

UNIVERSIDADE DO ESTADO DE SANTA CATARINA – UDESC
CENTRO DE CIÊNCIAS DA ADMINISTRAÇÃO E SOCIOECONÔMICAS – ESAG
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO
MESTRADO PROFISSIONAL EM ADMINISTRAÇÃO

ANDRÉ DINIZ DOS SANTOS

ALINHAMENTO DA PROGRAMAÇÃO E EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA ÀS
DIRETRIZES DO PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO DO TRIBUNAL DE CONTAS
DO ESTADO DE SANTA CATARINA

FLORIANÓPOLIS

2024

ANDRÉ DINIZ DOS SANTOS

**ALINHAMENTO DA PROGRAMAÇÃO E EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA ÀS
DIRETRIZES DO PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO DO TRIBUNAL DE CONTAS
DO ESTADO DE SANTA CATARINA**

Dissertação apresentada ao curso de Mestrado Profissional em Administração do Centro de Ciências da Administração e Socioeconômicas da Universidade do Estado de Santa Catarina, como requisito parcial para obtenção do título de mestre em Administração.

Orientador: Prof. Dr. Paulo Roberto da Cunha.

FLORIANÓPOLIS

2024

ANDRÉ DINIZ DOS SANTOS

**ALINHAMENTO DA PROGRAMAÇÃO E EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA ÀS
DIRETRIZES DO PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO DO TRIBUNAL DE CONTAS
DO ESTADO DE SANTA CATARINA**

Dissertação apresentada ao curso de Mestrado Profissional em Administração do Centro de Ciências da Administração e Socioeconômicas da Universidade do Estado de Santa Catarina, como requisito parcial para obtenção do título de mestre em Administração.

BANCA EXAMINADORA

Paulo Roberto da Cunha, Dr.

Universidade do Estado de Santa Catarina

Vanderlei dos Santos, Dr.

Universidade do Estado de Santa Catarina

Carlos Eduardo Facin Lavarda, Dr.

Universidade Federal de Santa Catarina

Florianópolis, 17 de dezembro de 2024.

**Ficha catalográfica elaborada pelo programa de geração automática da
Biblioteca Universitária Udesc,
com os dados fornecidos pelo(a) autor(a)**

Santos, André Diniz dos
Alinhamento da Programação e Execução Orçamentária às
Diretrizes do Planejamento Estratégico do Tribunal de Contas do
Estado de Santa Catarina / André Diniz dos Santos. -- 2024.
202 p.

Orientador: Paulo Roberto da Cunha
Dissertação (mestrado) -- Universidade do Estado de Santa
Catarina, Centro de Ciências da Administração e Socioeconômicas -
ESAG, Programa de Pós-Graduação Profissional em Administração,
Florianópolis, 2024.

1. Planejamento Estratégico. 2. Execução Orçamentária. 3.
Alinhamento. 4. Tribunal de Contas. I. Cunha, Paulo Roberto da. II.
Universidade do Estado de Santa Catarina, Centro de Ciências da
Administração e Socioeconômicas - ESAG, Programa de
Pós-Graduação Profissional em Administração. III. Título.

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a Deus, por sua grandeza e magnitude.

À minha esposa, Karen, e à minha filha, Kate, pela paciência, compreensão e apoio incondicional ao longo de todo o processo.

Aos meus pais e irmãs, pelo exemplo de dedicação e apoio constante.

Ao Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina (TCE/SC), instituição na qual trabalho e que me proporcionou a oportunidade de realizar este programa de mestrado. Agradeço aos meus colegas de trabalho pelo apoio e pela pronta colaboração que tornaram possível a concretização deste estudo.

À Universidade do Estado de Santa Catarina (UDESC) e aos professores que me acompanharam ao longo dessa jornada acadêmica, contribuindo com ensinamentos e orientações valiosas.

Um agradecimento especial ao meu orientador, Prof. Dr. Paulo Roberto da Cunha, por seu acompanhamento, sua orientação e conselhos durante todo o período de elaboração deste trabalho. Sua expertise e apoio foram fundamentais para que eu alcançasse este objetivo.

Aos membros da banca, Prof. Dr. Vanderlei dos Santos e Prof. Dr. Carlos Eduardo Facin Lavarda, pela gentileza e disposição em aceitarem fazer parte da banca e por suas contribuições enriquecedoras para o aprimoramento deste trabalho.

A todos, minha sincera e profunda gratidão.

RESUMO

O alinhamento entre o orçamento público e o planejamento estratégico torna-se essencial para o alcance dos resultados esperados das instituições públicas, garantindo eficiência, transparência e responsabilidade fiscal. Diante disso, o presente estudo foi realizado no Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina (TCE/SC), tendo como objetivo propor diretrizes que fortaleçam o alinhamento entre a execução orçamentária e o planejamento estratégico da referida instituição. Conforme a literatura foram identificados 45 fatores que exercem influência no alinhamento, os quais foram analisados e classificados segundo as variáveis da teoria contingencial: ambiente, estrutura, porte, tecnologia e estratégia. De acordo com essa teoria, o desempenho institucional é condicionado pelas variáveis contingenciais e contextuais que envolvem a entidade, sendo que a eficácia administrativa resulta da adaptação das práticas gerenciais às condições específicas, tanto externas quanto internas, de cada organização. A metodologia utilizada configurou-se como um estudo de caso qualitativo, com análise documental, entrevistas semiestruturadas e questionários. Dentre os principais achados, destacam-se por variável: no ambiente, a necessidade de monitoramento contínuo de fatores externos, flexibilidade na alocação de recursos, aproximação com a sociedade e o setor acadêmico, a influência de mudanças políticas e econômicas, novas legislações, tendências de mercados e questões sociais, bem como para o enfrentamento de possíveis crises e desafios externos. Na estrutura, ressaltou-se a clareza de papéis e responsabilidades, capacitação do corpo funcional, comunicação integrada entre setores, fortalecimento de comitês estratégicos, apoio da alta administração e maior autonomia. O porte destacou a importância da autonomia orçamentária das unidades, capacitação em gestão de recursos e a qualificação continuada do corpo técnico, bem como a influência da estrutura física e do volume de trabalho sobre o alinhamento, e a capacidade de adaptação às mudanças externas. A tecnologia revelou-se necessária para integrar sistemas, automatizar o acompanhamento de indicadores e otimizar processos, além de promover a transparência e a utilização de sistemas para apoiar as ações institucionais. Por fim, na estratégia, constatou-se o alinhamento de metas e objetivos ao orçamento, a flexibilidade para responder a demandas emergentes, a avaliação da eficácia das estratégias, a coordenação entre diversos atores institucionais, bem como o papel da liderança ativa da alta administração foram pontos centrais. Com base nesses achados, o produto resultante foi um conjunto de diretrizes para aprimorar a governança e a integração entre planejamento estratégico e execução orçamentária no TCE/SC. As principais diretrizes foram: a criação de sistemas de monitoramento para fatores externos; fortalecimento de comitês e grupos de trabalho para planejamento e orçamento; engajamento com a sociedade e o setor acadêmico; gerenciamento de riscos para ações estratégicas; automação do acompanhamento de indicadores; capacitação continuada e especializada em gestão estratégica e tecnológica; comunicação integrada entre setores para promover o compartilhamento de informações; a descentralização de decisões para aumentar a autonomia e eficiência administrativa; e a vinculação clara entre orçamento e planejamento estratégico. Conclui-se que a implementação das diretrizes propostas poderá aprimorar a governança do TCE/SC, promover uma gestão mais eficiente e transparente dos recursos públicos, além de reforçar o compromisso da instituição com a excelência e a prestação de contas à sociedade.

Palavras-chave: Planejamento Estratégico. Execução Orçamentária. Alinhamento. Tribunal de Contas.

ABSTRACT

The alignment between public budgeting and strategic planning is essential to achieving the expected outcomes of public institutions, ensuring efficiency, transparency, and fiscal responsibility. This study was conducted at the Court of Accounts of the State of Santa Catarina (TCE/SC) and aimed to propose guidelines to strengthen the alignment between budget execution and strategic planning within the institution. Based on the literature, 45 factors influencing alignment were identified, analyzed, and classified according to the variables of contingency theory: environment, structure, size, technology, and strategy. According to this theory, institutional performance is conditioned by the contingent and contextual variables surrounding the entity, and administrative effectiveness results from adapting managerial practices to the specific external and internal conditions of each organization. The methodology adopted was a qualitative case study, employing document analysis, semi-structured interviews, and questionnaires. Key findings by variable include: in the environment, the need for continuous monitoring of external factors, flexibility in resource allocation, engagement with society and academia, the influence of political and economic changes, new legislation, market trends, and social issues, as well as strategies for addressing potential crises and external challenges. In terms of structure, clarity of roles and responsibilities, staff training, integrated communication between sectors, strengthening strategic committees, top management support, and increased autonomy were highlighted. Regarding size, the importance of budgetary autonomy for units, resource management training, continuous technical qualification, and the influence of physical structure and workload on alignment, as well as adaptability to external changes, were emphasized. Technology emerged as necessary for integrating systems, automating indicator tracking, optimizing processes, enhancing transparency, and supporting institutional actions. Finally, in strategy, aligning goals and objectives with the budget, flexibility to respond to emerging demands, evaluating strategy effectiveness, coordination among various institutional actors, and active leadership by top management were central points. Based on these findings, the resulting product was a set of guidelines to enhance governance and integration between strategic planning and budget execution at TCE/SC. The main guidelines include: creating monitoring systems for external factors; strengthening committees and working groups for planning and budgeting; engaging with society and academia; implementing risk management for strategic actions; automating indicator tracking; continuous and specialized training in strategic and technological management; integrated communication between sectors to promote information sharing; decentralizing decisions to increase autonomy and administrative efficiency; and establishing a clear connection between budgeting and strategic planning. It is concluded that implementing the proposed guidelines can improve TCE/SC's governance, promote more efficient and transparent management of public resources, and reinforce the institution's commitment to excellence and accountability to society.

Keywords: Strategic Planning. Budget Execution. Alignment. Court of Accounts.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1 - Ciclo PDCA – método de gestão	42
Figura 2 - Perspectivas de balanced scorecard	43
Figura 3 - Processo orçamentário	51
Figura 4 - Organograma do TCE/SC	84
Figura 5 - Nuvem de palavras das entrevistas	99

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 - Resultado dos fatores da variável ambiente	139
Gráfico 2 - Resultado dos fatores da variável estrutura.....	143
Gráfico 3 - Resultado dos fatores da variável porte	147
Gráfico 4 - Resultado dos fatores da variável tecnologia	151
Gráfico 5 - Resultado dos fatores da variável estratégia	155

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Definição do programa de trabalho.....	54
Quadro 2 - Programação orçamentária - dimensão física.....	54
Quadro 3 - Programação orçamentária - dimensão financeira	55
Quadro 4 - Fatores que influenciam a relação entre as ações estratégicas com impacto orçamentário e a elaboração das propostas orçamentárias	74
Quadro 5 - Fatores que podem influenciar o alinhamento do planejamento estratégico com a execução orçamentária conforme Rodrigues (2015)	76
Quadro 6 - Fatores que influenciam o alinhamento do orçamento ao planejamento estratégico conforme Garozzi (2020).....	78
Quadro 7 - Definição operacional das variáveis contingenciais para classificação dos fatores encontrados na revisão da literatura	86
Quadro 8 - Fatores selecionados que influenciam o alinhamento classificados nas variáveis da teoria da contingência, agrupados nas variáveis ambiente e estrutura	87
Quadro 9 - Fatores selecionados que influenciam o alinhamento classificados nas variáveis da teoria da contingência, agrupados nas variáveis porte e tecnologia	88
Quadro 10 - Fatores selecionados que influenciam o alinhamento classificados nas variáveis da teoria da contingência, agrupados na variável estratégia.....	89
Quadro 11 - Planejamento estratégico - jornada 2024-2030	105
Quadro 12 - Diretrizes para variável ambiente.....	161
Quadro 13 - Diretrizes para variável estrutura	163
Quadro 14 - Diretrizes para variável porte	164
Quadro 15 - Diretrizes para variável tecnologia.....	166
Quadro 16 - Diretrizes para variável estratégia	168

