


## Uso cerimonial do planejamento de resultados nos municípios de São Paulo

Ceremonial use of the performance-based budgeting by São Paulo municipalities

Uso ceremonial de la planificación de resultados en los municipios de São Paulo

**Ricardo Rocha de Azevedo\***

Doutor pelo Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade da FEA Ribeirão Preto (USP)  
 Professor Adjunto na Faculdade de Ciências Contábeis (UFU), Uberlândia/MG, Brasil  
 ricardo.azevedo@ufu.br

<https://orcid.org/0000-0001-6302-0760> 

**André Carlos Busanelli de Aquino**

Doutor pelo Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade da FEA (USP)  
 Professor Titular na Escola de Artes, Ciências e Humanidades da Universidade de São Paulo (USP), Ribeirão Preto/SP, Brasil  
 aaquino@usp.br

<https://orcid.org/0000-0002-0329-410X> 

**Endereço do contato principal para correspondência\***

Av. João Naves de Ávila, 2121 – Bloco F - Sala 1F 249, Campus Santa Mônica, CEP 38.400-902 – Uberlândia / MG, Brasil

### Resumo

A pesquisa analisou a qualidade das informações de desempenho do planejamento de municípios do Estado de São Paulo, que é uma exigência legal no Brasil desde 2002. A análise comparou os indicadores e metas dos Planos plurianuais de Prefeituras nos exercícios de 2011, 2015 e 2019. A pesquisa utilizou 4 medidas para analisar o conteúdo informacional do planejamento de resultados: (i) metas ou objetivos previstos zerados, (ii) metas realizadas zeradas, (iii) metas inconsistentes, e (iv) metas com dotação simbólica. Os resultados indicam uma alta proporção de informações sobre desempenho com conteúdo informacional questionável, e que provavelmente não é utilizada para a gestão de políticas públicas. Nestes casos, os programas, indicadores, ações e metas são criados e mantidos apenas para fins cerimoniais na prestação de contas junto a Tribunais de Contas. Ao que tudo indica, a lógica do planejamento tradicional com foco apenas no volume de recursos alocado por departamentos ainda prevalece em boa parte dos municípios paulistas.

**Palavras-chave:** Orçamento público; Orçamento-programa; Planejamento de resultados; *Accountability*

### Abstract

This study aimed to analyze the quality of performance information in the current performance-based budget from municipalities in the Brazilian State of São Paulo. Performance-based budgeting has been a legal requirement required by law in the country. The research compared the indicators and goals of multi-year budgeting in 2011, 2015, and 2019. To analyze the informational content of the municipalities' performance-based budgets, the study used four measures: (i) targets or goals set to zero, (ii) achieved outputs set to zero, (iii) inconsistent metrics for targets or goals, and (iv) symbolic endowment targets or goals. The findings suggest that a significant amount of inconsistency in performance data has probably not been used in the evaluation of public policies. Programs, indicators, plans, and targets are only created and maintained ceremonially to meet the requirements of the Courts of Accounts in these cases. This suggests that in the state of São Paulo, the traditional fiscal budgetary logic based on departmental monetary resource allocation prevails.

**Keywords:** Public budgeting; Program budgeting; Performance-based budgeting; *Accountability*

### Resumen

La investigación analizó la calidad de la información sobre el desempeño de la planificación presupuestal de los municipios del Estado de São Paulo, que es un requisito legal en Brasil desde 2002. El análisis ha comparado los indicadores y metas de los Planes Plurianuales de los Municipios en los ejercicios 2011, 2015 y 2019. La investigación utilizó 4 medidas para analizar el contenido informativo de la planificación

presupuestal basada en desempeño: (i) metas u objetivos previstos sin valores, (ii) metas realizadas sin valores, (iii) metas inconsistentes y (iv) metas con asignación simbólica. Los resultados indican una alta proporción de información sobre el rendimiento presente en la planificación presupuestal que tiene un contenido informativo cuestionable, y que, probablemente, no se utiliza para la gestión de políticas públicas. En estos casos, los programas, indicadores, acciones y metas se crean y se mantienen sólo con fines ceremoniales en la rendición de cuentas frente a los Tribunales de Cuentas. Tal parece que, la lógica de la planificación presupuestal tradicional centrada a penas en el volumen de recursos asignados por departamentos sigue prevaleciendo en la mayoría de los municipios de São Paulo.

**Palabras-clave:** Presupuesto público; Programa-presupuesto; Presupuesto basado en el desempeño; *Accountability*

## 1 Introdução

O orçamento público têm sido alvo constante de reformas em diversos países, como a introdução do orçamento por resultados (*Performance-Based-Budgeting* - PBB), uma das mais proeminentes reformas na agenda de modernização e do receituário internacional de boas práticas em governos (Chan & Xiaoyue, 2002; Schick, 2007; Grossi, Reichard, & Ruggiero, 2016).

Recentemente, governos têm sido pressionados a avaliar seu desempenho (OECD, 2007). Porém, apesar do orçamento por resultados ter iniciado na década de 1960 nos Estados Unidos (Moynihan & Beazley, 2016), as pesquisas sobre a efetividade da adoção do PBB ainda parecem inconclusivas. A introdução de informações de desempenho no orçamento não é livre de dificuldades, descontinuidades ou falhas, como já observado nas experiências da Itália (Mauro et al., 2018), Reino Unido (Panchamia & Thomas, 2014), Egito (Kholeif & Jack, 2019), Nigéria (Awokeni, 2016), e Estados Unidos, que passaram por diversas etapas no processo de adoção (Clark, Menifield & Stewart, 2018).

Em geral, as falhas na adoção são atribuídas à sobreposição com outras reformas em curso, à alta exigência informacional, e insuficientes apoios político e gerencial (Schick, 2014). Também é destacado que os reguladores e normatizadores falham em criar incentivos e capacidades que apoiem a adoção da gestão por resultados em organizações do setor público (Moynihan & Beazley, 2016). Os casos que obtiveram sucesso tiveram um período de adaptação, puderam aprender com suas próprias experiências, readaptaram carreiras, adotaram novos sistemas de auditoria, e valorizaram a avaliação de desempenho de políticas públicas e serviços, ao invés de manter o foco apenas em gastos públicos (Moynihan & Beazley, 2016).

No caso do Brasil, a introdução de uma reforma gerencial no orçamento público no início dos anos 2000 (Blöndal et al., 2003; Barcelos & Calmon, 2014) traz dificuldades similares às mencionadas. Alguns avanços no ciclo orçamentário de governos nos últimos anos podem ser mencionados, como maiores transparência orçamentária e participação pública, assim como o fortalecimento dos mandatos legais para fiscalização, refletidos em uma melhor posição no ranking internacional da transparência orçamentária (IBP, 2019). O Brasil é um exemplo de boas práticas de documentos orçamentários quando se analisa apenas a dimensão normativa (ex. IBP, 2014, 2019), porém uma análise de como as coisas funcionam na prática mostra um cenário distinto. Parte das inovações trazidas pela legislação de planejamento público não é implementada de forma efetiva ou mesmo valorizada pelos governos locais. Ocorre um desacoplamento entre a legislação que traz inovações e as práticas de orçamento vigentes, como mostra o Índice de Efetividade da Gestão Municipal (IEGM, 2019) dos Tribunais de Contas.

A pesquisa tem como objetivo realizar uma análise da qualidade das informações dos elementos centrais do PBB (programas, indicadores, metas e ações) em governos locais no Brasil. A partir dessa análise, discute o potencial desacoplamento das práticas do PBB com as práticas do orçamento tradicional já bem enraizadas nos governos em todo país. Já é reconhecida a relevância e o desafio de estabelecer indicadores no modelo de PBB, os quais devem ter qualidade e constante validação (OECD, 2008, 2016). Alguns desafios são as restrições de tempo e a capacidade de elaboração das equipes de orçamento (Robinson, 2007). Critérios adotados nas preferências de escolha e impactos não desejados do uso dos indicadores também são questionados. Por exemplo, alguns governos locais Holandeses escolhiam indicadores e metas por facilidade de atingimento (Budding, Faber & Schoute, 2021), e o governo na Coreia determinou cortes de 10% dos programas considerados ineficazes, baseado em indicadores cuja qualidade foi questionada por não serem confiáveis para medir a política pública (OECD, 2008). A presente pesquisa amplia a análise, e observa além dos indicadores, os programas, ações e metas presentes no PBB em curso.

A análise empírica foi feita para cerca de 640 municípios do Estado de São Paulo. A regulação brasileira exige a adoção do modelo brasileiro de PBB para governos, incluindo Prefeituras Municipais, desde 2002. Foram comparados indicadores e metas dos Planos plurianuais de Prefeituras Municipais paulistas nos exercícios 2011, 2015 e 2019. Foram construídas quatro medidas para analisar o conteúdo informacional do PBB dos municípios. O conteúdo informacional do PBB será maior, válido e utilizável quanto menor a presença de: (i) metas ou objetivos previstos com valores zerados, (ii) metas realizadas

com valores zerados, (iii) metas inconsistentes, e (iv) metas com dotação simbólica.

Observou-se a generalizada presença de falhas informacionais no PBB de municípios no Estado de São Paulo, materializadas por programas com indicadores, ações e metas com informações incompletas ou desatualizadas. Tais falhas ou inconsistências nessas informações podem estar associadas ao tipo de monitoramento feito pelos Tribunais de Contas. A presença de monitoramento, porém feito de forma superficial, suscita a adoção da prática mantida desacoplada do orçamento principal e não valorizada, uma solução para lidar com pressões institucionais conhecida como '*decoupling*'. Em outras palavras, as práticas de PBB parecem estar em curso, mas é o orçamento tradicional que realmente orienta as decisões sobre políticas públicas, como alocação de recursos, descontinuidade de programas ou formulação de novas políticas. Essa adoção desacoplada é mantida pelo governo apenas de forma cerimonial para se legitimar junto à Tribunal de Contas e evitar sanções. Apesar desses instrumentos potencialmente servirem para publicizar as prioridades de recursos feitas pelos governos, a lógica que orienta decisões internas não é baseada nos resultados dos programas, mas nos recursos gastos. As implicações são discutidas no artigo. A adoção cerimonial pode suscitar uma percepção de baixa utilidade, abrindo espaço para propostas de extinção do Plano plurianual, como já discutido no Congresso Nacional (Couto, 2021; Paulo, 2021; Barbosa & Couto, 2021).

## 2 Literatura

### 2.1 Respostas Cerimoniais das Organizações

Por que algumas organizações adotam práticas desacopladas de suas rotinas atuais? Esse tipo de escolha é uma resposta estratégica a demandas por mudanças compulsórias impostas à organização. O estudo de Christine Oliver (1991) apresenta 5 tipos de resposta organizacional a mudanças compulsórias, desde a aderência plena da organização à mudança até a rejeição e tentativa da organização em alterar ou derrubar as mudanças trazidas pela reforma na sua origem. Entre elas está um tipo de resposta que não é um ataque direto à mudança, nem aceitação plena, mas o que a autora denominou de '*avoid*', na tentativa de evitar a necessidade da conformidade plena, a organização concilia as práticas atuais com as pressões institucionais, de certa forma escapando das regras ou das expectativas associadas a estas regras (Oliver, 1991, p.154). Uma das formas é denominada de "*concealment tactics*" em que a organização escapa de ser acusada de não conformidade com as regras atrás de uma fachada de conformidade. Como mencionado pela própria autora, na literatura algumas dessas táticas são mencionadas por Meyer & Rowan (1977) como "*window dressing*"; "*ritualism*"; "*ceremonial pretense*"; "*symbolic acceptance of institutional norms, rules*". No mesmo texto a autora menciona um exemplo de organizações que podem mostrar uma série de práticas às vésperas de uma inspeção de autoridades do governo que não são parte de suas rotinas normais (Oliver, 1991, p.155).

