 2015.

KELLOGG, K. C. Making the Cut: Using Status-Based Countertactics to Block Social Movement Implementation and Microinstitutional Change in Surgery. **Organization Science**, v. 23, n. 6, p. 1546–1570, 2012.

KITCHENER, M. Mobilizing the Logic of Managerialism in Professional Fields: The Case of Academic Health Centre Mergers. **Organization Studies**, v. 23, n. 3, p. 391–420, 2002.

LIGUORI, M.; SICILIA, M.; STECCOLINI, I. Some Like it Non-Financial ... Politicians' and managers' views on the importance of performance information. **Public Management Review**, v. 14, n. 7, p. 903–922, 2012.

MEIRELLES, H. L. **Direito Administrativo Brasileiro**. 39a. ed. São Paulo: Ed. Malheiros, 2013.

MEYER, J. W.; ROWAN, B. Institutionalized Organizations: Formal Structure as Myth and Ceremony. **American Journal of Sociology**, v. 83, n. 2, p. 340, 1977.

MOG. **Manual Técnico de Orçamento**. Brasília: Imprensa Nacional, 1999.

MPOG. **Indicadores de Programas - Guia metodológico**. Brasília: Imprensa Nacional, 2010.

OCDE. **Performance budgeting in OECD countries**. Paris: OCDE Publishing, 2007.

POLLITT, C.; BOUCKAERT, G. **Public Management Reform**. 3th. ed. New York: Oxford Press, 2011.

RANDALL, J.; PROCTER, S. When Institutional Logics Collide: Reinforcing Dominance in a Merged Government Department. **Journal of Change Management**, v. 13, n. 2, p. 143–158, 2013.

REZENDE, F.; CUNHA, A. **A reforma esquecida. Orçamento, gestão pública e desenvolvimento**. Rio de Janeiro: Ed. FGV, 2013.

ROBINSON, M. **Performance Budgeting: Linking Funding and Results**. New York: Palgrave Macmillan, 2007.

RUBIN, I. S. **The Politics of Public Budgeting**. 6th. ed. Washington: Ed. CQPress, 2010.

RUBIN, I. S. Past and Future Budget Classics: A Research Agenda. **Public Administration Review**, v. 75, n. 1, p. 25–35, 2014.

SCHICK, A. Repairing the budget contract between citizens and the state. **OECD Journal on Budgeting**, v. 2011, n. 3, p. 7–28, 2011.

SCOTT, R. W. **Institutions and Organizations. Ideas, Interests, and Identities**. 4th ed. ed.

Thousand Oaks, CA: SAGE Publications, 2014.

SHAH, A. **Budgeting and Budgetary Institutions**. Washington: The World Bank, 2007.

SITI-NABIHA, A. K.; SCAPENS, R. W. Stability and change: An institutionalist study of management accounting change. **Accounting, Auditing and Accountability Journal**, v. 18, n. 1, p. 44–73, 2005.

STERCK, M.; SCHEERS, B. Trends in Performance Budgeting in Seven OECD countries. **Public Performance & Management Review**, v. 30, n. 1, p. 47–72, 1 set. 2006.

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

TCE-SP. **Manual de Elaboração do PPA**. São Paulo: Tribunal de Contas do Estado de São Paulo, 2009.

TCE-SP. **Índice de Efetividade na Gestão Municipal**. São Paulo: Tribunal de Contas do Estado de São Paulo, 2015a.

TCE-SP. **IEGM - Índice de Efetividade na Gestão Municipal**. São Paulo: Tribunal de Contas do Estado de São Paulo, 2015b.

THORNTON, P. H.; OCASIO, W. Institutional Logics. In: GREENWOOD, R. et al. (Eds.). . **The Sage Handbook of Organizational Institutionalism**. Thousand Oaks, CA: Sage, 2008. p. 99–129.