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Codificação das entrevistas para as categorias de análise de planejamento estratégico do TCE/SC.....	101
Tabela 2 - Resumo do orçamento do TCE/SC para 2024.....	122
Tabela 3 - Execução orçamentária do TCE/SC conforme as três fases da despesa	122
Tabela 4 - Codificação das entrevistas para as categorias de análise do alinhamento entre planejamento estratégico e execução orçamentária do TCE/SC	127

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ACOM	Assessoria de Comunicação
AGET	Assessoria de Gestão Estratégica e Tecnologia
APLA	Assessoria de Planejamento
BSC	<i>Balanced Scorecard</i>
CONT	Controladoria
CPOG	Coordenação de Planejamento Orçamentário e Gestão Administrativa
DAF	Diretoria de Administração e Finanças
DGAD	Diretoria Geral de Administração
DGCE	Diretoria Geral de Controle Externo
DGP	Diretoria de Gestão de Pessoas
DIE	Diretoria de Informações Estratégicas
DOTCe	Diário Oficial Eletrônico do Tribunal
DTI	Diretoria de Tecnologia de Informações
GAP	Gabinete da Presidência
IBGC	Instituto Brasileiro de Governança Corporativa
ICON	Instituto de Contas
LDO	Lei de Diretrizes Orçamentárias
LOA	Lei Orçamentária Anual
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
MCASP	Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público
OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico
OKR	<i>Objectives and Key Results</i>
ONU	Organização das Nações Unidas
PCA	Plano de Contratações Anual
PES	Planejamento Estratégico Situacional
PETIC	Planejamento Estratégico de Tecnologia da Informação
PNO	Processo Normativo Ordinário
PPA	Plano Plurianual
RLD	Receita Líquida Disponível

SEF	Secretaria de Estado da Fazenda
SEI	Sistema Eletrônico de Informações
SIGEF	Sistema Integrado de Planejamento e Gestão Fiscal
TCE/SC	Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina
TCU	Tribunal de Contas da União
TI	Tecnologia da Informação
UDESC	Universidade do Estado de Santa Catarina

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	16
1.1	APRESENTAÇÃO DA SITUAÇÃO-PROBLEMA	16
1.2	OBJETIVOS	20
1.2.1	Objetivo geral	21
1.2.2	Objetivos específicos	21
1.3	JUSTIFICATIVA.....	21
1.4	PRODUTO ESPERADO DA INTERVENÇÃO REALIZADA	23
1.5	ESTRUTURA DO TRABALHO	24
2	REFERENCIAL TEÓRICO	26
2.1	TEORIA DA CONTINGÊNCIA.....	26
2.1.1	Ambiente	28
2.1.2	Estrutura	30
2.1.3	Porte	31
2.1.4	Tecnologia	32
2.1.5	Estratégia	34
2.2	PLANEJAMENTO NO SETOR PÚBLICO	36
2.2.1	Instrumentos de planejamento no setor público	40
2.2.2	Planejamento como leis orçamentárias.....	45
2.3	ORÇAMENTO NO SETOR PÚBLICO.....	47
2.3.1	Conceito de orçamento público.....	47
2.3.2	Orçamento público como instrumento de planejamento	48
2.3.3	Processo orçamentário.....	49
2.3.4	Orçamento-programa	52
2.3.5	Execução orçamentária	55
2.4	GOVERNANÇA PÚBLICA.....	56
2.4.1	Origem e conceito	57
2.4.2	Princípios de governança	58
2.4.3	Governança na perspectiva do planejamento e orçamento	62
2.5	ALINHAMENTO ENTRE O PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO E A EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA NO SETOR PÚBLICO	64

2.6	FATORES QUE INFLUENCIAM O ALINHAMENTO ENTRE PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO E EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA COM BASE EM ESTUDOS ANTERIORES	69
3	PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS	82
3.1	DELINEAMENTO METODOLÓGICO.....	82
3.2	AMBIENTE DA PESQUISA (O CASO)	83
3.4	PROCEDIMENTOS DE COLETA DE DADOS	90
3.5	PROCEDIMENTOS DE ANÁLISE DOS DADOS.....	92
4	APRESENTAÇÃO E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS	97
4.1	PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO DO TCE/SC	100
4.1.1	Processo de elaboração e responsáveis pelo planejamento estratégico	101
4.1.2	Prioridades e comunicação das diretrizes	106
4.1.3	Acompanhamento e uso de ferramentas	110
4.1.4	Desafios do planejamento estratégico	114
4.2.	EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA DO TCE/SC	116
4.2.1	Processo de elaboração do orçamento no TCE/SC.....	117
4.2.2	Papel do PPA, LDO e LOA no processo orçamentário.....	119
4.2.3	Processo de execução orçamentária do TCE/SC	120
4.2.4	Desafios da execução orçamentária do TCE/SC.....	124
4.3	FATORES QUE INFLUENCIAM O ALINHAMENTO ENTRE O PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO E O ORÇAMENTO DO TCE/SC.....	126
4.3.1	Alinhamento entre o planejamento estratégico e a execução orçamentária do TCE/SC.....	126
<i>4.3.1.1</i>	<i>Processo de integração.....</i>	<i>128</i>
<i>4.3.1.2</i>	<i>Garantia de alocação de recursos.....</i>	<i>131</i>
<i>4.3.1.3</i>	<i>Acompanhamento e avaliação.....</i>	<i>133</i>
<i>4.3.1.4</i>	<i>Melhores práticas e desafios de integração</i>	<i>136</i>
4.3.2	Variável contingencial ambiente	137
4.3.3	Variável contingencial estrutura	141

4.3.4	Variável contingencial porte.....	146
4.3.5	Variável contingencial tecnologia.....	150
4.3.6	Variável contingencial estratégia	154
4.4	DIRETRIZES PARA O ALINHAMENTO E A INTEGRAÇÃO ENTRE O PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO E O ORÇAMENTO DO TCE/SC	159
4.4.1	Diretrizes para variável ambiente	160
4.4.2	Diretrizes para variável estrutura.....	162
4.4.3	Diretrizes para variável porte.....	164
4.4.4	Diretrizes para variável tecnologia	165
4.4.5	Diretrizes para variável estratégia	167
5	CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	171
	REFERÊNCIAS.....	174
	APÊNDICE A – PROTOCOLO DE PESQUISA	187
	APÊNDICE B – ROTEIRO DE ENTREVISTA – PRIMEIRA FASE – TODOS OS GESTORES	190
	APÊNDICE C – ROTEIRO DE ENTREVISTA – PRIMEIRA FASE – GESTOR DA ÁREA ADMINISTRATIVA E FINANÇAS	192
	APÊNDICE D – ROTEIRO DE ENTREVISTA – SEGUNDA FASE – TODOS OS GESTORES	194
	APÊNDICE E – ROTEIRO DE QUESTIONÁRIO.....	197
	APÊNDICE F – TERMO DE CONSENTIMENTO LIVRE E ESCLARECIDO. 200	
	APÊNDICE G – TERMO DE CONSENTIMENTO PARA FOTOGRAFIAS, VÍDEOS E GRAVAÇÕES	202

1 INTRODUÇÃO

Neste capítulo, serão contemplados a exposição do tema e da situação-problema, o objetivo geral e os objetivos específicos, a justificativa, o produto esperado da intervenção realizada e a estrutura do trabalho. Inicialmente, delinea-se a importância do tema, ressaltando a relevância do planejamento estratégico alinhado ao orçamento público para a eficiência, transparência e controle fiscal das instituições públicas.

1.1 APRESENTAÇÃO DA SITUAÇÃO-PROBLEMA

O planejamento desempenha um papel fundamental na gestão eficiente e eficaz de qualquer organização, e o setor público não é exceção. No âmbito da administração pública, o planejamento se configura como parte integrante do processo de organização, tomada de decisões e realização de políticas públicas destinadas a enfrentar os desafios futuros. Trata-se de um processo contínuo, utilizado para gerenciar recursos e administrar informações, com vistas a alcançar os objetivos organizacionais (Matias-Pereira, 2012).

Para a consecução de seus objetivos e metas institucionais, a Administração Pública necessita elaborar um planejamento estratégico. Esse processo envolve a tomada de decisões que consideram os riscos inerentes à organização sistemática das atividades essenciais para a execução dessas decisões e a avaliação dos resultados frente às expectativas estabelecidas (Drucker, 1998). Ademais, as instituições públicas, por estarem obrigadas a prestar contas de seus atos à sociedade e aos demais órgãos do poder público, demandam modos de gestão e controle que sejam eficientes e eficazes, proporcionando condições para o exercício mais tempestivo e transparente de suas atividades de poder.

O planejamento reveste-se de importância essencial para a responsabilidade fiscal e a transparência governamental. Para isso, gestores públicos elaboram orçamentos anuais e planos de longo prazo para suas respectivas unidades orçamentárias. Tais planos identificam objetivos, restrições e metas para os quais cada programa deve convergir (Giacomoni, 2021). Dessa maneira, no setor público, o orçamento se consubstancia em uma ferramenta imprescindível para a realização da visão estratégica da organização nos níveis tático e operacional, além de servir como mecanismo de controle da execução do plano em nível estratégico (Souza; Parreira; Fontenelle,

2016).

Posto isto, parte do planejamento estratégico abarca ações com implicações orçamentárias. Essas ações necessitam ser condicionadas a propostas orçamentárias, após a entrada em vigor do plano estratégico ao qual se vinculam, de modo a solicitar os recursos orçamentários e financeiros indispensáveis à sua concretização (Souza; Parreira; Fontenelle, 2016).

O planejamento orçamentário, por sua vez, é considerado um processo permanente, dinâmico e sistematizado de gestão, composto por um conjunto de ações coordenadas e integradas. Esse planejamento estabelece antecipadamente o que se pretende realizar e quais metas se busca atingir, com o objetivo de alcançar um resultado satisfatório, devendo, portanto, estar integrado ao plano estratégico (Abraham, 2021a).

Assim, o processo orçamentário deve englobar tanto o planejamento quanto o controle, dado que, durante o acompanhamento da execução orçamentária, o controle é responsável por assegurar que os objetivos e metas delineados no planejamento sejam efetivamente alcançados. Além disso, permite verificar o alinhamento entre o planejamento estratégico e o orçamento (Almeida; Machado; Raifur; Nogueira, 2009).

Nesse contexto, os Tribunais de Contas assumem um papel de destaque, como entidades públicas, devem prestar serviços com eficiência, eficácia e elevada qualidade à sociedade brasileira. As Cortes de Contas, responsáveis pela fiscalização e controle dos recursos públicos, possuem independência administrativa, financeira e orçamentária garantidas constitucionalmente (Brasil, 1988).

O Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina (TCE/SC), enquanto órgão técnico, especializado e independente, exerce o controle externo em apoio à Assembleia Legislativa de Santa Catarina (ALESC), por meio da fiscalização dos recursos públicos e da apreciação e julgamento das contas dos gestores e administradores públicos do Estado e dos municípios catarinenses (Santa Catarina, 1989).

O TCE/SC é dotado de autonomia administrativa, financeira e orçamentária para planejar suas atividades e gerir os recursos técnicos, administrativos, humanos e financeiros, com a finalidade de alcançar sua missão constitucional. Para isso, dispõe de recursos públicos repassados sob a forma de duodécimo pela Secretaria de Fazenda do Estado de Santa Catarina (SEF/SC), permitindo a programação e execução do seu planejamento estratégico e orçamento por meio dos instrumentos orçamentários, tais como o Plano Plurianual (PPA), a Lei de Diretrizes Orçamentárias

(LDO) e a Lei Orçamentária Anual (LOA).