Dado que a aparência de adoção já é suficiente para conferir legitimidade à organização, a adoção não precisa ser real, basta parecer real. Outra variação de resposta é o denominado de "buffer" em que a organização procura evitar os impactos da mudança nas suas práticas atuais, o conhecido desacoplamento (ou *decoupling* no termo original em inglês). Mantendo as novas práticas desacopladas das rotinas, a organização pode ao mesmo tempo preservar sua forma original de atuação, ao mesmo tempo em que parece adotar as novas práticas, mantendo-as desacopladas das rotinas. Assim, ganha legitimidade por parecer aderir à mudança, mas de fato as práticas superficialmente adotadas não estão integradas com outras funções administrativas, não influenciando a tomada de decisão ou a ação de gestores.

As respostas estratégicas de organizações a mudanças seriam direcionadas, por exemplo, pela busca por legitimidade social ou eficiência, por dependência de *stakeholders*, pela consistência das novas práticas com as rotinas organizacionais, por coerção legal imposta às novas práticas, por incertezas ambientais, entre outros fatores tratados pela literatura (Greenwood et al., 2011; Oliver, 1991; Meyer & Rowan, 1977; Tolbert & Zucker, 1983; DiMaggio & Powell, 1983; Friedland & Alford, 1987; Scott & Meyer, 1983). O desacoplamento pode ser uma resposta intencional das organizações (Bromley & Powell, 2012; 1991), ou consequência quase que natural de acomodação de muitas rotinas incompatíveis em diversas partes da organização (Johansson & Siverbo, 2009). Contudo, um maior desacoplamento das novas práticas pode ser observado quando mudanças compulsórias sobre uma coerção legal, como o planejamento público pelo Tribunal de Contas. No setor público, a literatura nacional já mostrou efeitos similares de desacoplamento de prática no setor público municipal no Brasil, como gestão de riscos fiscais (Azevedo et al., 2019), controladoria (Lino et al., 2019) e comissões de orçamento e finanças (Domingos & Aquino, 2019).

### 2.2 O Planejamento de Resultados – *Performance-based Budgeting (PBB)*

O orçamento público historicamente tem focado no controle de gastos (Caiden & Wildavsky, 1974), e apenas recentemente passou a associar tais gastos à metas não financeiras, como serviços entregues, para gestão de desempenho (Liguori, Sicilia, & Steccolini, 2012; Grossi, Mauro & Vakkuri, 2018). Tal medida

é vista como central às boas práticas do ciclo financeiro de governos nas duas últimas décadas (Grossi, et al., 2016; Chan & Xiaoyue, 2002). O planejamento por resultados (*Performance-Based Budgeting* - PBB) coloca ênfase da gestão orçamentária nos serviços entregues, e não nos recursos consumidos na prestação de serviços e políticas públicas, como faz o tradicional orçamento de recursos alocados em departamentos ou funções (*inputs-line-item based budget*) – daqui para frente chamado simplesmente de orçamento tradicional (Diamond, 2003; Clark, et al., 2018).

Por sua vez, o PBB poderia dar aos cidadãos uma forma de medir os programas governamentais, evitando que o dinheiro público seja aplicado de forma ineficiente devido à falta de responsabilização pelos resultados ligados ao processo orçamentário. Tal iniciativa atacaria o problema conhecido como ‘déficit de desempenho’ dos governos (Robinson & Brumby, 2005), induzindo governos mais eficientes com o uso de modelos de gestão e formulação de políticas mais modernas (Sterck & Scheers, 2006).

O PBB já foi introduzido em diversos países. Pesquisa realizada pelo *International Budget Partnership* (IBP, 2019) indica que 55% dos países (dentre 177 países analisados) utilizavam algum tipo de PBB. Entre esses estão países da OCDE, como Itália, Holanda, Austrália (Grossi, et al., 2016) e Estados Unidos (Clark, et al., 2018). Alguns países têm sido reconhecidos como casos de sucesso, como Austrália, Holanda, Suécia e Dinamarca (Schick, 2014), mas esta pode não ser uma regra.

Tal adoção requer que o orçamento tradicional seja substituído por um modelo em resultados. Uma das estratégias tem sido a adoção gradual, pois “começar a transição com apenas um departamento pode ajudar” no processo como um todo (Probst et al., 2009, p.64). A adoção gradual poderia ser útil para a adaptação, permitindo aos países que adotam o modelo aprender com suas próprias experiências (Moynihan & Beazley, 2016). Afinal, a utilização de melhores práticas importados de outros países tende a falhar (Andrews, 2006). Portanto, a lógica gradual valoriza adotar “o básico primeiro”, e avançar em mudanças mais profundas gradualmente.

Apesar dos benefícios aparentes, ainda se observa um *gap* entre os benefícios atingidos e as promessas do modelo PBB (Moynihan & Beazley, 2016). Por exemplo, a informação gerada pelo modelo não é usada amplamente pelos governos (Andrews, 2004; Mauro, Cinquini & Grossi, 2016), o que implica que a eficiência e a eficácia almejadas podem não ser alcançadas. Esse tipo de adoção com problemas ocorre, sobretudo, em países em desenvolvimento, que adotam variações de PBB para satisfazer doadores estrangeiros (Moynihan & Beazley, 2016).

Uma questão crítica na adoção do PBB é a decisão por manter o foco no controle dos recursos ou gastos, ao invés de dar maior ênfase aos resultados como feito pela Austrália, Holanda, Dinamarca e Nova Zelândia (Curristine, 2005). O foco nos recursos, ao mesmo tempo em que introduz a informação de resultados, traz desafios na agregação dessa informação (Grossi, Mauro & Vakkuri, 2018; Douglas & Overmans, 2020), e ambiguidades no processo (Moynihan, 2005). Ainda, ao continuar associado aos recursos gastos e não ao atingimento dos resultados planejados, o sistema de incentivos desenhado pode reduzir as chances de sucesso do novo modelo (Grossi, Mauro & Vakkuri, 2018; Robinson, 2007).

A geração dessa nova informação demanda ampliação nos sistemas de gestão de dados dos governos (Andrews, 2004), e maior capacidade administrativa (Hu, 2011; Andrews, 2004). Por exemplo, cidades com maior capacidade administrativa nos Estados Unidos alcançaram maior sucesso na construção de informações de desempenho no orçamento (Hu, 2011), e governos que alocam equipes com dedicação integral na gestão das informações de desempenho apresentam mais chance de sucesso no modelo (Andrews, 2004). Contudo, a literatura indica que os governos geralmente subestimam a capacidade administrativa necessária para operar o novo modelo PBB, e falham no processo de reforma (Moynihan & Beazley, 2016). Por exemplo, subestimam o custo de adequações, treinamentos, entre outros (Schick, 2014) e a complexidade para a geração dessa nova informação de desempenho (Mauro, Cinquini & Sinervo, 2018; World Bank, 2011).

Sabe-se que a introdução do PBB acaba demandando outras reformas. Exemplo é a Nova Zelândia que fez primeiro mudanças fundamentais na gestão pública (Schick, 2014). Contudo, também se sabe que as resistências políticas ou a falta de um forte patrocínio político em prol do modelo são importantes fatores de fracasso para a adoção efetiva do PBB (Awokeni, 2016). Isso foi observado nos Estados Unidos quando da substituição do orçamento tradicional pela versão americana do PBB (Clark, et al., 2018).

O PBB traz consigo conceitos sobre como medir desempenho de políticas públicas. Entre elas estão as medidas de produtos e serviços entregues (*outputs*), medidas de eficiência (*custo/outputs*), produtividade (*outputs/inputs*) e metas alcançadas para as políticas públicas no longo prazo (*outcomes*). As medidas de resultado podem ser intermediárias (consequências diretas do produto) ou finais (atribuíveis significativamente ao produto). Por fim, medidas de desempenho adicionais incluem eficácia (*output sobre outcome*) e custo-efetividade (*inputs sobre outcomes*) (ANAO, 2004; World Bank, 2011). O *outcome* é a meta final que o planejamento procura alterar, e normalmente é de longo prazo na sua essência (ANAO, 2004).

Um procedimento adotado pelos países na adoção do PBB é a utilização de indicadores-chave (*Key-Performance Indicators* – KPI). Os KPIs permitiriam o acompanhamento dos elementos de desempenho que realmente importam (Arnaboldi, Lapsley & Steccolini, 2015), sobretudo no período de adoção inicial da gestão por desempenho (Browne, 2010). Apesar da arbitrariedade na escolha de KPIs

(Ezzamel et al, 2007), estes permitiriam comparabilidade entre os níveis de governo, apesar de abrir espaço para adoção de outros indicadores de menor nível (Arnaboldi, Lapsley & Steccolini, 2015). O risco presente que em geral é mencionado é a sobrecarga de KPIs e informações com baixa priorização de alvos (OECD, 2007). O Reino Unido, por exemplo, reduziu em 30% a quantidade total de dados solicitados sobre desempenho valorizando dados oportunos e de alta qualidade após considerar haver um excesso de indicadores (Noman, 2010).

Já no Brasil, apesar do longo período de adoção do PBB, as pesquisas são escassas. Em geral, as pesquisas sobre o Brasil adotam estudos de caso. Por exemplo, Weiller e Mendes (2016) analisaram a Prefeitura de São Bernardo do Campo e mostraram avanços no uso de informação sobre desempenho no orçamento da saúde. Porém, em geral as pesquisas têm indicado baixa adequação do planejamento por resultados. Em 2016, municípios de menor porte em São Paulo apresentavam baixo uso de metas não financeiras no orçamento (Azevedo & Aquino, 2016). Cenário similar foi encontrado nos municípios da Região Metropolitana de Porto Alegre (Lima et al., 2020). Já Speeden e Cristina (2020) encontraram que pequenos municípios de São Paulo com um maior orçamento alcançam melhor qualidade do planejamento orçamentário. Mesmo o Governo Federal, apesar de possuir a adoção de metas de resultados nos programas, essas não eram utilizadas efetivamente e são negligenciadas (Cavalcante, 2007).

### 3 Método e Dados

Apesar da Lei Federal 4.320/64 demandar a classificação dos recursos alocados em “programas”, tal modelo não contemplava a necessidade de estabelecer e controlar resultados esperados para cada programa, como no “orçamento-programa” (Machado Jr., 2012). Os programas eram na prática classes de gastos padronizados para todos os entes da federação. O atual modelo de PBB introduzido no Brasil em 2002 baseia-se em dois elementos principais: programas e ações governamentais, ambos devem ser expressos em indicadores e metas não financeiras e financeiras. Os programas contêm indicadores que mostram se os resultados estão sendo atingidos (*outcomes*) e são desdobrados em ações que executam tais programas. Tais ações por sua vez possuem metas associadas aos produtos diretamente entregues (*outputs*) (MOG, 1999). Em termos operacionais, os programas e resultados planejados (dos indicadores e metas) são estabelecidos no Plano Plurianual (PPA) para 4 exercícios financeiros. A cada ano os programas são priorizados na Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e desdobrados na Lei Orçamentária Anual (LOA) (MOG, 1999). O alinhamento entre estes três diferentes instrumentos de planejamento, PPA, LDO e LOA é uma das condições apontadas para o sucesso na reforma do orçamento de resultados (Sterck & Scheers, 2006).

A abordagem da pesquisa é quantitativa com uso de dados secundários. Todos os dados são secundários, extraídos de bases públicas ou obtidas por solicitação dos pesquisadores junto aos órgãos de controle. Inicialmente foi realizada uma análise de conteúdo preliminar (*fishing expedition*) (Bardin, 1977) na base de indicadores e metas de Prefeituras Municipais de São Paulo para gerar um protocolo de classificação das medidas do planejamento dos PPAs nos anos de 2011, 2015 e 2019, cujos dados são transmitidos anualmente ao Tribunal de Contas do Estado de São Paulo (TCE-SP). Os dados correspondem ao 2º ano de cada PPA, ou o 3º ano do mandato. Os três PPAs analisados foram os três últimos ciclos de PPA (ciclos 2010-2013, 2014-2017 e 2018-2021). Adotou-se a análise do 2º ano do ciclo do PPA, dado que nesse exercício eventuais erros ou inconsistências já poderiam ter sido corrigidos. Assim entende-se que os erros e inconsistências identificados são sinais que vão além de simples erros temporários.

Em seguida, ampliou-se a coleta de dados para 644 municípios com dados informados ao TCE-SP. A base final resultou em 252.061 registros para as ações, e 136.442 para os programas vigentes nesses municípios nos 3 períodos. Adicionalmente, foram utilizadas informações sobre a estrutura do processo orçamentário de Prefeituras Municipais, obtidos a partir dos dados transmitidos pelas Prefeituras para composição do IEGM (TCE-SP, 2019).

No modelo tradicional de elaboração do orçamento público o foco estava em estimar os valores de receitas e despesas, pelos tipos de gastos (Aquino & Batley, 2016; Azevedo & Aquino, 2018). No modelo de orçamento por desempenho, os gastos passam a estar associados a entregas (*outputs* ou *outcomes*). Dessa forma, considera-se que a presença de baixo conteúdo informativo para os indicadores ou metas está associada à ausência de conteúdo informacional. Neste caso, informação gerada com objetivo de uso pelos gestores pode ser apenas motivada para cumprimento de uma demanda do Tribunal de Contas.

O orçamento público no Brasil é formado por programas e ações governamentais que preveem a alocação de entregas de serviços públicos associados. Assim, medimos o que chamamos aqui de desacoplamento da prática de PBB (“*decoupling*”) do orçamento tradicional em uma dada prefeitura. Quanto maior a presença de informação de desempenho com falhas informacionais, incompletas ou desatualizadas, que deixe de ser crível ou adequada para uso, maior a probabilidade de o PBB estar desacoplado do orçamento tradicional vigente na prefeitura. A primeira medida de desacoplamento capta falhas informacionais dos indicadores dos programas e a segunda das metas das ações orçamentárias.

O padrão vigente recomendado de PBB no Brasil indica que um programa pode ter vários

indicadores, com descrição, unidade de medida e valores numéricos, mas uma ação teria uma meta, também com descrição, unidade de medida e valores numéricos. Ainda, cada programa e ação teriam dotações orçamentárias especificadas, e os gastos realizados. No orçamento deveriam ficar registrados para um exercício concluído, os valores estimados e realizados. Na análise foram considerados quatro tipos de falhas informacionais (Tabela 1).

**Tabela 1:**  
**Tipos de falhas informacionais nos elementos de um PBB**

| <b>Tipo de falhas</b>                                | <b>Descrição do contexto</b>  | <b>Escala usada</b>                                   |
|--|---|---|
| I - Valor numérico previsto igual a zero             | Indicadores (de programas) ou metas (de ações) pressupõem uma estimativa de resultados a serem atingidos <sup>(i)</sup> | 0 – Valores diferentes de zero<br>1 – Valores zerados |
| II - Valor numérico realizado igual a zero           | Indicadores (de programas) ou metas (de ações) com valores realizados iguais a zero                                     | 0 – Valores diferentes de zero<br>1 – valores zerados |
| III – Descrição e a unidade de medida inconsistentes | Descrição e unidade de medida de indicadores e metas com textos inconsistentes conforme dicionário adotado.             | 0 - Consistente<br>1 – Inconsistente                  |
| IV - Dotação com montante simbólico                  | Ações ou programas com dotação orçamentária com montantes simbólicos entre R\$ 0 e R\$ 1000.                            | 0 – Montante informado<br>1 - Montante simbólico      |

Nota. Elaborada pelos autores. Os indicadores foram definidos como inconsistentes quando não possuíam conteúdo informacional, quando, por exemplo, utilizaram textos na meta como “Não há”; “XX”; “.”; “a elaborar”. (i) Alguns indicadores podem ser metas de valor igual a zero, como ‘número de acidentes com morte’, mas estes são exceções.

Primeiro, indicadores de desempenho ou metas com valores numéricos iguais a zero, tanto para os indicadores previstos quanto para os executados falham ao indicar uma quantidade de entrega de serviços esperada (falha tipo I) ou realizada (falha tipo II), portanto não permitem o acompanhamento do planejamento, indicando uso cerimonial. De forma similar, indicadores com conteúdo inconsistente impedem o uso da informação (falha tipo III). A inconsistência foi apurada com base em um dicionário de dados criado pelos autores a partir da base existente. Indicadores cujo conteúdo era “.” (ponto), “XX”; “Meta”; “NAO INFORMADO”, “NAO HÁ NECESSIDADE”, não possuem conteúdo informacional. Prefeituras lançam mão dessa prática para transmitir dados ao Tribunal de Contas mesmo que o campo informacional esteja ‘em branco’. Por fim, para os programas ou ações com valores simbólicos na despesa prevista no orçamento, considerou-se que esses não seriam ‘realizáveis’ (falha tipo IV).

As análises foram realizadas considerando uma classificação dos programas e ações em finalísticos e não finalísticos. O programa finalístico “proporciona bem ou serviço para atendimento direto às demandas da sociedade” e os não finalísticos “são programas constituídos predominantemente de ações continuadas, devendo conter metas de qualidade e produtividade a serem atingidas em prazo definido” (MOG, 1999, P.39). Foram consideradas como finalísticas as informações associadas às funções de governo Saúde, Educação, Assistência, Previdência, Cultura, Urbanismo, Saneamento, e Desporto e Lazer, e como não finalístico aqueles associados à função Administração.

Na primeira parte da análise verificamos os níveis de desacoplamento do PBB, ou seja, a proporção de programas e ações com falhas informacionais. Na segunda parte da análise, discutimos a variação do nível de desacoplamento dos PBB, comparando quais variáveis de contexto poderiam estar associadas às variações verificadas. Os municípios foram divididos em 7 subconjuntos ou quantis de variação de falhas informacionais de programas de 2015 para 2019. Valores extremos de variação (1º e 7º quantis) foram excluídos da análise, assim como o intermediário (4º quantil). O 2º e 3º quantis são casos de PBB com redução do nível de falhas informacionais, e 5º e 6º quantis de aumento das falhas de 2015 para 2019. Observamos a relação de influências institucionais presentes no próprio PBB local, contingência de mandatos políticos e de recursos nestas variações.

Foi medida ainda a reutilização de informações de programas do PPA de 2015 para 2019 pelo idêntico de sintaxe e de estrutura funcional-programática de 2015 no PPA de 2019. Foi considerada reutilização quando toda informação de um programa específico, como: “órgão”, “unidade”, “unidade executora”, “programa”, “função”, “subfunção”, “unidade de medida”; “indicador” (descrição da meta) e “meta” (quantidade de entrega alocada) eram idênticos, incluindo erros de digitação. A comparação foi feita de forma automatizada.

## 4 Análises e Resultados

Por que é esperado desacoplamento como resposta para reforma compulsória do orçamento por resultado? Primeiro, a lógica e o que é valorizado no orçamento por resultado é diferente da lógica do orçamento tradicional, o que pode gerar inconsistências e resistências na adoção. Por outro lado, existe coerção pelo monitoramento dos Tribunais de Contas sobre o orçamento dos jurisdicionados. Esse monitoramento é feito pela coleta remota de dados via sistemas eletrônicos de coletas de dados, cobrindo de certa forma as informações do planejamento de resultados (Aquino, Lino & Azevedo, 2022). Para os municípios de São Paulo, a exigência do uso de informações de resultados no planejamento começou em 2005, mas o acompanhamento automatizado apenas em 2009 (Azevedo & Aquino, 2016). O acompanhamento do planejamento pelo Tribunal de Contas do Estado de São Paulo se aplica a todos os municípios, independente do porte. Em São Paulo, os municípios 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 do orçamento tradicional (TCE-SP, 2009, 2021).

### 4.1 As falhas informacionais presentes nos orçamentos analisados

A tabela 2 apresenta os 4 tipos de falhas informacionais encontrados. A presença de falhas tem aumentado quando analisada a execução orçamentária nos PPAs de 2011, 2015 e 2019. Além disso, a persistência dessas falhas não sanadas ao longo de múltiplos mandatos indica habitualidade de informações inconsistentes ou zeradas entre os períodos analisados. De modo geral as falhas são expressivas, como por exemplo, em 2019 em média, cerca de 35% das informações de programas e 39% das ações no PBB de municípios possuíam ao menos alguma das inconsistências.

**Tabela 2:**

**Falhas informacionais no PBB no ano de 2019, e variação entre 2011, 2015 e 2019**

|   | 2011  |          | 2015  |          | 2019  |          |
|---|-------|----------|-------|----------|-------|----------|
|   | Média | Desv Pad | Média | Desv Pad | Média | Desv Pad |
| <b>Programas</b> (n=640 a 642 municípios)                     |       |          |       |          |       |          |
| Valores numéricos previstos igual a zero                      | 11,6  | 32,0     | 14,2  | 35,0     | 12,1  | 32,6     |
| Valores numéricos realizados igual a zero                     | 21,2  | 40,9     | 25,1  | 43,4     | 20,7  | 40,5     |
| Descrição do indicador ou da unidade de medida inconsistentes | 16,9  | 37,4     | 16,3  | 36,9     | 12,1  | 32,7     |
| Dotação com montante simbólico                                | 2,2   | 5,9      | 1,7   | 4,8      | 1,7   | 4,0      |
| Ao menos uma falha anterior presente                          | 38,4  | 48,6     | 41,3  | 49,2     | 34,7  | 47,6     |
| <b>Ações</b> (n=640 a 642 municípios)                         |       |          |       |          |       |          |
|   | Média | Desv Pad | Média | Desv Pad | Média | Desv Pad |
| Valores numéricos previstos igual a zero                      | 26,7  | 44,2     | 23,6  | 42,5     | 22,2  | 41,5     |
| Valores numéricos realizados igual a zero                     | 30,6  | 46,1     | 30,7  | 46,1     | 28,3  | 45,1     |
| Descrição do indicador ou da unidade de medida inconsistentes | 19,6  | 39,7     | 11,7  | 32,1     | 6,7   | 25,0     |
| Dotação com montante simbólico                                | 11,8  | 32,2     | 10,4  | 30,5     | 11,4  | 31,8     |
| Ao menos uma falha anterior presente                          | 43,9  | 49,6     | 41,3  | 49,2     | 38,7  | 48,7     |

Nas próximas análises, foram aberta e combinada parte dessas falhas para explorar um pouco mais como estes PBB se apresentam. Duas questões particularmente são relevantes. Primeiro, uma maior noção do quanto essas falhas podem representar no PBB como um todo, e segundo, a relação do PBB com a dimensão monetária do orçamento. As falhas informacionais afetam tanto a gestão da dimensão física do desempenho quanto da dimensão financeira (Tabela 3).