Para que o TCE/SC alcance os resultados previstos em seu planejamento estratégico, é imprescindível que haja um alinhamento com a execução orçamentária. Conforme assevera Machado (2005), a integração do orçamento com o planejamento estratégico viabiliza uma alocação de recursos alinhada aos objetivos estratégicos, potencializando a realização das metas institucionais e a execução das políticas públicas. Neste diapasão, a presente pesquisa propõe verificar os fatores que influenciam o alinhamento entre o planejamento estratégico e a execução orçamentária no TCE/SC, classificados à luz das variáveis que integram a teoria da contingência.

Esta teoria, proposta por Lawrence e Lorsch (1967), postula que a eficácia organizacional emerge da adequação entre a estrutura organizacional e as demandas do ambiente. Segundo essa perspectiva, diferentes contextos exigem diferentes abordagens de organização e decisão, premissa central para compreender como variáveis contextuais e organizacionais afetam o alinhamento estratégico e orçamentário no TCE/SC.

Ademais, a teoria da contingência tem sido associada aos instrumentos gerenciais, incluindo o orçamento, em diversos estudos na área contábil, especialmente no âmbito empresarial. Destaca-se por sua ênfase na importância de variáveis internas e externas, abrangendo o ambiente, tecnologia, estrutura organizacional, porte da empresa e estratégias, considerados fatores-chave que influenciam a eficácia dos processos organizacionais (Issifou; Costa; Lavarda, 2018).

No contexto da contabilidade gerencial, a teoria da contingência considera que não há soluções universais para os problemas de controle organizacional, uma vez que as condições variam entre as organizações. Essa perspectiva ressalta a necessidade de adaptar sistemas de controle gerencial às circunstâncias específicas, considerando variáveis como ambiente, estrutura organizacional e estratégias, que influenciam diretamente a eficácia dos sistemas de controle (Otley, 2016).

Além disso, a atual conjuntura exige que a administração pública adote uma estrutura de governança robusta, capaz de minimizar a assimetria de informações entre os gestores dos recursos públicos (agente) e a sociedade (principal), que disponibiliza os recursos necessários para a realização de objetivos coletivos (Teixeira; Gomes, 2019).

Conforme destacado pelo Tribunal de Contas da União (TCU), no documento “10 passos para a Boa Governança”, 2ª edição (Brasil, 2021b), a governança pública engloba os mecanismos de liderança, estratégia e controle implementados para avaliar, direcionar e monitorar a gestão,

visando à formulação de políticas públicas e à prestação de serviços que atendam ao interesse da sociedade. Ainda, o TCU ressalta que as entidades que administram recursos públicos devem ter seus objetivos claramente definidos, estabelecer estratégias de atuação, desdobrá-las em planos de ação e monitorar sua execução, com o objetivo de promover o bem-estar social (Brasil, 2021b).

No tocante à realização desses mecanismos de governança, o TCU destaca a importância de um sistema de controle interno robusto, capaz de identificar, avaliar e mitigar riscos, garantindo a conformidade com as normativas vigentes e a integridade das operações governamentais. Esse sistema de controle deve ser sustentado por princípios de transparência e *accountability*, de modo a permitir que a sociedade acompanhe e fiscalize a utilização dos recursos públicos.

Outrossim, o TCU salienta a necessidade de capacitação contínua dos gestores públicos, visando ao aprimoramento das competências técnicas e gerenciais, essenciais para a execução de políticas públicas eficientes e eficazes. A formação e o treinamento constantes dos servidores públicos contribuem para a criação de uma cultura organizacional orientada para resultados e comprometida com a excelência na prestação de serviços.

Ressalva-se que a governança pública, conforme delineada pelo TCU, também requer a realização de processos de planejamento estratégico e orçamentário integrados, que possibilitem uma visão holística das ações governamentais e promovam a coerência entre os objetivos estratégicos e a alocação de recursos. Nesse contexto, a utilização de ferramentas de gestão, como o *Balanced Scorecard*, a metodologia de Planejamento Estratégico Situacional, bem como a metodologia OKR (*Objectives and Key Results* - Objetivos e Resultados-Chave), pode ser fundamental para a definição de metas claras e mensuráveis, bem como para o monitoramento contínuo do desempenho organizacional.

Destarte, o TCU informa que uma governança pública eficaz depende da sinergia entre liderança, estratégia, controle e participação social, elementos que, em conjunto, asseguram a boa gestão dos recursos públicos e a prestação de serviços de alta qualidade à sociedade. A integração desses elementos promove a transparência, a *accountability* e a confiança da população nas instituições públicas, fatores essenciais para a consolidação de uma administração pública ética, eficiente e responsável (Brasil, 2021b).

Sendo assim, o presente estudo visa, a partir do levantamento dos fatores que influenciam o alinhamento entre o planejamento estratégico e a execução orçamentária, categorizados por meio das variáveis da teoria contingencial, apresentar diretrizes relacionadas aos principais fatores

influenciadores com a finalidade de fortalecer os princípios de governança, tais como, transparência, prestação de contas, integridade e participação na gestão dos recursos públicos.

Portanto, a relevância do problema foco deste estudo reside em identificar as circunstâncias que estão associadas com o alinhamento entre o planejamento estratégico e o orçamento, visto que a execução do orçamento não pode estar dissociada do nível estratégico da organização e dos interesses das partes interessadas, para evitar desvio de finalidade, dispêndios indevidos de recursos públicos e falta de clareza na tomada de decisão por parte dos gestores públicos, responsáveis pela administração dos recursos e pela prestação de contas à sociedade.

Durante a análise do acompanhamento das ações constantes no planejamento estratégico e de suas repercussões na programação e execução orçamentária, observou-se no TCE/SC a existência de oportunidades de aprimoramento, tais como a integração das ações estratégicas ao orçamento, o fortalecimento do acompanhamento da execução por parte dos gestores, a adoção de sistemas de informação mais adequados e a melhoria na comunicação entre as áreas. Assim, percebeu-se a necessidade de melhorias no procedimento de elaboração, acompanhamento e execução do orçamento, com vistas a integrá-lo de forma mais eficaz às rotinas do planejamento estratégico.

A observação prática revelou que desafios como a comunicação das prioridades estratégicas e a integração entre os níveis operacional e estratégico, podem ser superados por meio de diretrizes mais claras e processos estruturados, contribuindo para uma governança mais eficiente e alinhada aos objetivos institucionais. Nesse sentido, a pesquisa se propõe responder à seguinte questão: Quais fatores classificados com base nas variáveis da teoria contingencial influenciam o alinhamento entre o planejamento estratégico e a execução orçamentária no TCE/SC?

Dessa forma, o estudo tem como escopo a análise dos processos de planejamento e execução orçamentária no TCE/SC, buscando identificar os fatores contingenciais que influenciam essa interação. A partir desse diagnóstico, propõem-se diretrizes para promover a integração entre o planejamento estratégico e a execução orçamentária, contribuindo para uma gestão pública mais eficiente, transparente e responsável.

1.2 OBJETIVOS

Nesta seção, apresentam-se o objetivo geral e os objetivos específicos da pesquisa, os quais

são essenciais para a compreensão e a execução do trabalho proposto, delineando com clareza o escopo e as metas a serem atingidas ao longo do estudo.

1.2.1 Objetivo geral

A presente pesquisa tem como objetivo geral identificar os fatores classificados com base nas variáveis da teoria da contingência e, com isso, propor diretrizes que visem ao fortalecimento do alinhamento entre a execução orçamentária e o planejamento estratégico do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina (TCE/SC), de modo a garantir a eficácia, eficiência e transparência na gestão dos recursos públicos, sob a ótica da teoria contingencial.

1.2.2 Objetivos específicos

- a) Descrever o planejamento estratégico do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina;
- b) Descrever o processo de execução orçamentária do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina;
- c) Identificar os fatores que podem influenciar o alinhamento entre o planejamento estratégico e o orçamento do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina;
- d) Propor diretrizes que promovam o alinhamento e a integração entre o planejamento estratégico e o orçamento do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina.

Tais objetivos específicos são desdobramentos do objetivo geral e constituem etapas fundamentais para a realização da pesquisa, proporcionando uma análise abrangente e detalhada dos processos e práticas do TCE/SC. Ao atender a esses objetivos, espera-se contribuir para o aprimoramento da governança e da gestão dos recursos públicos na instituição, promovendo a transparência, a eficiência e a responsabilidade fiscal.

1.3 JUSTIFICATIVA

A seleção do tema proposto para esta pesquisa justifica-se pela sua importância no aprimoramento da eficiência administrativa e no fortalecimento da governança pública no âmbito

do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina (TCE/SC). Considerando que o TCE/SC possui uma missão primordial de controle e fiscalização da gestão dos recursos públicos, ao investigar os fatores que influenciam o alinhamento entre o planejamento estratégico e o orçamento, entende-se que com o alinhamento pode melhorar a efetividade das ações, promover uma gestão orçamentária que esteja em conformidade com os objetivos estratégicos do órgão e, assim, contribuir para o cumprimento de suas atribuições constitucionais.

Assim, em face das atribuições do TCE/SC, cuja missão reside no controle e aprimoramento da gestão dos recursos públicos em benefício da sociedade catarinense, torna-se indispensável o estabelecimento e priorização de ações eficientes e efetivas. Tais ações devem ser sustentadas no uso apropriado dos recursos orçamentários e financeiros, em consonância com as diretrizes estratégicas que materializam sua missão institucional.

Nessa seara, a relevância da presente pesquisa advém do seu potencial de prover maior clareza na execução das ações delineadas no plano estratégico do TCE/SC. A pesquisa se propõe a investigar os fatores que influenciam o alinhamento entre o planejamento e o orçamento, o que culminará em um cumprimento mais rigoroso de sua missão e atribuições previstas constitucionalmente. Destarte, o aperfeiçoamento do desempenho e dos resultados obtidos pelo TCE/SC beneficia diretamente a sociedade catarinense, mediante o fortalecimento das ações de fiscalização e controle da gestão dos recursos públicos, resultando em serviços públicos de elevada qualidade e um atendimento eficiente às demandas dos cidadãos.

No contexto profissional do mestrando, a pesquisa se revela de suma importância para a Coordenação de Planejamento Orçamentário e Gestão Administrativa (CPOG), vinculada à Diretoria de Administração e Finanças (DAF), na qual o mesmo exerce suas atividades. A investigação permitirá identificar quais ações estão em consonância com o planejamento estratégico, possibilitando a mensuração e o acompanhamento de maneira eficaz.

Este estudo distingue-se de pesquisas preexistentes ao abordar os principais fatores que influenciam o alinhamento entre o planejamento estratégico e o orçamento público, utilizando a teoria contingencial como lente analítica no contexto de um órgão de controle externo estadual. Com base nessa teoria, busca-se classificar os fatores identificados como influenciadores desse alinhamento entre variáveis como ambiente, estrutura, porte, tecnologia e estratégia.

Esse enquadramento viabiliza uma compreensão aprofundada de como diferentes configurações dessas variáveis podem impactar a relação entre planejamento e orçamento no

Tribunal de Contas Catarinense. Nesse sentido, a pesquisa não apenas contribui para o avanço teórico na área de administração pública, mas também oferece valiosos *insights* para gestores públicos na melhoria de seus processos de planejamento e alocação de recursos.

Outro diferencial desta pesquisa é a proposição de diretrizes, com a possibilidade de serem incorporadas à estrutura de governança do TCE/SC, com a finalidade de promover o alinhamento entre o plano estratégico e orçamentário. Isso contribuirá para orientar e capacitar os gestores na elaboração e acompanhamento do planejamento estratégico e da execução orçamentária, fortalecendo os mecanismos de controle social, transparência e prestação de contas, com o intuito de melhorar a qualidade, relevância e confiabilidade das informações divulgadas.