Os PBB implantados que possuem programas e ações com falhas informacionais do tipo I, II e III dificultam a gestão do desempenho físico, pois não permitem comparação entre valores estimados e realizados das entregas de programas e ações. Algumas prefeituras possuem um PBB sem nenhum programa (35 prefeituras em 2019) ou ação (3 prefeituras em 2019) com falhas (mínimo=0), e outras com problemas em todos os programas (51 prefeituras em 2019) e ações (31 prefeituras em 2019) (máximo =1). No ano de 2019, 19 prefeituras apresentaram problemas em todas as ações e programas, o que representa ausência total de planejamento de resultados. A média de programas com falhas nas cerca de 640 prefeituras em 2015 foi de 38% dos programas, e de ações com falhas foi de 35% das ações. Esse padrão se mantém similar em 2019. Os erros de estimativa das entregas (o que seria atingido como fruto de ações e programas medidas por metas e indicadores) é de 2 a 3 vezes em 2015, e o desvio padrão é 8 a 45 vezes

a média. Em 2019 os valores estimados são 20 vezes menores em média do que o realizado, e o desvio padrão ainda é 15 vezes a média. Os valores estimados de entregas parecem estar desassociados da realidade.

**Tabela 3:**  
**Falhas informacionais por desempenho físico ou financeiro**

| Variável <sup>(1)</sup>                                | Exercício de 2015 |       |            |      |         | Exercício de 2019 |       |              |           |         |
|--|-------------------|-------|------------|------|---------|-------------------|-------|--------------|-----------|---------|
|  | n <sup>(2)</sup>  | Média | Desv. Pad. | Min  | Max     | n <sup>(2)</sup>  | Média | Desv. Pad.   | Min       | Max     |
| <i>Composição do PBB</i>                               |                   |       |            |      |         |                   |       |              |           |         |
| Programas finalísticos (%)                             | 642               | 0,81  | 0,08       | 0,41 | 0,98    | 644               | 0,81  | 0,08         | 0,29      | 0,98    |
| Ações finalísticas (%)                                 | 642               | 0,84  | 0,07       | 0,48 | 0,99    | 644               | 0,84  | 0,07         | 0,47      | 0,98    |
| Indicadores por programa (média)                       | 640               | 2,4   | 2,3        | 1    | 27,7    | 644               | 2,5   | 2,2          | 1         | 19,5    |
| <i>Desempenho físico</i>                               |                   |       |            |      |         |                   |       |              |           |         |
| Programas com falhas informacionais (%)                | 642               | 0,35  | 0,28       | 0    | 1       | 644               | 0,33  | 0,26         | 0         | 1       |
| Ações com falhas informacionais (%)                    | 640               | 0,38  | 0,31       | 0    | 1       | 644               | 0,34  | 0,30         | 0         | 1       |
| Erro de estimação na ação (%) <sup>(3)</sup>           | 642               | 2,1   | 17,8       | 0,0  | 351,5   | 644               | 2,33  | 38,4         | 0,00      | 926,98  |
| Erro de estimação no programa (%) <sup>(3)</sup>       | 609               | 3,0   | 51,0       | 0,0  | 1.168,6 | 606               | 20,5  | 347          | 0         | 7.949,2 |
| <i>Desempenho financeiro</i>                           |                   |       |            |      |         |                   |       |              |           |         |
| Imprecisão orçamentária no programa (%) <sup>(4)</sup> | 640               | 2,3   | 21,6       | 0,3  | 532,2   | 644               | 893,9 | 15.793,80,45 | 297.763,6 |         |
| Imprecisão orçamentária na ação (%) <sup>(4)</sup>     | 642               | 15,0  | 193,1      | 0,0  | 3.699,5 | 644               | 825,6 | 17.225,20,26 | 427.871,3 |         |

Notas. (1) Informações somente de Prefeituras Municipais. (2) n - número total de municípios analisados. (3) Erro de estimação de entregas: entregas executadas/entregas previstas. Para a apresentação na tabela, os números de imprecisão foram divididos por 1.000. (4) Imprecisão orçamentária: total empenhado em R\$ ÷ dotação inicial em R\$ no programa ou na ação.

Já as falhas do tipo IV geram a chamada imprecisão orçamentária. A imprecisão orçamentária é a relação entre a dotação monetária para cada programa e ação de governo prevista no projeto de lei da LOA com o valor executado (empenhado). Uma prática amplamente utilizada é a criação de programas com dotação com valores simbólicos, para posterior ajuste no orçamento por meio de créditos adicionais. A prática é conhecida como 'janela orçamentária' ou 'dotação simbólica' pelo Glossário Orçamentário do Senado Federal. São encontrados programas de governo com valores abaixo de R\$1,00 aprovados no orçamento (447 casos). No ano de 2019 em torno de 27% dos programas apresentaram imprecisão orçamentária acima de 50% (contra 30% em 2015).

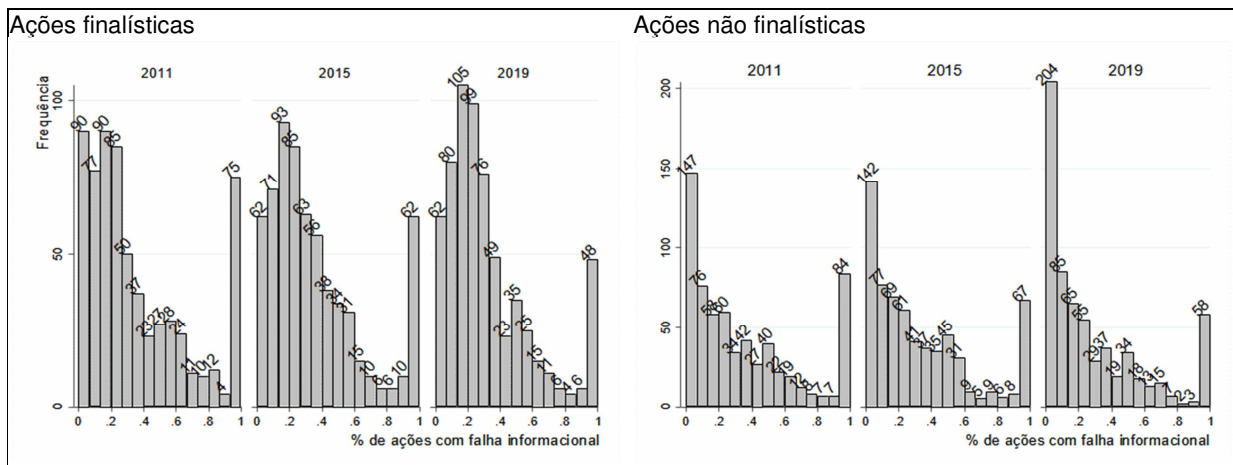
Uma alta porcentagem de programas e ações com baixo conteúdo informacional leva a dificuldades de uso dessa informação para gestão de desempenho físico e financeiro, e indica que a prefeitura ainda valoriza o orçamento tradicional já que a dimensão de resultado não é usada. Ainda, é provável que os programas existentes, enquanto estrutura de agregação de informação, sejam usados principalmente para alocações de créditos nas despesas do orçamento, e para agrupar as ações de um PBB que não recebe atenção efetiva, pois muitas metas e indicadores têm falhas informacionais.

Por fim, na amostra analisada mais de 80% de programas e ações são finalísticas (Tabela 3), ou seja, estão associados com entregas de serviços e atendimento à população. Estes são de responsabilidade direta de secretários de governo de pastas como Saúde, Educação e Assistência. Mas em alguns municípios estes programas e ações representam quase a totalidade, e em outros são menos de 50% em relação a programas de ações não finalísticos. Estes casos extremos podem indicar áreas de atuação não cobertas pelo PBB em curso. Dada à recomendação do modelo de PBB que cada programa pode ter diversos indicadores para captar o desempenho gerado pelo programa, a média de 2,5 indicadores por programa em 2019 cobre casos de municípios com 1 indicador por programa e outros com 19 indicadores.

Analisa-se a seguir com maior atenção as ações, pois estas são os elementos do PBB que traduzem programas em providências diretas e imediatas do atual governo. Quando as ações e metas não estão atualizadas o impacto é direto na usabilidade da informação. Comparou-se a Figura 1 com as falhas informacionais presentes em ações finalísticas e não finalísticas. Ações finalísticas no PBB seriam o principal parâmetro para avaliação do desempenho de secretarias como Saúde, Educação e Assistência em relação à sua principal função da Administração Pública. As ações e suas metas associadas fazem a relação com as políticas públicas locais e nacionais indicadas e coordenadas pelos Ministérios (Aquino & Azevedo, 2018). Nos histogramas a seguir, casos mais próximos da origem do eixo horizontal (próximos de 0) são casos em que o PBB não tem falha informacional nas ações. Apesar de não significar que é utilizado, o fato de não ter falhas indica que tem sido atualizado. À medida que os casos se aproximam de 0,5 ou 1 no



eixo horizontal, a qualidade do PBB piora, pois a proporção de ações com falhas informacionais é maior.



**Figura 1 – Frequência de municípios em porcentagem de falhas informacionais em ações finalísticas e não finalísticas**

Notas. (1) As barras representam a frequência de municípios por proporção de falhas informacionais em ações no PBB do município, ou seja, % de ações do PBB da prefeitura com algum dos tipos de falhas informacionais discutidos. (0) representa ausência total de falha informacional e (1) presença total de falha informacional.

Dois pontos merecem destaque nos histogramas. Primeiro, existiam bons exemplos de PBB em 2011, sobretudo nas ações finalísticas. Houve certa melhoria para 2019, maior frequência nas faixas de até 20% de falhas informacionais em ações. A mesma melhoria se observa para as ações não finalísticas. Apesar da redução dos casos de PBB com 100% de ações finalísticas com falhas informacionais, um segundo ponto não é tão otimista. Existem muitos casos com mais de 50% de ações com falhas, ou seja, metade das ações do PBB não possuem conteúdo para ser utilizadas para gestão. Mesmo que os outros 50% de ações sejam utilizáveis, a pergunta de por que uma prefeitura mantém 50% de suas ações listadas no orçamento sem intenção de uso para gestão, permanece sem uma resposta, e é uma evidência de uso cerimonial.

#### 4.2 Variações do desacoplamento do PBB

Os histogramas apresentados mostram a variação do nível de desacoplamento do PBB entre os municípios do Estado de São Paulo. As variações de 2011 a 2019 quando tratadas em médias escondem diferentes comportamentos. O nível de valorização pela administração local e uso do PBB por prefeito, secretários, diretores e técnicos, e aperfeiçoamento dos elementos de desempenho, como programas e ações, pode variar com o tempo. Essa variação não é apenas uma questão de recursos disponível, mas também de interesse e apoio da liderança daquele mandato.

A janela de tempo analisada cobre 3 ciclos de PPA, ou seja, a ação de prefeitos em 3 mandatos 2008-2011; 2012-2015; 2016-2019. O PBB em 2011 foi deixado pelo prefeito e secretários do mandato de 2008-2011, e operado, atualizado pelo prefeito e equipe do mandato de 2012-2015. Prefeitos reeleitos tiveram a chance de implementar o plano deixado por sua própria equipe no PBB. Analisamos a seguir a variação do PBB vigente em 2015 com o vigente em 2019 nas prefeituras, segregando os casos em que houve redução das falhas, dos casos em que houve aumento das falhas informacionais (Tabela 4). No primeiro caso (melhora), prefeitos e suas equipes resolveram problemas existentes no PBB que herdaram de outros prefeitos ou de seu próprio mandato anterior. No segundo (piora), os prefeitos e suas equipes deixaram que o PBB se tornasse ainda menos relevante para a administração local. A comparação foca nas extremidades desconsiderando-se os municípios com variações intermediárias.

O PBB, se tratando de um instrumento de planejamento e gestão orçamentária e de políticas públicas, seria usado efetivamente ou seria mantido de forma desacoplada do orçamento tradicional, apenas cerimonialmente, dependendo de motivações e dificuldades da administração local. Partindo da literatura institucional que trata de respostas organizacionais a mudanças compulsórias (ex. Oliver, 1991), o PBB poderia ter um papel mais proeminente na administração local se fosse percebido como útil para gestão, ao mesmo tempo em que recursos necessários para operacionalizá-lo estivessem presentes, como tempo de equipes, treinamentos, sistemas eletrônicos para compilar, manter e comunicar registros de desempenho de programas e ações. Por outro lado, poderia ser mantido desacoplado se existissem ganhos de legitimidade social, quanto mais intenso fosse o monitoramento do Tribunal de Contas.

A comparação proposta na Tabela 4 coloca lado a lado casos em que o desacoplamento do PBB potencialmente é reduzido com o início do mandato de 2016-2019, e casos em que o desacoplamento aumenta. São os prefeitos, secretários e assessores neste mandato, junto com servidores de

departamentos de planejamento, contabilidade, e das secretarias finalísticas, que operam o PBB e as práticas de orçamento.

Observou-se como influências institucionais presentes no próprio PBB local, contingência de mandatos políticos e de recursos estariam associadas ao aumento ou redução do descolamento. O contexto do mandato político marcado pela reeleição do prefeito ou pela força na coalizão não guarda relação com as variações. Os resultados mostram que tampouco as variáveis de contexto político apresentam diferença. Já é conhecido pela literatura que políticos em geral não se interessam pelas informações sobre desempenho (Andrews, 2004; Mauro et al., 2016). Mas em alguns casos observou-se melhora do PBB. Essa melhora não guarda relação com a coalização do prefeito junto ao legislativo, que se fosse frágil poderia suscitar pressões para melhoria de desempenho ou maior transparência.

Como observado em outros países, o monitoramento do desempenho pelo legislativo não é sempre desenvolvido, seja por ser considerado um trabalho cansativo como reclamaram legisladores na Estônia (Raudla, 2012), ou por simples omissão, como a observada na Holanda (Ter Bogt et al., 2015). Porém, casos em que municípios declaram que possuem uma melhor estrutura administrativa para o planejamento e oferecem mais treinamento para estas equipes têm associação com variações positivas no PBB e falhas informacionais reduzidas no período. Na comparação feita, o porte, como população e receita corrente por habitante ou expansão de investimentos feitos pela prefeitura também não distinguem as cidades que conseguiram melhorias no PBB.

**Tabela 4:**  
**Efeitos na variação das falhas informacionais no PBB entre 2015 e 2019, segregado por piora ou melhora do PBB**

| Variáveis   | Teste de Média <sup>(1)</sup><br>(p-value) | Casos de melhora do PBB<br>(Maiores reduções de falhas de 2105 para 2019) <sup>(11)</sup> |          |          |          |          | Casos de piora do PBB<br>(Maiores aumentos das falhas de 2105 para 2019) <sup>(11)</sup> |          |          |          |          |
|---|--|---|----------|----------|----------|----------|--|----------|----------|----------|----------|
|   |  | n   | Média    | Desv Pad | Min      | Max      | n  | Média    | Desv Pad | Min      | Max      |
| Média de variação de falhas informacionais em programas 2015-2019 (%)               | -  | 177   | -16,5    | -8,1     | -70,5    | -1,4     | 143  | 6,9      | 2,6      | 0,1      | 41,1     |
| Média de variação de falhas informacionais em ação 2015-2019 (%)                    | 0,1688                                     | 176   | -2,3     | -3,2     | -75,8    | 88,0     | 143  | 0,8      | -2,8     | -84,0    | 84,6     |
| Proporção de falhas informacionais nos programas em 2019 (%)                        | 0,0000                                     | 177   | 22,9     | 16,2     | 1,3%     | 81       | 143  | 39,3     | 25,3     | 1,7      | 100      |
| Proporção de falhas informacionais nas ações em 2019 (%)                            | 0,6234                                     | 177   | 32,0     | 21,5     | 0        | 100      | 143  | 33,1     | 20,5     | 1,9      | 100      |
| <i>Influências institucionais</i>   |  |   |          |          |          |          |  |          |          |          |          |
| Proporção de falhas informacionais nos programas em 2015 (%)                        | <b>0,0090</b>                              | 177   | 39,4     | 24,2     | 3,7      | 100      | 143  | 32,4     | 22,7     | 1,5      | 97,1     |
| Proporção de falhas informacionais nas ações em 2015 (%)                            | 0,4818                                     | 176   | 34,2     | 24,7     | 1,2      | 100      | 143  | 32,3     | 23,4     | 0        | 1        |
| Reutilização de informações de programas do PPA 2015 para 2019 (%)                  | <b>0,0070</b>                              | 177   | 26       | 33       | 0        | 100      | 143  | 37       | 36       | 0,0      | 100      |
| Imprecisão orçamentária em 2015 <sup>(2)</sup>                                      | 0,8411                                     | 177   | 1,3      | 2,7      | 0,3      | 28,4     | 143  | 1,3      | 2,9      | 0,4      | 33,3     |
| <i>Contingências de mandatos políticos</i>  |  |   |          |          |          |          |  |          |          |          |          |
| Novo prefeito em 2016 (1-novo prefeito; 0- prefeito reeleito) (2016) <sup>(3)</sup> | 0,6192                                     | 171   | 0,77     | 0,42     | 0        | 1        | 138  | 0,79     | 0,41     | 0        | 1        |
| Coalização do prefeito no Legislativo (0 a 1) (2017) <sup>(3)</sup>                 | 0,7236                                     | 176   | 0,55     | 0,22     | 0        | 1        | 142  | 0,56     | 0,23     | 0        | 1        |
| <i>Contingências de recursos</i>  |  |   |          |          |          |          |  |          |          |          |          |
| Dependência de outros níveis de governo (2019) <sup>(4)</sup>                       | 0,6945                                     | 175   | 0,07     | 0,06     | 0        | 1        | 141  | 0,06     | 0,05     | 0,0      | 0,4      |
| Estrutura administrativa para planejamento (1-sim; 0-não) (2017) <sup>(5)</sup>     | <b>0,0980</b>                              | 177   | 0,15     | 0,36     | 0        | 1        | 143  | 0,09     | 0,29     | 0        | 1        |
| Treinamento da equipe de Planejamento. (1-sim; 0-não) (2017) <sup>(7)</sup>         | <b>0,0289</b>                              | 177   | 0,54     | 0,50     | 0        | 1        | 143  | 0,42     | 0,50     | 0        | 1        |
| Software para elaboração do planejamento (1-sim; 0-não) (2017) <sup>(6)</sup>       | 0,9141                                     | 177   | 0,87     | 0,34     | 0        | 1        | 143  | 0,87     | 0,33     | 0        | 1        |
| Contador concursado (1-sim; 0-não) (2017) <sup>(8)</sup>                            | 0,8115                                     | 177   | 0,81     | 0,40     | 0        | 1        | 143  | 0,80     | 0,40     | 0        | 1        |
| Controle interno efetivo (1-sim; 0-não) (2017) <sup>(9)</sup>                       | 0,7833                                     | 177   | 0,89     | 0,31     | 0        | 1        | 143  | 0,90     | 0,30     | 0        | 1        |
| <i>Efeitos de porte</i>   |  |   |          |          |          |          |  |          |          |          |          |
| População (mil habitantes 2018) <sup>(10)</sup>                                     | 0,3800                                     | 177   | 56,69    | 130,31   | 1,72     | 1204,07  | 143  | 43,86    | 129,32   | 1,17     | 1379,18  |
| Receita Corrente / habitante <sup>(11)</sup>  | 0,6958                                     | 177   | 4.750,02 | 2.539,22 | 1.891,74 | 27.835,2 | 143  | 4.856,47 | 2.261,76 | 1.468,14 | 14.822,6 |
| Investimentos/receita corrente (2017) <sup>(11)</sup>                               | 0,6945                                     | 175   | 0,07     | 0,06     | 0,00     | 0,50     | 141  | 0,06     | 0,05     | 0,00     | 0,42     |

**Notas.** (1) Teste de hipótese nula *Mann-Whitney test*, com significância de 5% para rejeição da hipótese nula que as médias são iguais. (2) **Imprecisão orçamentária:** total empenhado em R\$ ÷ dotação inicial em R\$ no programa ou na ação. Fonte: SICONFI; (3) Coalização do prefeito no Legislativo: proporção de vereadores pertencentes à base política do prefeito eleito. Fonte: TSE; (4) Dependência de outros níveis de governo: Tributos ÷ Transferência Corrente total; (5) **Estrutura para planejamento:** resposta das prefeituras à questão do IEGM/TCESP: “Há estrutura administrativa voltada para planejamento?”; (6) **Software para elaboração do planejamento:** resposta das prefeituras à questão do IEGM/TCESP: “Há sistema informatizado para auxiliar na elaboração do planejamento?”. (7) **Treinamento da equipe:** resposta das prefeituras à questão do IEGM/TCESP: “Os servidores responsáveis pelo planejamento recebem treinamento específico para a matéria?”; (8) **Contador concursado:** resposta das prefeituras à questão do IEGM/TCESP: “O servidor responsável pela contabilidade do município é ocupante de cargo de provimento efetivo?”; (9) **Controle interno efetivo:** resposta das prefeituras à questão do IEGM: “Há sistema de controle interno regulamentado por lei?”. (10) Fonte: IBGE. (11) Dados do IEGM ref. 2017, ano da elaboração do PPA analisado (ciclo 2018-2021). (11) Casos divididos em 7 quantis, descartados quantis extremos e intermediário, ver metodologia. Proporção de falhas informacionais nos programas e ações em 2011 não foram significantes.