Deste modo, a proposta de pesquisa visa contribuir com o desempenho institucional do TCE/SC e o cumprimento de sua missão, o que retornará em benefícios para sociedade, jurisdicionados e demais *stakeholders*, além de ganhos com o aprimoramento da gestão, fiscalização e controle dos recursos públicos.

1.4 PRODUTO ESPERADO DA INTERVENÇÃO REALIZADA

Com base no diagnóstico e nos resultados obtidos na pesquisa, serão propostas diretrizes a ser entregue ao Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina (TCE/SC), servindo como referência tanto na elaboração quanto no acompanhamento do planejamento estratégico e do processo orçamentário. Conforme lecionam Graham, Amos e Plumptre (2003), que definem a governança pública como o processo pelo qual as organizações são dirigidas, controladas e responsabilizadas. Com isso, as diretrizes buscam também assegurar a eficácia, eficiência e responsabilidade na utilização dos recursos públicos, bem como na entrega de serviços públicos.

Outrossim, é importante destacar que a dimensão da gestão orçamentária faz parte do Referencial Básico de Governança Pública do Tribunal de Contas da União (TCU). Este referencial, adotado como guia de boas práticas de governança no âmbito da administração pública federal, pode ser utilizado pelos demais órgãos estaduais e municipais, e reforça a necessidade de um alinhamento que engloba o planejamento e a execução orçamentária (Brasil, 2020). Haja vista, a incorporação do modelo de diretrizes desenvolvido a partir dos achados desta pesquisa pelo TCE/SC representa uma oportunidade de superar os desafios identificados no alinhamento entre o planejamento estratégico e a execução orçamentária.

Partindo desse pressuposto, ao adotar as recomendações propostas, o TCE/SC poderá mitigar os fatores que dificultam a integração entre esses dois mecanismos de gestão e promover aqueles que possibilitam tal alinhamento. Esta proposta de diretrizes, ao ser integrada às práticas de governança da instituição, proporcionará uma referência para as unidades encarregadas de elaborar e monitorar o planejamento estratégico, bem como a programação e execução orçamentária. Assim, essa integração proporcionará um monitoramento mais preciso das ações planejadas em comparação com as realizadas, aprimorando a qualidade dos dados coletados durante a fase de monitoramento e avaliação da execução orçamentária.

Ademais, salienta-se que a melhoria na qualidade dos dados é essencial para fornecer à alta administração informações precisas e confiáveis, fundamentais para a tomada de decisões assertivas e alinhadas com os objetivos institucionais. Portanto, a implementação das diretrizes visa promover uma gestão mais estratégica e responsável dos recursos públicos, além de reforçar o compromisso do TCE/SC com a eficiência, eficácia e transparência na administração pública.

Igualmente relevante é a contribuição deste estudo para a capacitação dos gestores públicos, proporcionando-lhes as ferramentas e conhecimentos necessários para a realização de práticas de gestão que promovam a transparência e a participação cidadã. A educação continuada e a formação de líderes capazes de conduzir processos de transformação organizacional são pilares fundamentais para a consolidação de uma administração pública mais justa e eficiente.

Desta forma, a entrega do produto da pesquisa busca contribuir para o aprimoramento da atuação do TCE/SC, apoiar o fortalecimento da governança pública e servir como exemplo de boas práticas para outras entidades públicas, consolidando-se como modelo em governança no âmbito catarinense.

1.5 ESTRUTURA DO TRABALHO

O presente trabalho está organizado em cinco capítulos, detalhados conforme segue. No primeiro capítulo, são apresentadas a exposição do tema e a situação problema, o objetivo geral e os objetivos específicos, a justificativa para a escolha do tema, o produto esperado da intervenção realizada e a estrutura do trabalho.

No segundo capítulo, trata-se acerca do referencial teórico e apresenta os conceitos relacionados à teoria da contingência, ao planejamento no setor público, ao orçamento público e à

governança pública, bem como à temática do alinhamento entre o planejamento estratégico e a execução orçamentária e, por fim, estudos anteriores relacionados ao objeto de estudo.

No terceiro capítulo menciona os procedimentos metodológicos, o objeto de estudo, delineamento metodológico e os procedimentos de coleta e de análise de dados.

O trabalho se encerra com a apresentação e discussão dos resultados no quarto capítulo por meio da proposta de diretrizes para cada uma das variáveis da teoria contingencial, as considerações finais no quinto capítulo e, por fim, as referências bibliográficas utilizadas durante a construção deste estudo e os apêndices.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

A estrutura do referencial teórico é composta por cinco partes, inicia-se com o conceito e definição de teoria da contingência, planejamento estratégico, orçamento público e governança pública, além de analisar e revisitar o conteúdo por uma perspectiva teórica que servirá como base para o processo de pesquisa, seguir-se-á com a revisão acadêmica acerca de temas relacionados ao planejamento estratégico no setor público, ao orçamento público e ao alinhamento entre esses dois instrumentos.

2.1 TEORIA DA CONTINGÊNCIA

A teoria da contingência emerge como uma referência na compreensão das estruturas organizacionais e das práticas de gestão, postulando que não existe uma única forma melhor de organizar uma corporação ou administrar seus processos. De acordo com a teoria, o desempenho institucional é contingente às variáveis ambientais e contextuais que envolvem a entidade, de modo que a eficácia administrativa resulta da adequação das práticas gerenciais às condições externas e internas específicas de cada organização (Chenhall, 2007).

Conforme elucidam os autores pioneiros da teoria da contingência, Burns e Stalker (1961), Chandler (1962), Woodward (1965), Lawrence e Lorsch (1967), Blau (1972), as organizações devem ajustar suas estruturas e processos às contingências ambientais, tais como o ambiente externo, a tecnologia utilizada, o porte da organização e a sua estratégia corporativa (Frezatti *et al*, 2009). Essa perspectiva contraria os conceitos universais ao sustentar que não existe uma única maneira de administrar uma organização, uma vez que cada empresa deve ser estruturada conforme suas particularidades e contexto ambiental (Guerra, 2007).

A abordagem contingencial surgiu da integração de diversas teorias e pesquisas isoladas, todas reconhecendo as organizações como sistemas compostos por partes interdependentes, nesse sentido, qualquer mudança em uma parte ou subsistema inevitavelmente afeta outras partes da organização (Cury, 1986). Essa abordagem teve origem em pesquisas empíricas realizadas em empresas reais, como estudos de Burns e Stalker, em 1961, que demonstraram que a eficácia da estrutura organizacional está intrinsecamente ligada ao ambiente enfrentado pela organização (Junqueira, 2010).

A proposta de mudança na perspectiva de análise, deslocando o foco de dentro para fora da organização, destaca a relevância das características ambientais na configuração das estruturas organizacionais (Camacho, 2010). Chenhall (2003) argumenta que não existe uma maneira universal de se organizar; ao contrário, a organização deve moldar-se conforme as características ambientais específicas que a cercam. Essa abordagem enfatiza a interdependência entre a organização e seu ambiente, reforçando a necessidade de uma análise contextual aprofundada para a formulação de estratégias organizacionais eficazes (Guerra, 2007).

No prisma da teoria contingencial, os fatores contingenciais referem-se às variáveis que influenciam a tomada de decisão e a estruturação organizacional, considerando tanto os ambientes internos quanto externos nos quais a organização está inserida. Santos *et al.* (2011) elucidam que esses fatores não estabelecem de forma rígida a estrutura organizacional a ser adotada, mas fornecem diretrizes ou referências para o planejamento estrutural. Esses aspectos abrangem elementos internos e externos que afetam as características do sistema de controle gerencial (Chenhall, 2007).

Marques (2012) discorre sobre os fatores contingenciais, salientando-os como variáveis que consideram os ambientes internos e externos das organizações, influenciando suas estruturas e desempenho. Já Camacho (2010) expande essa visão ao mencionar que fatores como ambiente, tecnologia, estratégia, tamanho e estrutura organizacional são cruciais para definir o perfil do sistema de informação gerencial. Com isso, reforça a complexidade inerente à gestão, exigindo um entendimento profundo das variáveis contingenciais para a melhoria dos processos organizacionais.

Nessa linha, Beuren e Fiorentin (2014) exploram a teoria da contingência evidenciando como esses fatores exercem influência significativa sobre o funcionamento das organizações. Além disso argumentam que a adaptação às variáveis contingenciais é vital para a eficácia organizacional, fornecendo uma compreensão mais detalhada das complexidades inerentes à administração moderna.

Importa mencionar que a implicação central da teoria da contingência reside na necessidade de uma adaptação harmoniosa entre o trabalho, a empresa e os indivíduos. A configuração das práticas gerenciais de acordo com o tipo de trabalho e o perfil dos funcionários pode culminar em resultados organizacionais mais eficazes, abarcando a definição de estruturas hierárquicas, atribuições, recompensas e instrumentos de controle (Morse; Lorsch, 1986).

Gorla e Lavarda (2012) enfatizam que, entre os trabalhos científicos na área, as variáveis contingenciais frequentemente analisados incluem a estrutura, tamanho, ambiente, estratégia e tecnologia. A diversidade de variáveis demonstra a complexidade e a importância da abordagem contingencial na gestão organizacional, sugerindo um direcionamento adaptativo das empresas face às variáveis internas e externas que as cercam. Assim, a eficácia dos controles de gestão tem sido examinada sob essa ótica, com o objetivo de identificar modelos que melhor se ajustem ao ambiente, tecnologia, estrutura, tamanho e estratégia da organização (Chenhall, 2003).

Diversas pesquisas significativas têm sido realizadas na área gerencial, explorando diferentes aspectos contingenciais, tais como sistemas orçamentários, contabilidade gerencial e desempenho financeiro (Camacho, 2010). Esse arcabouço teórico proporciona uma análise detalhada e adaptativa das práticas gerenciais, demonstrando a importância de personalizar os sistemas de contabilidade gerencial às peculiaridades de cada entidade, visando melhorar a eficácia organizacional (Junqueira, 2010).

A adequação da teoria da contingência ao contexto gerencial revela-se fundamental, especialmente na relação entre o desenho do sistema de contabilidade gerencial e as variáveis contingenciais individuais de cada organização, conforme preconizam Frezatti *et al.* (2009). Com isso, a necessidade de desenhos organizacionais e sistemas gerenciais que sejam adaptados a cada situação específica, reconhecendo a complexidade e a variabilidade dos ambientes organizacionais modernos, permite um grau de flexibilidade essencial para a resposta eficaz às dinâmicas e complexidades do ambiente organizacional contemporâneo.

Portanto, a compreensão da teoria da contingência no contexto do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina (TCE/SC) permite uma análise do alinhamento entre o planejamento estratégico e a execução orçamentária sob a ótica das cinco variáveis identificadas na teoria, as quais serão abordadas nas próximas seções.

2.1.1 Ambiente

No contexto das teorias organizacionais, o ambiente é compreendido como o conjunto de condições externas que envolvem uma organização. Por serem sistemas abertos, as instituições mantêm um constante intercâmbio com o seu ambiente externo, o que implica que qualquer alteração neste ambiente pode influenciar diretamente as dinâmicas internas da organização

(Camacho, 2010).

A importância do ambiente como variável contingencial ganha destaque desde o início da pesquisa contingencial, evidenciando seu papel na modelagem das práticas e estruturas organizacionais (Chenhall, 2003). Neste aspecto, Ruschel (2023) destaca que o ambiente funciona como um fator contingencial externo que exerce uma influência significativa sobre a estrutura interna das organizações.

De acordo com Fachini, Bezerra e Silva (2010), o ambiente é reconhecido como um fator contingencial externo à organização, cuja principal característica é o nível de incerteza ambiental em que a empresa se encontra. Chenhall (2003) complementa essa visão ao definir a variável ambiente por atributos específicos, tais como a intensa competição de preço entre competidores atuais e potenciais, ou a probabilidade de alterações na disponibilidade de materiais.