Existe uma curiosa relação entre a melhoria ou pioria com o estado dos programas do PPA anterior. Sabe-se que insucessos (ou sucessos) obtidos nos anos anteriores influenciam a continuidade da qualidade da informação de desempenho (Grizzle & Pettijohn, 2002), cuja continuidade é alimentada pela frustração experimentada pelos proponentes. Para um prefeito e sua equipe que assume o mandato, pode levar certo tempo para compreender a necessidade de alterar a estrutura de planejamento e orçamento utilizada. As variações positivas ocorrem em casos em que o PBB em média tinha mais falhas, e que declararam melhores estruturas de planejamento, e os casos de piora para os PBB que tinham menos falhas, mas declararam menor estrutura de planejamento. Dessa forma, infere-se que o histórico anterior do PBB não é necessariamente uma barreira para equipes de planejamento trazerem melhorias de conteúdo informacional. Ao mesmo tempo, observa-se que o PBB é um instrumento que demanda contínua alimentação e atualização e que redução de equipes ou estrutura pode afetar o sistema. Por fim, a dimensão financeira do orçamento no PPA anterior não guarda relação com a variação do PBB dos dois grupos.

Existem ainda casos de manutenção do nível de operação do PBB. Mudanças incrementais podem ser mais prováveis comparadas a uma completa reforma do sistema de informação de gestão de desempenho 20 anos após a entrada em vigor da prática. Em alguns casos o PBB já possui bons níveis de informação e uso, e são mantidos pela equipe de servidores concursados, são de certa forma valorizados e podem ser ainda mais aprimorados. Por outro lado, nos casos em que o PBB já está desvalorizado, é provável que o prefeito e sua equipe que assume não patrocinem o projeto de reconstrução do PBB como prioridade. A falta de atualização e adequação do PBB é vista pela reutilização de informações de programas do PPA de 2015 para 2019. A ocorrência de programas em 2019 copiados sem qualquer mudança daqueles vigentes 4 anos atrás, incluindo metas a serem atingidas é em média 37% para o grupo de PBB que pioraram. Nestes casos, a forte lógica orçamentária dominante (*line-item*, por *inputs*) faz bem seu trabalho institucional de levar o PBB paulatinamente ao esquecimento, continuamente valorizando os recursos gastos no orçamento, e não as entregas de serviços obtidos com estes recursos (Aquino & Batley, 2021). A contínua presença do orçamento tradicional leva equipes, sistemas e processos a manterem a atenção na parte financeira do orçamento, como o acompanhamento de limites, contingenciamento de despesas, e nas diversas alterações de despesas na LOA.

## 5 Discussões

A mudança do tradicional modelo orçamentário baseado no controle de gastos (*input-based budgeting* - IBB) para um focado em resultados (*performance-based*) desafia a lógica intrinsecamente enraizada na administração pública brasileira (Aquino & Batley 2021). O modelo de PBB introduzido no Brasil tentou conectar, ao que pareceria ser um encadeamento lógico: problemas – programas – produtos (MOG, 1999). Essa nova lógica entrou em vigor em 2002, sendo que o tradicional modelo de classificação orçamentária ainda estava vigente.

Alguns municípios ainda utilizam os programas e ações como faziam antes de 2002, ano da reforma do PBB no país. Até então as prefeituras apenas adotavam uma lista de programas (e subprogramas) padronizada definida pela Portaria 9/1974 do então Ministério do Planejamento e Coordenação Geral (MOG, 1999, Giacomoni, 2008). O objetivo era servir apenas para agrupamento de dotações de despesas por área de gastos para uso como informação contábil (Machado Jr., 2012). A possibilidade de os entes realizarem a criação de programas foi introduzida pela Portaria do Ministério do Planejamento e Orçamento 117/1998, atualizada pela 42/1999, quando os programas passaram a ser definidos pelos Estados e Municípios, e as funções/subfunções passaram a ser utilizadas para a consolidação nacional das informações orçamentárias. A tradição fortalecida pela lei federal 4.320/64 continua sobrevalorizando a tipificação dos gastos orçamentários pela natureza dos recursos gastos e não pelos resultados almejados nos programas e suas políticas públicas. Assim, as chances desses dois sistemas que parecem não ser facilmente aderentes, atuarem de forma desacoplada eram grandes.

A proporção de falhas observadas em programas e ações para municípios do Estado de São Paulo indica que em muitos deles o PBB não é utilizado para gestão de desempenho, assim como foi observado na Itália (Mauro, Cinquini & Grossi, 2016). Como a regulação brasileira apresenta, para que o PBB seja utilizado, seus elementos (programas, ações, indicadores e metas) devem minimamente permitir compreensibilidade e mensurabilidade, relevância e razoabilidade temporal no alcance daquilo que foi programado (MOG, 1999, MPOG, 2010). Provavelmente a gestão continua sendo baseada apenas em desempenho financeiro, gastos e dotações ainda não empenhadas, contingenciamento para o para atendimento de metas fiscais, entre outras práticas.

A lógica do orçamento tradicional ainda permanece dominando a gestão de desempenho, ou seja, foco em gastos, incluindo a busca por aprovação de prestação de contas. Os Tribunais de Contas e Secretaria do Tesouro Nacional continuam demandando dados orçamentários classificados por tipo de gastos, por exemplo, para apuração de limites constitucionais, assim como os portais de transparência, que privilegiam exclusivamente esse tipo de informação. O controle externo que é apontado como um dos principais impulsionadores da melhoria da qualidade da informação de desempenho (Curristine, 2005), no

Brasil, valoriza mais as informações do orçamento tradicional, comparado às do PBB. Porém, de alguma forma cobra a informação por desempenho. Dessa forma, dada a diferença de lógica das duas práticas (orçamento tradicional e PBB), resta ao município manter um PBB em certo nível de operação, desacoplado do orçamento tradicional para manter sua conformidade com o Tribunal de Contas. Essa é a típica resposta (*concealment tactics*) descrita por Oliver (1991), em que a organização consegue acomodar as pressões sem ter de alterar sua forma de operar (Boxenbaum & Jonsson, 2008).

A falta de incentivos ou sanções vem sendo apontada como uma questão relevante para o PBB (Robinson, 2007) incluindo a forma como o modelo de PBB brasileiro foi proposto em sua origem, sem prever algum tipo de coerção pelo não atingimento de metas (Blöndal, Kristensen, & Goretti, 2003). A falta de sanções pelo não atingimento das metas foi uma das causas apontadas para a baixa adequação do PBB na Finlândia (Grossi, Mauro, & Vakkuri, 2018). No Brasil, apesar do monitoramento pelo Tribunal de Contas, não existem sérias sanções pela baixa qualidade do PBB em curso, e muito menos pelo não atingimento das metas propostas. No recém-publicado “Manual de Planejamento Público” (TCE-SP, 2021), apesar de evidenciar o planejamento de resultados, não há menção a sanções pelo não atingimento das metas, e o foco ainda permanece em metas fiscais. E não poderia ser diferente, pois não existe uma norma geral disciplinando a matéria. A Emenda Constitucional 100/2019 foi um avanço relevante nesse sentido (Constituição Federal, art. 165, §10), porém a regra só se aplica ao Governo Federal. O Legislativo dos municípios poderia atuar normatizando a questão, seja pela Lei de diretrizes Orçamentárias (LDO), seja pelo Plano Plurianual (PPA), criando mecanismos de controle e de monitoramento.

Neste contexto, é provável que a maior influência seja a inércia presente na organização e no campo de governos como um todo. A forma da lógica orçamentária tradicional tem dificultado outras reformas serem implantadas. Aquino & Batley (2021) discutem que no caso brasileiro, as raízes institucionais são as principais resistências para a Lei de Responsabilidade Fiscal e da nova contabilidade pública serem bem-sucedidas. Parece que o mesmo acontece com o PBB, que desafia diretamente a valorização da tipificação de gastos como a principal organização do orçamento para uma de resultados de programas e ações, que recebem recursos. Os recursos deixam de ser protagonistas, e passam a ser coadjuvantes, o que é uma séria inversão de valores a ser vencida na administração local.

Vencer essa barreira é ainda mais difícil quando o processo não tem um longo e contínuo processo de sensibilização e patrocínio. E este é o caso do PBB. Como já apresentado por Azevedo e Aquino (2018), a implementação do PBB no Brasil não tem um ‘patrocinador’. A Secretaria de Orçamento Federal (SOF) desenhou o modelo baseado em uma realidade idealizada (MOG, 1999), porém não acompanha ou atua sobre o processo durante a adoção em Estados e Municípios. Sem a atuação de um ‘patrocinador’, não são feitas correções de rumos, sensibilização e envolvimento de outros atores políticos apoiando a mudança (Browne, 2010). Na adoção do PBB nos Estados Unidos, as resistências foram vencidas justamente pelo amplo patrocínio político desenvolvido pelo vice-presidente Al Gore (Clark, et al., 2018).

## 6 Implicações e Conclusões

Os resultados da pesquisa indicam o desacoplamento do PBB em municípios em relação ao orçamento tradicional, e que programas e ações são mantidos em parte dos municípios com boa parte de seus indicadores e metas com algum tipo de falha informacional. Apesar de bem discutida a questão de desacoplamento entre a norma e a prática na administração pública brasileira (Lino et al., 2019; Domingos & Aquino, 2019; Azevedo, Aquino, Lino, & Cavalmoretti, 2019), aqui mostramos e discutimos o desacoplamento para o orçamento por resultados. Aqui analisamos o desacoplamento do PBB como uma resposta estratégica das prefeituras para não interferir nas suas práticas orçamentárias tradicionais, que focam na alocação de recursos, mas não valorizam o que estes gastos produzem, ou seja, os resultados de ações e programas. No nosso melhor conhecimento, o estudo contribui para os estudos de PBB em governos locais (Bleyen, Klimovský, Bouckaert, & Reichard, 2017), sobretudo no contexto de países não Anglo-Saxões (Grossi, Mauro & Vakkuri, 2018).

Os resultados trazem algumas implicações. Primeiro, PBB que não são operantes indicam menor transparência, pois os programas de governos podem não estar sendo a orientação para a composição dos recursos no orçamento. Isso também impede que a sociedade participe das discussões sobre prioridades de metas, como discutido por Moynihan (2005). A literatura já aponta que a participação social melhora a qualidade das informações de desempenho (Park, 2019), e essas são informações de mais fácil compreensão pela sociedade e maior interesse social (Podger, 2018). Porém não existem incentivos para a participação social na definição ou monitoramento dos indicadores de desempenho. As legislações recentes limitam-se a tratar da transparência fiscal, mas com baixa atenção às informações de desempenho de políticas públicas e serviços.

Segundo, os resultados criticamente mostram que os índices de gestão produzidos pelos Tribunais de Contas devem ser reconsiderados ou usados com cautela. Por exemplo, o índice nacional de gestão de efetividade (IEGM, 2019) não capta de forma suficiente os processos internos de gestão, por focarem na camada mais superficial da gestão e por serem autodeclarados. Dessa forma, o indicador pode mais contribuir para legitimar uma prática desacoplada, que será bem valorizada mesmo não tendo utilidade real

na gestão. Como destacado por Moynihan & Beazley (2016), a introdução do planejamento por resultados não deve ser encarada como uma mudança normativa apenas, sendo necessário observar as práticas.