Cavichioli (2017) enfatiza que o risco e a incerteza são elementos intrínsecos ao ambiente, enquanto o risco se relaciona a situações com probabilidades conhecidas de eventos, a incerteza surge em contextos onde as probabilidades são indetermináveis e os aspectos do ambiente imprevisíveis (Chenhall, 2003). Nesse sentido, o principal desafio enfrentado pelas organizações na atualidade é a incerteza, a qual não reside objetivamente no ambiente, mas na interpretação que as instituições fazem deste. A incerteza, portanto, localiza-se na percepção dos administradores, sugerindo que um mesmo ambiente pode ser interpretado de maneiras diversas por diferentes empresas.

Frezatti *et al.* (2009), em resposta a ambientes incertos, observaram que há uma tendência das organizações em adotar sistemas de controle financeiro de maneira mais flexível, priorizando relações interpessoais. Cavichioli (2017) reforça que o ambiente, conforme descrito na Teoria da Contingência, representa uma externalidade que, apesar de independente da vontade da empresa, exerce influência sobre ela. Assim, observar e analisar o ambiente externo torna-se imprescindível para assegurar que seu impacto sobre a instituição se manifeste de forma benéfica.

Assim, ambientes incertos exigem que as organizações adotem sistemas de controle financeiro mais flexíveis, fundamentados em relações interpessoais, evidenciando a necessidade de observarem e se adaptarem ao seu ambiente externo para mitigar impactos negativos e potencializar efeitos positivos (Frezatti *et al.*, 2009; Cavichioli, 2017). Essa abordagem integrada reflete a complexidade das interações entre organizações e seus ambientes, demonstrando a importância da adaptabilidade e percepção estratégica para o sucesso empresarial.

2.1.2 Estrutura

A estrutura organizacional é compreendida como a configuração dos papéis e tarefas dentro de uma entidade, com o objetivo de assegurar a execução eficaz das atividades empresariais. Essa configuração pode ser influenciada por uma variedade de fatores, entre eles a descentralização da autoridade e a preferência por abordagens organizacionais orgânicas ou mecanicistas (Chenhall, 2003).

A importância da estrutura organizacional, enquanto elemento interno controlável e contingencial, para estabelecer autoridades nas empresas e para a responsabilização das equipes é destacada por Santos e Zonatto (2018). Nesse contexto, Cavichioli (2017) aponta que a distribuição de tarefas contribui para a formação de uma hierarquia, exercendo uma influência que pode ser tanto positiva quanto negativa sobre a organização.

Por outro lado, Lawrence e Lorsch (1967) examinam a estrutura organizacional através das lentes de diferenciação e integração. A diferenciação relaciona-se à autonomia dos gestores de subunidades, equiparável à dos proprietários, enquanto a integração refere-se ao alinhamento dessas subunidades com os objetivos da organização.

Em pesquisa realizada por Burns e Stalker (1961) sobre a indústria do Reino Unido, demonstraram a influência direta do ambiente externo nas práticas administrativas e estruturas organizacionais. O estudo identificou uma variedade de procedimentos administrativos nas indústrias, os quais categorizam em dois tipos principais: organizações mecanicistas e orgânicas.

A pesquisa concluiu que a estrutura mecanicista se adequa melhor a ambientes estáveis, ao passo que a estrutura orgânica é mais indicada para contextos de mudança e inovação, ou seja, seria mais adequada em ambientes de rápida mudança de tecnologia e mercadológica (Donaldson, 2001).

Guerra (2007) apresenta que organizações mecanicistas são caracterizadas por uma estrutura hierárquica rígida, com procedimentos e regras bem definidos, comunicação formal e tomada de decisão centralizada, sendo mais adequadas a ambientes estáveis. Em contrapartida, organizações orgânicas, com sua estrutura flexível, regras mínimas, comunicação aberta e tomada de decisão descentralizada, são adequadas para ambientes dinâmicos e sujeitos a mudanças constantes.

A complexidade gerada pelo crescimento empresarial, seja em termos de número de funcionários, diversidade de produtos ou expansão geográfica, introduz incertezas que desafiam a

manutenção de estruturas mecanicistas, apontando para a necessidade de adaptação rápida às variações do mercado (Andrade, 2023).

Ademais, Chenhall (2007) conclui que a estrutura organizacional, baseada no modelo institucional da empresa, impacta de forma significativa diversos aspectos internos, como a motivação dos colaboradores, a comunicação eficiente, a produtividade e os mecanismos de controle, ressaltando o impacto substancial da estrutura na performance organizacional.

A seguir, será tratada a variável porte, analisando como essa variável contingencial influencia as práticas de gestão e controle. Além disso, serão apresentadas as diferentes metodologias de mensuração do porte e seus impactos na estrutura e eficiência organizacional.

2.1.3 Porte

O significado do porte das organizações como uma variável contingencial interna tem sido reconhecida como capaz de influenciar as práticas de gestão e controle (Oliveira; Callado, 2018). Essa variável, entendida como a capacidade tangível de uma empresa que se manifesta através de suas limitações físicas e volume de trabalho, assume uma posição crítica nas estratégias de gestão (Rovaris, 2018).

Diversas metodologias têm sido propostas para a mensuração do porte organizacional. Chenhall (2003) salienta a pluralidade de abordagens, que podem incluir desde medidas financeiras, como lucros, volume de vendas e ativos, até aspectos qualitativos como a valorização social e a dimensão do quadro de colaboradores. Este último, em particular, tem sido amplamente adotado em estudos de contingência como um indicador primário do tamanho da organização.

A expansão do porte organizacional implica transformações estruturais, como Donaldson (2015) observa que o aumento no número de indivíduos em uma organização demanda a introdução de níveis gerenciais intermediários, facilitando a tomada de decisão através da padronização de rotinas e processos. Além disso, organizações de maior porte tendem a implementar decisões administrativas de maneira mais rotineira, o que contribui para a eficiência e eficácia na gestão.

A complexidade decorrente do aumento do tamanho não se limita às estruturas organizacionais, mas estende-se aos processos informacionais, afetando os aspectos cognitivos e emocionais dos envolvidos, bem como os comportamentos relativos ao processo orçamentário. Essa complexidade é amplificada pela departamentalização, que acompanha o crescimento do

número de colaboradores (Merchant, 1984).

Outrossim, a estrutura do setor, o tamanho e a configuração organizacional são variáveis críticas que são influenciadas pelo porte da empresa. Essas variáveis determinam, em grande medida, as abordagens de gestão e as estratégias adotadas pelas organizações (Frezatti *et al.*, 2009).

Cavichioli (2017) destaca que o aumento do porte organizacional frequentemente resulta em um controle mais rigoroso, influenciando diretamente as práticas de gestão. A relação entre o porte da empresa e sua capacidade de implementar controles efetivos, reflete na performance organizacional.

Assim, o porte da organização emerge não apenas como um elemento quantitativo, mas como um fator complexo que interage de maneira significativa com as estruturas, processos e práticas de gestão. A compreensão dessas dinâmicas é fundamental para o desenvolvimento de estratégias de gestão adaptativas e eficazes.

Na próxima seção, será abordada a variável tecnologia, analisando seu papel crucial como fator contingencial nas organizações. Serão discutidos os diferentes tipos de tecnologia, suas aplicações no ambiente organizacional e como influenciam as estruturas, processos e a eficiência das empresas.

2.1.4 Tecnologia

Os estudos conduzidos por Woodward (1965) na década de 1950 apontaram a tecnologia como um elemento importante, potencialmente tão ou mais influente do que a estrutura organizacional e os processos internos nas organizações. Esse entendimento inicial enfatiza a relevância da tecnologia no desempenho organizacional, evidenciando seu papel crítico nas dinâmicas internas e na capacidade de adaptação das empresas.

No entendimento de Chenhall (2003), a tecnologia engloba uma diversidade de significados dentro do contexto organizacional, geralmente relacionando-se ao modo como os processos de trabalho são estruturados e operacionalizados. Essa definição abrange uma gama ampla de componentes, incluindo não somente o hardware, como máquinas e ferramentas, como também materiais, pessoal, software e o conhecimento inerente. Enfatiza ainda que a tecnologia é categorizada em três tipos genéricos: complexidade, incerteza das tarefas e interdependência, os quais são definidos como aspectos que delineiam o escopo e a aplicabilidade da tecnologia dentro

das organizações.

Rezende e Abreu (2000) caracterizam a tecnologia na perspectiva da tecnologia da informação, sendo referida como um agrupamento de recursos computacionais dedicados à manipulação e geração de informações e conhecimento. Mencionam os componentes essenciais da TI, que incluem hardware, software, sistemas de telecomunicações, além da gestão de dados e informações, destacando a integralidade e a complexidade destes sistemas na era digital.

Do ponto de vista administrativo, Cavichioli (2017) observa que a tecnologia emerge nas organizações a partir do conhecimento acumulado sobre a execução de tarefas e operações, bem como suas manifestações físicas, como máquinas, equipamentos e hardware. Ressalta a importância da gestão tecnológica nesse complexo de técnicas utilizadas na transformação de insumos em produtos ou serviços.

Segundo Espejo (2008), a tecnologia é identificada como um fator contingencial crítico, propondo duas diretrizes essenciais: a avaliação da tecnologia de informação existente na organização e a observação da tecnologia aplicada no setor de manufatura de produtos. Considerando essas diretrizes como fundamentais para a compreensão e melhoria do uso da tecnologia nas organizações, pois permitem uma análise detalhada e adaptativa dos recursos tecnológicos disponíveis e sua aplicação prática, garantindo a eficiência e a eficácia dos processos organizacionais.

Ademais, Otley (2016) aborda que o desenvolvimento tecnológico incide diretamente sobre as organizações, induzindo mudanças que, por sua vez, geram incertezas ambientais. Por esse motivo reforça a necessidade de uma gestão eficaz da inovação tecnológica para assegurar a adaptabilidade e sustentabilidade organizacional. A capacidade de uma organização em gerir eficazmente as inovações tecnológicas é essencial para manter-se competitiva e responsiva às demandas do mercado, mitigando os riscos associados às incertezas ambientais (Guerra, 2007).

As inovações específicas na área de tecnologia da informação são empregadas de maneiras distintas em diversas organizações. Hyvönen (2007) ilustra a vasta gama de utilizações possíveis da TI, incluindo aplicações como intercâmbio eletrônico de dados, gestão da cadeia de suprimentos e armazenamento de dados de clientes. Essas aplicações exemplificam como a tecnologia da informação pode ser integrada aos processos organizacionais para melhorar a eficiência operacional e a gestão de relações com stakeholders.

Hyvönen (2008) especifica que a tecnologia da informação engloba a aplicação de sistemas

avançados, tais como gerenciamento de relacionamento com clientes (CRM) e cadeia de suprimentos (SCM). Isso serve para demonstrar que os sistemas são destacados como elementos centrais na estratégia organizacional para a melhoria de processos e relações empresariais. A utilização de tecnologias avançadas aprimora a eficiência dos processos internos, bem como fortalece as relações externas, proporcionando um diferencial competitivo significativo.

Sendo assim, Ruschel (2023) considera a tecnologia como um elemento intrínseco às organizações, cuja gestão e controle podem ser executados de maneira positiva pelos administradores. Além de realçar o papel ativo da gestão na melhoria do uso da tecnologia para benefício organizacional.

A gestão eficaz da tecnologia permite que as organizações maximizem os benefícios dos investimentos tecnológicos, aprimorando a qualidade dos serviços e produtos oferecidos e, conseqüentemente, elevando o desempenho organizacional. Nessa linha, a integração estratégica da tecnologia da informação e outras inovações tecnológicas no contexto organizacional são essenciais para a adaptação e a competitividade das empresas (Negrini; Simonetto, 2021).

Desta forma, a aplicação dos princípios da teoria da contingência ao uso da tecnologia permite uma atuação mais eficaz e adaptativa, alinhando os recursos tecnológicos às necessidades específicas e aos desafios contextuais enfrentados por cada organização. Ademais, essa abordagem contingencial promove uma gestão dinâmica e responsiva, capaz de aproveitar ao máximo as oportunidades proporcionadas pelas inovações tecnológicas, assegurando a sustentabilidade e o sucesso organizacional no longo prazo.

A próxima seção abordará a última variável da teoria da contingência, a variável estratégia. Serão discutidos como a formulação e a implementação de estratégias organizacionais influenciam diretamente a estrutura e os processos internos, bem como a capacidade de adaptação às mudanças ambientais.

2.1.5 Estratégia

No âmbito das organizações, Mintzberg (2007) define estratégia como um plano que integra objetivos principais, políticas e sequências de ação em um conjunto coeso. Por esse conceito demonstra a importância de uma visão unificada para orientar as decisões e ações organizacionais, consolidando um direcionamento estratégico que assegura a congruência entre os diversos

componentes da entidade. A formulação de uma estratégia eficaz implica, portanto, na elaboração de um plano abrangente que considere as particularidades internas e externas da organização, garantindo assim a coerência e a integração de suas ações (Rovaris, 2018).

Conforme elucidam Thompson, Strickland e Gamble (2011), a estratégia configura-se como um plano de ação administrativo que manifesta o compromisso dos gestores em adotar ações específicas. Essas ações visam ao crescimento da organização, à satisfação dos clientes, à eficiência operacional e à competitividade no mercado, representando uma abordagem estratégica multifacetada, que contempla os diversos aspectos do objetivo empresarial.

Chenhall (2003) discute a posição singular da estratégia entre as variáveis contingenciais, argumentando que ela atua não apenas como uma resposta ao ambiente, mas serve como um meio pelo qual os gestores moldam ativamente o ambiente externo, a tecnologia adotada, a estrutura organizacional e a cultura de controle. Esse argumento sugere que a estratégia transcende sua função tradicional de planejamento, tornando-se um elemento dinâmico de influência no contexto organizacional. Ao moldar o ambiente e adaptar-se às mudanças tecnológicas e estruturais, a estratégia desempenha um papel preponderante na orientação das decisões gerenciais e na configuração das práticas organizacionais (Cavichioli, 2017).

Nesse ponto, Rovaris (2018) considera a escolha estratégica imperativa na busca por vantagens competitivas, destacando como as decisões estratégicas dos administradores definem a capacidade da organização de se sobressair frente aos concorrentes. Ressalta que a estratégia como um vetor de diferenciação e sucesso no mercado competitivo, sendo vital para a sustentabilidade e o crescimento organizacional. A elaboração de uma estratégia diferenciada permite que a organização se posicione de forma única no mercado, explorando suas forças e oportunidades enquanto mitiga suas fraquezas e ameaças.

A estratégia pode influenciar o projeto de sistemas de controle de maneiras diversas, dependendo da orientação estratégica adotada. Otley (2016) esclarece que esta variação considera a interconexão entre a estratégia e os mecanismos de controle interno, evidenciando a necessidade de alinhamento entre a visão estratégica e as práticas de gestão. Esse alinhamento é essencial para garantir que as ações gerenciais sejam coerentes com os objetivos estratégicos estabelecidos. A implementação de um sistema de controle eficaz, alinhado com a estratégia organizacional, é fundamental para monitorar o desempenho, identificar desvios e implementar ações corretivas de forma eficiente.

Porter (1986) propõe uma classificação das estratégias competitivas — liderança de custo, diferenciação e enfoque — e salienta a importância da seleção exclusiva de uma delas para assegurar a vantagem competitiva. A escolha estratégica direciona a trajetória organizacional e, como aponta Cavichioli (2017), tem o potencial de influenciar outros fatores contingenciais.

Essa dinâmica evidencia a necessidade de uma coordenação interna eficaz, enfatizando a estratégia como um elemento central para a maximização dos benefícios organizacionais. A seleção e orientação de uma estratégia competitiva adequada permite que a organização foque seus recursos e esforços em áreas que proporcionarão maior retorno, fortalecendo sua posição no mercado (Otley, 2016).

Na esfera da administração pública, Matias-Pereira (2020) destaca a orientação estratégica voltada para a definição de objetivos que respondam às expectativas sociais e às demandas da população. Enfatiza o papel da estratégia em alinhar as ações organizacionais com as necessidades e aspirações comunitárias, promovendo uma gestão pública mais responsiva e eficaz. Nesse sentido, a formulação de estratégias no setor público exige um entendimento das demandas sociais e um compromisso com a transparência e a prestação de contas, elementos cruciais para a legitimidade e eficácia das políticas públicas.

Sendo assim, no contexto do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina (TCE/SC), a capacidade de elaborar e realizar estratégias que considerem as variáveis contingenciais e os ambientes interno e externo da organização proporciona o desenvolvimento de um sistema de gestão eficiente e eficaz. Ao passo que a integração estratégica, ao alinhar objetivos organizacionais com ações concretas, oferece uma base robusta para a tomada de decisões informadas e a execução de políticas eficazes, promovendo a excelência operacional e a realização de objetivos institucionais.

Para integrar a abordagem da teoria contingencial à dinâmica do planejamento estratégico e a execução orçamentária na prática administrativa, na próxima seção será abordado o arcabouço teórico relacionado ao planejamento no setor público.

2.2 PLANEJAMENTO NO SETOR PÚBLICO

O modelo atual de sistema de planejamento governamental brasileiro, especialmente no âmbito federal, tem suas raízes estruturais no Decreto-lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967. Esse

decreto foi um marco na administração pública ao criar o Ministério do Planejamento e Coordenação Geral, atribuindo caráter permanente ao órgão central de planejamento. A instituição deste ministério visou centralizar e coordenar as atividades de planejamento, estabelecendo diretrizes e políticas públicas de longo prazo para o desenvolvimento do país (Matias-Pereira, 2012).

Com a regulamentação do Decreto-lei nº 200 em 1972, o escopo do planejamento governamental foi ampliado para incluir atividades de orçamentação e modernização administrativa. Segundo Matias-Pereira (2012), essa expansão permitiu uma abordagem mais integrada e sistêmica na administração pública, onde o planejamento estratégico, a alocação de recursos orçamentários e os esforços de modernização administrativa passaram a ser coordenados de forma coesa e articulados.

No que tange ao planejamento no setor público, este deve ser compreendido como um processo contínuo e dinâmico, fundamental para a definição de objetivos e metas governamentais, bem como para a alocação eficiente dos recursos públicos (Toni, 2021). A natureza jurídica do planejamento governamental impõe a necessidade de observância de princípios constitucionais e legais, tais como a eficiência, a eficácia e a economicidade, bem como a transparência e a participação social (Paludo; Oliveira, 2021).

A Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, reforça a importância do planejamento na gestão pública, estabelecendo normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal. A LRF exige que os entes federativos elaborem e executem seus planos plurianuais, as leis de diretrizes orçamentárias e os orçamentos anuais de forma planejada e equilibrada, evitando déficits e promovendo a sustentabilidade fiscal (Oliveira, 2015).

Ademais, o planejamento no setor público brasileiro é instrumentalizado por meio do Plano Plurianual (PPA), da Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e da Lei Orçamentária Anual (LOA). O PPA estabelece, de forma regionalizada, as diretrizes, objetivos e metas da administração pública federal para um período de quatro anos. A LDO, por sua vez, orienta a elaboração da LOA, fixando as metas e prioridades da administração pública para o exercício financeiro subsequente. A LOA detalha a previsão de receitas e a fixação de despesas para o ano fiscal, operacionalizando as ações governamentais previstas no PPA e na LDO (Matias-Pereira, 2020).

No contexto da administração pública, o planejamento estratégico é uma ferramenta

essencial para a gestão eficiente e eficaz dos recursos públicos. Ele permite que as organizações públicas alinhem suas ações com as demandas da sociedade, promovendo a implementação de políticas públicas que atendam aos interesses coletivos e assegurem o desenvolvimento sustentável (Matias-Pereira, 2012).

Como função primordial do Estado, o planejamento governamental deve preceder e condicionar a ação estatal, viabilizando as escolhas políticas necessárias para a consecução do interesse público (Oliveira, 2015). Nesse sentido, o planejamento governamental deve estabelecer prioridades, coordenar a implementação de políticas, buscar apoio social e monitorar a avaliação das políticas públicas (Couto; Cardoso Júnior, 2020).

Dada a ampliação das funções do Estado, este atua como agente condutor do desenvolvimento econômico, tendo como norte a promoção do bem comum. Para tanto, o Estado busca formular seus programas de governo e se aparelhar adequadamente para atender às necessidades futuras do país. Assim, o planejamento se apresenta como um processo contínuo, que embasa, antecede e acompanha a elaboração orçamentária. Tal processo deve ser fundamentado nos recursos disponíveis, na natureza e na importância das operações em curso, conforme destaca Matias-Pereira (2012).

No que concerne à administração pública, o planejamento estratégico assume um papel de importante ao permitir que as organizações públicas alinhem suas ações com as demandas da sociedade, promovendo a implementação de políticas públicas que atendam aos interesses coletivos (Oliveira, 2015). Esse alinhamento serve para garantir a eficiência administrativa e a transparência na gestão dos recursos públicos.

No setor público, o planejamento pode ser definido, conforme Oliveira (2015, p. 34), como um:

Método coerente e abrangente de formação e implementação de diretrizes, por meio de um controle central de vastas redes de órgãos e instituições interdependentes, viabilizados por conhecimentos científicos e metodológicos. Nessa perspectiva, o planejamento se traduz como um arcabouço de referenciais teóricos e processos de gestão, que utiliza ferramentas e técnicas organizacionais com o objetivo de definir uma visão de futuro de médio e longo prazo.

Conforme elucidado por Toni (2021), esse plano envolve as principais instituições e processos que garantem a coerência e efetividade entre os meios e fins para alcançar essa visão. O planejamento estratégico no setor público se compatibiliza com as práticas democráticas e

modernas, transferindo a responsabilidade no processo de realização para os gestores e suas respectivas equipes nas diversas atividades administrativas. Segundo Paludo e Oliveira (2021), esse tipo de planejamento permite a transformação de órgãos e entidades públicas, além de aperfeiçoar seu funcionamento em benefício da sociedade brasileira.

Ao propiciar um direcionamento claro e objetivo, o planejamento estratégico promove a eficiência administrativa, assegurando que as ações governamentais estejam alinhadas com as necessidades e expectativas da população (Corrêa, 2007). Além do mais, a estratégia na administração pública é voltada para a definição de objetivos que considerem as aspirações da sociedade, buscando atender às demandas e anseios da população.

De acordo com Matias-Pereira (2020), este enfoque estratégico é essencial para alinhar as ações governamentais com os interesses coletivos, garantindo que as políticas públicas sejam formuladas e implementadas de maneira a promover o bem-estar social e o desenvolvimento sustentável.

O planejamento estratégico de recursos para políticas públicas e a seleção de prioridades atuam como insumos para o processo de obtenção de resultados de políticas. O processo de conversão de insumos em produtos é realizado por meio da definição de políticas públicas e alocação de recursos administrativos para a implementação de ações que levem a resultados preestabelecidos (Corrêa, 2007).

A obtenção de resultados positivos na implementação de planos estratégicos, no setor público, depende das condições e métodos de sua implementação. Dentre eles, destaca-se o modelo de participação dos gestores no processo de sensibilização. Para isso, essas lideranças precisam ser mobilizadas por preocupações comuns e colocadas a discutir juntas os meios para lidar com situações problemáticas (Toni, 2021).

Ainda é importante que haja interação e qualidade de relacionamento entre todos os atores envolvidos no planejamento; possuir um nível de conhecimento dos pontos fortes e fracos do grupo de planejamento; terem a percepção e conhecimento das condições que embasam e determinam a viabilidade das ações planejadas; e, também, a demonstração de vontade política para a implementação e existência de mecanismos de monitoramento tanto dos elementos contextuais que deram origem ao planejamento como do próprio plano de ação (Matias-Pereira, 2012).