Por fim, os resultados trazem duas reflexões sobre o processo de condução do processo de introdução do PBB no país. Primeiro, desde seu lançamento a reforma foi de adoção plena e imediata, e não com uma gradual adoção de informações de desempenho para determinadas áreas ou tipos de projetos. O gradualismo como estratégia de reforma pode contribuir para o sucesso da adoção de novas práticas (Andrews, 2006; Probst et al., 2009). Entre 117 países analisados, 28% adotaram algum tipo de gradualismo da estratégia de reforma (IBP, 2019). Reformas com adoção plena e imediata sobrecarregam governos em gerenciar a adoção em todas as áreas ao mesmo tempo, e não se beneficiam da aprendizagem de etapas piloto. Segundo, no caso brasileiro os governos definiram de forma autônoma seus próprios indicadores. Outros países adotaram os conhecidos 'indicadores chave' de forma padronizada (*key-performance information – KPI*), privilegiando o acompanhamento pelos governos (Robinson, 2007). Governos locais da Holanda utilizam 37 indicadores de desempenho padronizados além de outros de sua livre escolha (Budding, Faber & Schoute, 2021).

Os resultados mostram um ponto crítico que o uso do PBB está. Apenas considerando o cenário do Estado de São Paulo, depois de 20 anos de vigência do modelo de planejamento, o uso de programas, ações, indicadores e metas parece não ter sido assimilado de forma profunda por municípios. Assim é uma prática fragilmente em curso, que recebe baixo monitoramento dos Tribunais de Contas que ainda essencialmente focam em limites fiscais e legais. Ao mesmo tempo algumas reformas associadas podem gerar relevantes pontos de virada no tema, como é o caso da Emenda Constitucional 100/2019 (inclusão do art. 165, §10), que determinou a execução obrigatória das programações orçamentárias para o Governo Federal. Se as metas não estiverem corretamente estabelecidas no planejamento, a regra constitucional de 'execução obrigatória' torna-se praticamente sem efeito. Adicionalmente, os resultados de baixa qualidade abrem incentivos para manipulação de informação de desempenho por governos ou mesmo trazem oportunidade a uma resposta coordenada de atores políticos para descontinuar o uso do PPA no Brasil (Couto, 2021; Paulo, 2021).

Futuras pesquisas com abordagem qualitativa e estudos de caso poderiam aprofundar como o PBB opera de forma desacoplada com o orçamento tradicional, e como o potencial conflito entre a lógica de inputs e de resultados é acomodada dentro das estruturas de planejamento e orçamento os governos no Brasil. Ainda, poderiam observar como o processo de construção e seleção dos indicadores acontece no momento de elaboração do PPA e como são tratados quando uma nova gestão toma assento no governo. Por fim, a agenda de pesquisa em orçamento público no Brasil poderia se beneficiar ao analisar o papel dos principais atores no processo orçamentário, suas funções, motivações, principais ritos e práticas na elaboração e execução do orçamento, analisando, sobretudo, os casos de municípios que atingiram um mínimo de qualidade dos indicadores de desempenho, que não era esperado dado os fracos incentivos presentes.

## Referências

ANAO. (2004). *Better Practice Guide. Better Practice in Annual Performance Reporting*. Canberra: Australian National Audit Office.

Andrews, M. (2004). Authority, acceptance, ability, and performance-based budgeting reforms. *The International Journal of Public Sector Management*, 17(4), 332–344.

Andrews, M. (2006). Beyond “best practice” and “basics first” in adopting performance budgeting reform. *Public Administration and Development*, 26, 147–161. <https://doi.org/10.1002/pad.401>

Aquino, A. C. B. de, & Batley, R. A. (2021). Pathways to hybridization: Assimilation and accommodation of public financial reforms in Brazil. *Accounting, Organizations and Society*. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2021.101297>

Aquino, A. C. B. de, & Azevedo, R. R. de. (2018). Uma Prefeitura, dois planejamentos: mais um Desafio para a Adoção do Planejamento de Resultados no Brasil. *Congresso USP de Contabilidade*.

Aquino, A.C.B. de, Lino, A.F., & Azevedo, R. R. de. (2022). Enraizamento de infraestruturas digitais de coleta de dados pelos Tribunais de Contas. *Revista de Contabilidade e Finanças*, 33(88), 46-62. <https://doi.org/10.1590/1808-057x202111600>

Arnaboldi, M., Lapsley, I., & Steccolini, I. (2015). Performance Management in the Public Sector: The Ultimate Challenge. *Financial Accountability & Management*, 31(1), 1–22. <https://doi.org/10.1111/faam.12049>

- Avwokeni, A. J. (2016). Cultural Resistance, Output Measures, and Audit Practice: Impact on Non-Implementation of Program-Based Budgeting in Nigeria. *International Journal of Public Administration*, 39(12), 909–916. <https://doi.org/10.1080/01900692.2015.1057850>
- Azevedo, R.R. de, & Aquino, A.C.B. de (2016). O planejamento em municípios de pequeno porte em São Paulo. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 26, 63–76. <http://dx.doi.org/10.11606/rco.v10i26.111202>
- Azevedo, R. R. de, & Aquino, A. C. B. (2018). Resistências ao planejamento de resultados e a lógica orçamentária dominante em municípios. *X Prêmio SOF de Monografias*.
- Azevedo, R. R. de, Aquino, A. C. B., Lino, A. F., & Cavalmoretti, G. (2019). A precariedade do conteúdo informacional dos anexos de riscos fiscais de municípios brasileiros. *Advances in Scientific and Applied Accounting*, 12(2), 4–22. <https://doi.org/10.14392/ASAA.2019120201>
- Barcelos, C.L.K., & Calmon, P.C.D.P. (2014). A reforma gerencial do orçamento brasileiro: em busca de múltiplos significados. *Revista de Administração Pública*, 48(1), 159–181. <http://dx.doi.org/10.1590/S0034-76122014000100007>
- Barbosa, S. C. T., & Couto, L. F. (2021). Planejamento Governamental: planos plurianuais em crise. *Boletim de Análise Político-Institucional*, 27, 12–77. <https://doi.org/10.38116/bapi27>
- Bardin, L. (1977). *Análise de conteúdo*. Lisboa: Edições 70.
- Bleyen, P., Klimovský, D., Bouckaert, G., & Reichard, C. (2017). Linking budgeting to results? Evidence about performance budgets in European municipalities based on a comparative analytical model. *Public Management Review*, 19(7), 932–953.
- Blöndal, J. R., Kristensen, J. K., & Goretti, C. (2003). Budgeting in Brazil. *OECD Journal on Budgeting*, 3(1), 97–131.
- Borgonovi, E., Anessi-Pessina, E., & Bianchi, C. (2018). *Outcome-Based Performance Management in the Public Sector*. Springer. [https://doi.org/10.1007/978-3-319-57018-1\\_1](https://doi.org/10.1007/978-3-319-57018-1_1)
- Boxenbaum, E., & Jonsson, S. (2008). Isomorphism, Diffusion and Decoupling. In: Greenwood, R. et al. (Eds.). *The Sage Handbook of Organizational Institutionalism*. Thousand Oaks, CA: Sage, 78–99.
- Bromley, P., & Powell, W.W. (2012). From Smoke and Mirrors to Walking the Talk: Decoupling in the Contemporary World. *Academy of Management Annals*, 6(1), 483–530. <http://doi.org/10.1080/19416520.2012.684462>
- Browne, E. (2010). *Reforming Budget Systems: a practical guide*. New York: United States Agency for International Development, 2010.
- Budding, T., Faber, B., & Schoute, M. (2021). Integrating non-financial performance indicators in budget documents: the continuing search of Dutch municipalities. *Journal of Public Budgeting, Accounting and Financial Management*. <https://doi.org/10.1108/JPBAFM-02-2020-0009>
- Caiden, N., & Wildavsky, A. (1974). *Planning and Budgeting in Poor Countries* (Comparative studies in behavioral science). New York: John Wiley.
- Cavalcante, P. L. (2007). O plano plurianual: resultados da mais recente reforma do planejamento e orçamento no Brasil. *Revista Do Serviço Público*, 58(2), 129–150.
- Clark, C., Menifield, C. E., & Stewart, L. S. M. (2018). Policy Diffusion and Performance-based Budgeting. *International Journal of Public Administration*, 41(7), 528–534. <https://doi.org/10.1080/01900692.2016.1278384>
- Chan, J. J. L.; Xiaoyue, C. (2002). Models of Public Budgeting and Accounting Reform. *OECD Journal on Budgeting*, *OECD Journal on Budgeting*, 2(1), 1-356. <https://doi.org/10.1787/budget-v2-sup1-en>
- Couto, L. F. (2021). Faces e Funções: o (des)uso do PPA a partir de suas funcionalidades e a instabilidade orçamentária. *Boletim de Análise Político-Institucional (IPEA)*, 1988(27), 19–27. <https://doi.org/10.38116/bapi27art2>

- Currístine, T. (2005). Government Performance: Lessons and Challenges. *OECD Journal on Budgeting*, 5(1), 127–151. <https://doi.org/10.1787/budget-v5-art6-en>
- Diamond, J. (2003). Budget system reform in emerging economies: The challenges and the reform agenda. *IMF Occasional Papers*, 245, 1–109.
- Domingos, F. D., & Aquino, A. C. B. de. (2019). Competências (não exercidas) das comissões de orçamento e finanças nas câmaras municipais. *Revista de Administração Pública*, 53(6), 1161–1178. <https://doi.org/10.1590/0034-761220180441>
- Douglas, S., & Overmans, T. (2020). Public value budgeting: propositions for the future of budgeting. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 32(4), 623–637. <https://doi.org/10.1108/JPBAFM-05-2020-0066>
- Ezzamel, M., Hyndman, N. S., Johnsen, Å., Lapsley, I., & Pallot, J. (2007). Experiencing institutionalization: the development of new budgets in the UK devolved bodies. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 20(1), 11–40. <https://doi.org/10.1108/09513570710731191>
- Friedland, R., & Alford, R. R. (1991). Bringing society back in: Symbols, practices and institutional contradictions. In *The New Institutionalism in Organizational Analysis*. University of Chicago Press.
- Giacomoni, J. (2008). *Orçamento Público* (14a ed.). São Paulo: Ed. Atlas.
- Greenwood, R., Raynard, M., Kodeih, F., Micelotta, E. R., & Lounsbury, M. (2011). Institutional Complexity and Organizational Responses. *The Academy of Management Annals*, 5(1), 317–371. <http://doi.org/10.5465/19416520.2011.590299>
- Grizzle, G. A., & Pettijohn, C. D. (2002). Implementing performance-based program budgeting: A system-dynamics perspective. *Public Administration Review*, 62(1), 51–62. <https://doi.org/10.1111/1540-6210.00154>
- Grossi, G., Reichard, C., & Ruggiero, P. (2016). Appropriateness and Use of Performance Information in the Budgeting Process: Some Experiences from German and Italian Municipalities. *Public Performance & Management Review*, 39(3), 581–606. <https://doi.org/10.1080/15309576.2015.1137770>
- Grossi, G., Mauro, S.G., & Vakkuri, J. (2018). Converging and diverging pressures in PBB development: the experiences of Finland and Sweden. *Public Management Review*, 20(12), 1836–1857. <https://doi.org/10.1080/14719037.2018.1438500>
- Ho, A. T. (2011). PBB in American Local Governments: It's More than a Management Tool. *Public Administration Review*, 71(3), 391–401. <https://doi.org/10.1111/j.1540-6210.2011.02359.x>
- IBP. (2014). *Guia para transparência em Documentos Orçamentários do Governo: Por que eles são importantes e o que eles devem incluir?* Washington: Open Budget Index.
- IBP. (2019). *Open Budgets. Transform Lives. The Open Budget Survey 2019*. Washington: International Budget Partnership. <https://www.internationalbudget.org/open-budget-survey>
- IEGM (2019). Índice de Efetividade da Gestão Municipal. Instituto Rui Barbosa. Disponível em: <https://irbcontas.org.br/iegm>. Acesso em dez/2019.
- Johansson, T., & Siverbo, S. (2009). Why is research on management accounting change not explicitly evolutionary? Taking the next step in the conceptualization of management accounting change. *Management Accounting Research*, 20(2), 146–162. <http://doi.org/10.1016/j.mar.2008.12.001>
- Kholeif, A. O. R., & Jack, L. (2019). The paradox of embedded agency from a strong structuration perspective: An illustrative case study of resistance to change in budgeting processes. *Qualitative Research in Accounting and Management*, 16(1), 60–92. <https://doi.org/10.1108/QRAM-03-2016-0027>
- Liguori, M., Sicilia, M., & Steccolini, I. (2012). Some Like it non-Financial ... Politicians' and managers' views on the importance of performance information. *Public Management Review*, 14(7), 903–922. <https://doi.org/10.1080/14719037.2011.650054>