Uma das características distintivas do planejamento no setor público é a ênfase na participação social. A inclusão dos cidadãos no processo de tomada de decisão é fundamental para

garantir uma gestão pública mais democrática e transparente. A participação cidadã no planejamento estratégico permite a incorporação de diferentes perspectivas, interesses e necessidades da sociedade, fortalecendo a legitimidade das decisões e aumentando a eficácia das políticas públicas (Couto, 2020).

Em suma, a importação da participação social na elaboração do planejamento estratégico no setor público desempenha um papel colaborativo na promoção da transparência, legitimidade e eficácia das políticas públicas. Ao envolver os cidadãos no processo decisório, assegura-se que suas necessidades e expectativas sejam consideradas, resultando em planos mais relevantes e alinhados com a realidade social. Outrossim, a participação social fomenta a responsabilização dos gestores públicos, fortalecendo a governança, o controle social e promovendo uma gestão mais democrática.

Na próxima seção, serão exploradas as diversas ferramentas e metodologias utilizadas na administração pública para planejar, monitorar e avaliar as ações governamentais. Serão abordados instrumentos como o ciclo PDCA, a metodologia 5W2H, o *Balanced Scorecard* (BSC) e o Planejamento Estratégico Situacional (PES), além da metodologia OKR. Além disso, como essas ferramentas contribuem para a eficiência, transparência e efetividade das políticas públicas, promovendo uma gestão mais alinhada com as demandas sociais e os objetivos estratégicos das organizações públicas.

2.2.1 Instrumentos de planejamento no setor público

O planejamento estratégico no setor público, embora essencial, ainda se encontra em fases iniciais de estruturação e implementação em alguns casos. A administração pública tem se inspirado em práticas da administração de empresas privadas para atender às exigências e demandas públicas, conforme destacam Rodrigues, Oliveira e Rocha (2020). Um exemplo notável dessa transposição de práticas é a utilização de ferramentas de qualidade como o ciclo PDCA – *Plan* (Planejar), *Do* (Executar), *Check* (Verificar) e *Act* (Agir). Esse método de gestão representa um caminho estruturado para alcançar as metas estabelecidas, composto pelas seguintes etapas, conforme delineado por Werkema (2021):

- a) Planejamento (P): esta fase envolve o estabelecimento de metas e a definição do método para alcançá-las. É essencial que as metas sejam claras, mensuráveis e alinhadas com os

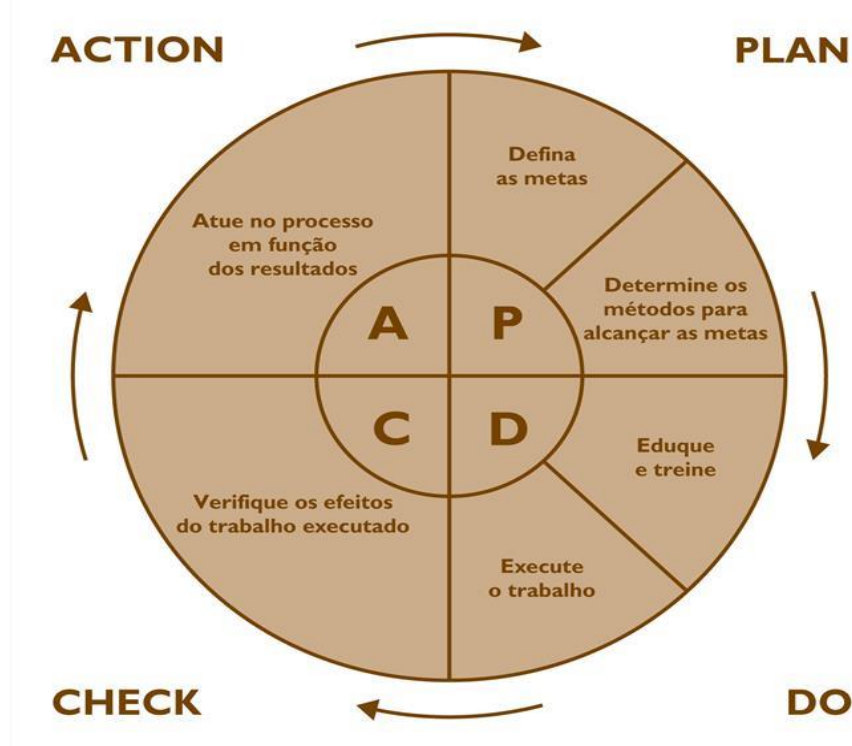
objetivos estratégicos da organização pública.

- b) Execução (D): consiste na realização das tarefas conforme o planejamento previamente estabelecido. Durante esta fase, é fundamental coletar dados relevantes que servirão para a próxima etapa, assegurando que todas as atividades sejam documentadas de forma precisa.
- c) Verificação (C): nesta etapa, os resultados obtidos são comparados com as metas estabelecidas. Utilizando os dados coletados durante a execução, verifica-se se as metas foram alcançadas e identifica-se quaisquer desvios ou problemas que possam ter ocorrido.
- d) Atuação corretiva (A): com base nos resultados da verificação, ações corretivas são implementadas. Se a meta for alcançada, o plano proposto é adotado como padrão. Caso contrário, são identificadas e corrigidas as causas do não atingimento da meta, ajustando o plano conforme necessário para garantir seu sucesso futuro.

O ciclo PDCA é um exemplo de como as técnicas de gestão da qualidade podem ser aplicadas ao setor público para promover a eficiência e a eficácia na implementação de políticas públicas. A adoção de tais ferramentas ajuda a criar uma cultura de melhoria contínua e responsabilidade, essenciais para a administração pública moderna. Para tanto, a aplicação destes instrumentos de planejamento no setor público visa assegurar que as ações governamentais sejam bem coordenadas, monitoradas e avaliadas, promovendo a transparência e a *accountability*. O planejamento estratégico, quando bem executado, permite que as organizações públicas se adaptem de forma proativa às mudanças no ambiente externo e interno, melhorando a prestação de serviços públicos e atendendo de maneira mais eficaz às necessidades da população, conforme sustentado por Rodrigues, Oliveira e Rocha (2020) e Werkema (2021).

Para ilustrar a aplicação do ciclo PDCA como um método de gestão no setor público, será apresentado na Figura 1 as quatro etapas do ciclo PDCA – Planejar, Executar, Verificar e Agir – e como essas fases interagem para promover a melhoria contínua e a eficácia na implementação de políticas públicas.

Figura 1 - Ciclo PDCA – método de gestão



Fonte: Werkema (2021).

Outra ferramenta utilizada para elaboração do plano de ações estratégicas, conhecida como 5W2H, cujo objetivo é demonstrar as questões que envolvem um problema a ser solucionado, para isso, utiliza-se das seguintes questões: o que será feito? (*What*); quando será feito? (*When*); quem irá fazer? (*Who*); onde será feito? (*Where*); por que será feito? (*Why*); como será feito? (*How*); e, quanto vai custar? (*How Much*) (Werkema, 2021).

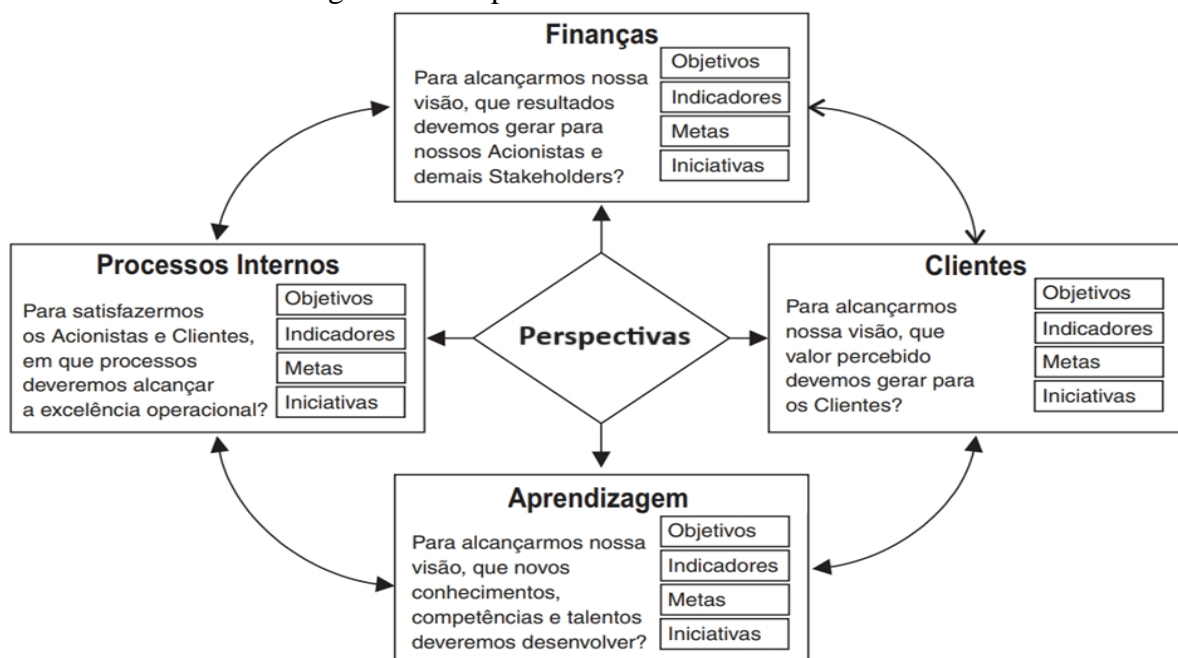
Considerando o cenário brasileiro, outra metodologia bastante citada é o *Balanced Scorecard* (BSC) (Rodrigues; Oliveira; Rocha, 2020). O BSC foi desenvolvido pelos pesquisadores Kaplan e Norton como um sistema de gestão por meio de indicadores, tendo a finalidade de auxiliar a administração empresarial. Esse sistema de gestão possui indicadores financeiros e não financeiros, que são agrupados nas seguintes perspectivas (Lemos; Miranda; Libonati; Wanderley, 2013):

- a) Aprendizagem e crescimento: avalia o preparo da equipe na capacidade de aperfeiçoamento contínuo, com base na melhoria das pessoas por meio de treinamento, espera-se também que os colaboradores aprimorem os processos identificando oportunidades de melhorias;

- b) Processos internos: atividades desenvolvidas no âmbito interno para atender às necessidades de clientes;
- c) Cliente: estratégias desenvolvidas visando a criação de valor para os clientes, portanto, deve-se verificar se os clientes concordam com o valor que a empresa busca criar para eles, ou seja, a diferenciação da empresa; e
- d) Financeiro: o desempenho financeiro é alcançado quando a empresa consegue agregar valor ao atendimento dos clientes.

O *Balanced Scorecard* é uma ferramenta para o planejamento estratégico e o controle organizacional, pois, permite que as organizações estabeleçam metas claras e mensuráveis em diferentes perspectivas, como financeira, clientes, processos internos e aprendizado e crescimento. Ao definir indicadores de desempenho em cada uma dessas perspectivas, o BSC proporciona uma visão abrangente do desempenho organizacional, ajudando a direcionar os esforços e recursos para áreas estratégicas, podendo ser aplicado em diferentes níveis da estrutura organizacional, incluindo equipes técnicas e até mesmo níveis individuais. Com isso, as organizações podem monitorar o progresso, identificar desvios e tomar medidas corretivas oportunas, contribuindo para a melhoria contínua e o alcance dos objetivos estratégicos (Herrero, 2017; Kaplan; Norton, 2017).

Figura 2 - Perspectivas de *balanced scorecard*



Fonte: Herrero (2017).