- Lino, A. F., Carvalho, L. B. de, Aquino, A. C. B. de, & Azevedo, R. R. de. (2019). A falta de trabalho institucional e mudanças organizacionais incompletas em municípios brasileiros. *Revista de Administração Pública*, 53(2), 375–391. <https://doi.org/10.1590/0034-761220170404>
- Lima, L.L., Lui, L., Biasi Ruiz, K. Pietro, Dias, G.V.R.S., Papi, L.P., & Demarco, D.J. (2020). Plano Plurianual como *proxy* para medir capacidades estatais: um estudo sobre o planejamento governamental nos municípios da região metropolitana de Porto Alegre. *Revista Brasileira de Gestão Urbana*, 12(e20190147). <https://doi.org/10.1590/2175-3369.012.e20190147>
- Machado Jr., J. T. (2012). A experiência brasileira em orçamento-programa - uma primeira visão. *Revista de Administração Pública*, 46(4), 1157–1175. <https://doi.org/10.1590/S0034-76122012000400012>
- Mauro, S.G., Cinquini, L., & Grossi, G. (2016). Insights into Performance-Based Budgeting: A literature review and a research agenda. *Public Management Review*, 1–22. <https://doi.org/10.1080/14719037.2016.1243810>
- Mauro, S. G., Cinquini, L., & Grossi, G. (2018). External Pressures and Internal Dynamics in the Institutionalization of Performance-Based Budgeting: An Endless Process? *Public Performance and Management Review*, 41(2), 224–252. <https://doi.org/10.1080/15309576.2018.1431137>
- Meyer, J.W.; Rowan, B. (1977). Institutionalized Organizations: Formal Structure as Myth and Ceremony. *American Journal of Sociology*, 83 (2), 340.
- MOG. (1999). *Manual Técnico de Orçamento*. Brasília: Imprensa Nacional.
- MPOG. (2010). *Indicadores de Programas - Guia metodológico*. Brasília: Imprensa Nacional.
- Moynihan, D.P. (2005). What Do We Talk about When We Talk about Performance? Dialogue Theory and Performance Budgeting. *Journal of Public Administration Research and Theory*, 16(2), 151–168. <https://doi.org/10.1093/jopart/muj003>
- Moynihan, D.P., & Beazley, I. (2016). *Toward Next-Generation Performance Budgeting*. Washington: The World Bank, 2016. <http://dx.doi.org/10.1596/978-1-4648-0954-5>
- Noman, Z. (2010). Performance Budgeting in the United Kingdom. *OECD Journal on Budgeting*, 8(1), 1–16.
- Ocasio, W., Thornton, P. H., & Lounsbury, M. (2017). Advances to The Institutional Logics Perspective. In R. Greenwood, C. Oliver, T. B. Lawrence, & R. E. Meyer (Eds.), *Sage Handbook of Organizational Institutionalism* London/New York: SAGE Publications. <http://doi.org/10.4135/9781446280669.n20>
- OECD. (2007). *Performance budgeting in OECD countries*. Paris: OCDE Publishing.
- OECD. (2008). *Performance Budgeting: A Users' Guide*. Paris.
- OECD. (2016). *OECD Performance Budgeting Survey - Integrating Performance and Results in Budgeting (Highlights)*.
- Oliver, C. (1991). Strategic Responses to Institutional Processes. *Academy of Management Review*, 16 (1), 145–79. <http://doi.org/10.2307/258610>
- Panchamia, N., & Thomas, P. (2014). Public Service Agreements and the Prime Minister's Delivery Unit. *Institute for Government*, 1–15. <http://www.legislation.gov.uk/ukpga/1992/19/contents>
- Park, J. H. (2019). Does Citizen Participation Matter to Performance-Based Budgeting? *Public Performance and Management Review*, 42(2), 280–304. <https://doi.org/10.1080/15309576.2018.1437050>
- Paulo, L. F. A. (2021). A Encruzilhada do Plano Plurianual: entre a extinção e o fortalecimento. *Boletim de Análise Político-Institucional (IPEA)*, 27, 11–18. <https://doi.org/10.38116/bapi27art1>
- Podger, A. (2018). Making “accountability for results” really work? In: Podger, A. (Ed.). *Value for Money: Budgeting and Financial Management Today in the People's Republic of China, Taiwan, and Australia*. Australian National University Press, 95–125.

- Probst, A., Deller, S., & Maher, C. (2009). *Performance measurement, benchmarking & outcome-based budgeting for Wisconsin local government*. Local Government Center.
- Raudla, R. (2012). The Use of Performance Information in Budgetary Decision-Making by Legislators: Is Estonia Any Different? *Public Administration*, 90(4), 1000–1015. <https://doi.org/10.1111/j.1467-9299.2012.02041.x>
- Robinson, M., & Brumby, J. (2005). Does Performance Budgeting Work? An Analytical Review of the Empirical Literature. *IMF Working Papers*, 05(210). <http://doi.org/10.5089/9781451862294.001>
- Robinson, M. (2007). *Performance Budgeting: Linking Funding and Results*. New York: Palgrave Macmillan.
- Schick, A. (2007). Performance Budgeting and Accrual Budgeting. Decision rules or Analytic Tools? *OECD Journal on Budgeting*, 7(2), 109–138.
- Sterck, M., & Scheers, B. (2006). Trends in Performance Budgeting in Seven OECD countries. *Public Performance & Management Review*, 30(1), 47–72. <https://doi.org/10.2753/PMR1530-9576300103>
- Ter Bogt, H. J., Jan Van Helden, G., & Van Der Kolk, B. (2015). Challenging the NPM ideas about performance management: selectivity and differentiation in outcome-oriented performance budgeting. *Financial Accountability & Management*, 31(3), 287–315. <https://doi.org/10.1111/faam.12058>
- TCE-SP. (2009). *Manual de Elaboração do PPA*. São Paulo: Tribunal de Contas do Estado de São Paulo.
- TCE-SP. (2019). Índice de Efetividade da Gestão Municipal. Disponível em: <https://www.tce.sp.gov.br/iegm>. Acesso em junho/2021.
- TCE-SP. (2021). *Manual de Planejamento Público*. São Paulo: Tribunal de Contas do Estado de São Paulo. Disponível em <https://www.tce.sp.gov.br/publicacoes/manual-planejamento-publico>. Acesso em julho/2021.
- Thornton, P.H., & Ocasio, W. (2008). Institutional Logics. In: Greenwood, R. et al. (Eds.). *The Sage Handbook of Organizational Institutionalism*. Thousand Oaks, CA: Sage, 99–129.
- Tolbert, P. S., & Zucker, L. G. (1996). The Institutionalization of Institutional Theory. In S. R. Clegg, C. Hardy, & W. R. Nord (Orgs.), *Handbook of Organization Studies* (p. 175–190). London: Sage.
- Weiller, J. A. B., & Mendes, Á. N. (2016). O Orçamento por Desempenho como ferramenta para gestão e avaliação da política de saúde no município de São Bernardo do Campo, no período 2006 a 2012. *Saúde Em Debate*, 40(110), 36–52. <https://doi.org/10.1590/0103-1104201611003>
- World Bank (2011). Performance-Informed Budgeting in Latin America. Disponível em <https://openknowledge.worldbank.org/>

## NOTAS

### AGRADECIMENTOS

Agradecemos aos membros do grupo de pesquisa PSAG - Public Sector Accounting & Governance pelas discussões que contribuíram para o desenvolvimento da presente pesquisa.

### CONTRIBUIÇÃO DE AUTORIA

Concepção e elaboração do manuscrito: Azevedo, R. R. de, Aquino, A.C. B. de  
Coleta de dados: Azevedo, R. R. de  
Análise de dados: Azevedo, R. R. de, Aquino, A.C. B. de  
Discussão dos resultados: Azevedo, R. R. de, Aquino, A.C. B. de  
Revisão e aprovação: Azevedo, R. R. de, Aquino, A.C. B. de

### CONJUNTO DE DADOS DE PESQUISA

O conjunto de dados que dá suporte aos resultados deste estudo não está disponível publicamente. Os autores podem fornecer o conjunto de dados e o instrumento de coleta de dados, caso sejam solicitados.

### FINANCIAMENTO

Pesquisa financiada pelo Conselho Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico (CNPQ). Título

do projeto registrado no CNPQ: “Fatores associados à baixa adequação do planejamento de resultados em municípios”, Processo: 429664/2018-4, edital-chamada MCTIC/CNPq N° 28/2018.

#### **CONSENTIMENTO DE USO DE IMAGEM**

Não se aplica.

#### **APROVAÇÃO DE COMITÊ DE ÉTICA EM PESQUISA**

Não se aplica.

#### **CONFLITO DE INTERESSES**

Não se aplica.

#### **LICENÇA DE USO**

Os Direitos Autorais para artigos publicados neste periódico são do autor, com direitos de primeira publicação para a Revista. Em virtude de aparecerem nesta Revista de acesso público, os artigos são de uso gratuito, com atribuições próprias, em aplicações educacionais, de exercício profissional e para gestão pública. A Revista adotou a licença [Creative Commons Atribuição 4.0 Internacional - CC BY NC ND](#). Esta licença permite acessar, baixar (download), copiar, imprimir, compartilhar, reutilizar e distribuir os artigos desde que com a citação da fonte, atribuindo os devidos créditos de autoria. Nesses casos, nenhuma permissão é necessária por parte dos autores ou dos editores. Autores têm autorização para assumir contratos adicionais separadamente, para distribuição não-exclusiva da versão do trabalho publicada nesta revista (ex.: publicar em repositório institucional ou um capítulo de livro).

#### **PUBLISHER**

Universidade Federal de Santa Catarina. Curso de Ciências Contábeis e Programa de Pós-graduação em Contabilidade. Publicação no [Portal de Periódicos UFSC](#). As ideias expressadas neste artigo são de responsabilidade de seus autores, não representando, necessariamente, a opinião dos editores ou da universidade.

#### **EDITORES**

José Alonso Borba, Denize Demarche Minatti Ferreira, Carlos Eduardo Facin Lavarda.

#### **HISTÓRICO**

Recebido em: 24/10/2020 – Revisado por pares em: 12/05/2021 – Reformulado em: 10/08/2021 – Recomendado para publicação em: 08/11/2021 – Publicado em: 25/03/2022