Na perspectiva da administração pública, a aplicação do BSC requer ajustes para refletir a missão dessas organizações, uma vez que priorizam a maximização do valor para os cidadãos e a sociedade, ao invés de lucros financeiros. Além disso, a implementação do BSC proporciona vantagens como a melhoria da eficiência, a integração entre planejamento e orçamento, e o alinhamento das estratégias organizacionais com indicadores de desempenho. Essas adaptações permitem que o BSC seja uma ferramenta para promover transparência, responsabilidade e eficácia nos serviços prestados à comunidade (Ribeiro; Monteiro, 2017).

Outro instrumento relevante dentro do contexto estudado é a metodologia de Planejamento Estratégico Situacional (PES), recomendado para boas práticas de gestão contemporânea. Essa metodologia trata-se de um instrumento de suporte na gestão dos problemas públicos, na qual o gestor que elabora o planejamento está inserido no plano como participante ativo, concomitante com os demais participantes do planejamento. Por meio do PES busca-se identificar os problemas, analisar as causas subjacentes e estabelecer estratégias de intervenção, considerando os recursos disponíveis e as restrições do ambiente (Rodrigues; Oliveira; Rocha, 2020).

Ainda é possível destacar a metodologia OKR (*Objectives and Key Results* - Objetivos e Resultados-Chave) que tem ganhado destaque como um instrumento eficiente para estabelecer objetivos claros e mensuráveis, alinhados com a estratégia da organização. O OKR promove a transparência, o engajamento e a prestação de contas, auxiliando na priorização de metas e no acompanhamento de resultados. Essa metodologia é uma abordagem de gestão organizacional orientada a objetivos que foi criada pela empresa Intel e adotada por diversas empresas do Silicon Valley, como a Google, Twitter, LinkedIn e Dropbox (Maciel; Arcoverde, 2017).

Esse instrumento consiste em estabelecer objetivos anuais que direcionam objetivos menores definidos a cada trimestre. Para cada objetivo trimestral, resultados-chave são definidos de forma que possam mensurar o quão perto o objetivo está de seu alcance. O OKR pode ser aplicado em organizações, como no setor público, que desejam estabelecer prioridades organizacionais e monitorar seu alcance para conseguir melhores resultados em termos de prazos e valor agregado (Maciel; Arcoverde, 2017).

Para garantir o alinhamento estratégico deve-se adotar uma colaboração *top-down* (de cima para baixo) na definição e comunicação dos OKRs. Nesse sentido, uma possível estruturação poderia ser a seguinte: (1) a equipe de governança se reúne para estabelecer e comunicar os OKRs que devem ser alcançados por toda a organização ao longo de um período, por exemplo, um ano;

(2) cada gerente trabalha com sua equipe de líderes para elaborar os seus próprios OKRs e os comunica aos colaboradores ou subordinados; e (3) esse processo é repetido sucessivamente nas divisões, setores, unidades e serviços, de acordo com a arquitetura organizacional específica de cada instituição. É importante ressaltar que essa abordagem deve ser adaptada de acordo com as particularidades de cada organização (Luna *et al.*, 2017).

Com isso, verificou-se que os instrumentos de planejamento utilizados no setor público, como o ciclo PDCA, o *Balanced Scorecard* (BSC), o Planejamento Estratégico Situacional (PES) e a metodologia OKR, são essenciais para promover a eficiência, a eficácia e a transparência na gestão pública. Essas ferramentas ajudam a alinhar as ações governamentais com os objetivos estratégicos, garantindo que os recursos públicos sejam utilizados de forma responsável e adaptativa.

Na próxima seção, será apresentado como o planejamento governamental é formalizado através de instrumentos legais, como o Plano Plurianual (PPA), a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei Orçamentária Anual (LOA), e como essas leis são fundamentais para a organização e execução das políticas públicas.

2.2.2 Planejamento como leis orçamentárias

O planejamento governamental, por conseguinte, deve ser compreendido como uma imposição constitucional é um instrumento essencial de ação pública. Tal premissa encontra respaldo na Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, que, por meio de diversos dispositivos, confere-lhe caráter imperativo ao estabelecer a obrigatoriedade de elaborar planos de forma ordenada e sequencial. Esses planos visam alcançar objetivos previamente delineados e destinam-se à consecução do progresso econômico e social (Matias-Pereira, 2012).

Pautada pelo princípio da legalidade, a gestão do setor público brasileiro está fortemente ancorada nessas normas, especialmente pela Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. A LRF reforça os principais eixos da administração pública, focados no planejamento, na transparência, no controle e na prestação de contas na gestão fiscal. Ademais, essa legislação estabelece um marco regulatório essencial, visando assegurar a responsabilidade e a sustentabilidade fiscal dos entes federativos (Matias-Pereira, 2020).

Nos termos da Constituição Federal, competem ao Poder Executivo a responsabilidade pelo

sistema de planejamento e orçamento, bem como a iniciativa dos atos normativos pertinentes, como o Plano Plurianual (PPA), a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei Orçamentária Anual (LOA). Desta forma, o sistema de planejamento governamental torna-se efetivo por meio dessas ferramentas legais. O PPA, por exemplo, é um instrumento legal que traduz a visão estratégica do governo, delineando os planos que se pretende implementar ao longo do mandato (Matias-Pereira, 2012).

Além disso, Oliveira (2015) salienta que a Constituição Federal estabeleceu as bases para a retomada de um processo extenso de planejamento governamental, abrangendo as esferas federal, estadual, distrital e municipal. A adoção de um sistema de planejamento constituído por planos e programas nacionais, regionais e setoriais, consolidado no PPA, permite traduzir a visão estratégica da administração pública e delinear os planos a serem implementados ao longo do mandato governamental.

Embora originado no setor privado, a administração pública tem reconhecido a utilidade do processo de planejamento estratégico e buscando adaptá-lo. Nas instituições públicas, este processo deve ser realizado levando em consideração elementos relacionados à gestão estratégica e orçamentária. A aplicação do planejamento estratégico no setor público é vital para a definição de metas e objetivos que orientem a gestão governamental, assegurando que os recursos sejam direcionados de forma coerente com as prioridades estabelecidas (Corrêa, 2007).

Nesse sentido, é imprescindível que o planejamento estratégico contemple a análise dos cenários político, econômico e social, bem como a identificação de riscos e oportunidades que possam impactar a execução das políticas públicas. Ademais, a participação ativa de todos os *stakeholders*, incluindo gestores, servidores públicos e a sociedade civil, é fundamental para a construção de um planejamento participativo e transparente. Com esse envolvimento, permite-se que as decisões sejam mais assertivas e alinhadas com as reais necessidades da população, promovendo a *accountability* e fortalecendo a legitimidade das ações governamentais (Matias-Pereira, 2012).

Não obstante, a integração entre o planejamento estratégico e os instrumentos orçamentários, como o Plano Plurianual (PPA), a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei Orçamentária Anual (LOA), é necessário para garantir que os recursos públicos sejam utilizados de maneira eficiente e eficaz, contribuindo para o desenvolvimento sustentável e a promoção do bem-estar social (Nascimento, 2021).

Ao longo desta seção, foi apresentado o conceito de planejamento estratégico e sua aplicação no setor público, destacando sua relevância na definição de metas e objetivos para a gestão governamental. Explorou-se a necessidade de direcionar os recursos de forma coerente com as prioridades estabelecidas, promovendo a eficiência e a eficácia na administração pública.

Na seção subsequente, abordar-se-á o tema do orçamento público, apresentando suas características, etapas e instrumentos, bem como sua relação intrínseca com o planejamento estratégico. Busca-se compreender como esses dois elementos se articulam para promover uma gestão eficaz dos recursos públicos, assegurando o cumprimento dos objetivos governamentais e a promoção do bem-estar social.

2.3 ORÇAMENTO NO SETOR PÚBLICO

A seguir são apresentados o conceito de orçamento público, o orçamento como instrumento de planejamento orçamentário, o processo orçamentário, o orçamento-programa e a execução orçamentária.

2.3.1 Conceito de orçamento público

O orçamento público é um instrumento que serve para a gestão financeira e o planejamento no setor público, visto que permite a alocação e controle dos recursos disponíveis, visando atender às necessidades da sociedade (Giacomoni, 2021). Nessa linha, o estudo do orçamento público permite compreender como são definidas as prioridades governamentais, como os recursos são distribuídos e como os serviços públicos são prestados.

Conforme Paludo (2018, p. 8), orçamento público é o instrumento de gestão para “viabilização do planejamento governamental e de realização das políticas públicas organizadas em programas, mediante a quantificação das metas e a alocação de recursos para as ações orçamentárias”. Já Abraham (2021b, p. 304), conceitua orçamento público como sendo o “instrumento de planejamento, gestão e controle financeiro do Estado, que permite estabelecer a previsão das suas receitas e a fixação das suas despesas para um determinado período de tempo, de maneira transparente e equilibrada”.

Consoante Moura, Dallabona e Lavarda (2012), a gestão do orçamento tem papel basilar

no controle dos recursos disponíveis, com vistas a avaliar o desempenho das atividades, apoiar o processo de tomada de decisão e facilitar a implementação dos planos estratégicos. Com previsão no Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), o orçamento é conceituado como o “instrumento de planejamento de qualquer entidade, pública ou privada, e representa o fluxo de ingressos e aplicação de recursos em determinado período” (Brasil, 2022, p.75).

A evolução do conceito de orçamento público reflete uma progressiva compreensão de sua importância como ferramenta de gestão financeira, planejamento e controle no setor público. Inicialmente concebido como mero instrumento para a alocação de recursos, o orçamento público ganhou uma dimensão mais abrangente, enfatizando a eficiência, transparência e equilíbrio fiscal (Giacomoni, 2021). Assim, revela-se um entendimento cada vez mais sofisticado e integrado à gestão estratégica, essencial para atender às necessidades da instituição pública de forma eficaz e responsável.

2.3.2 Orçamento público como instrumento de planejamento

O Orçamento Público pode ser definido como um instrumento de planejamento, controle e gestão das finanças públicas, que estabelece as receitas e despesas do governo para um determinado período. Tem como finalidade principal alocar os recursos disponíveis de forma a atender às necessidades coletivas e promover o bem-estar social, por sua vez, é um instrumento essencial para a gestão financeira do Estado, com base nos princípios e diretrizes estabelecidos pela Constituição Federal (Giacomoni, 2021).

A Constituição Republicana, no que se refere ao planejamento da administração pública, explicitamente aponta para a institucionalização da integração entre os processos de planejamento e orçamentário, determinando três instrumentos básicos com essa finalidade (Giacomoni, 2021).

O Plano Plurianual (PPA), como primeiro instrumento legal, é responsável pelo planejamento estratégico da ação de governo durante um período de quatro anos. Dedicar-se ao desenvolvimento sustentável e à evolução das estruturas de gestão das instituições da administração pública e visa articular as intenções dos governantes que o formularam (Nascimento, 2021).

O segundo instrumento, Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), deve estabelecer os parâmetros necessários para a alocação de recursos no orçamento anual e, assim, possibilitar que as metas e objetivos previstos no PPA sejam alcançados. Logo, é uma ferramenta que articula o

PPA e o orçamento anual, alinhando as diretrizes do programa com a previsão de disponibilidade financeira para determinado ano (Abraham, 2021a).

O terceiro instrumento e responsável pela execução dos gastos públicos é a Lei Orçamentária Anual (LOA), importante mecanismo de gestão orçamentária e financeira da administração pública, que tem como principal objetivo administrar o equilíbrio entre receitas e despesas públicas (Giacomini, 2021).

Outrossim, a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000 (Brasil, 2000), a qual estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, impôs normas de planejamento e controle das contas públicas, estabelece critérios transparentes para estimativa da receita e rigorosos controles da despesa pública, define o conteúdo da LDO, determina modificações na elaboração do orçamento-programa (LOA), e em todo processo de prestação de contas e fiscalização, busca assegurar a transparência na gestão fiscal (Biderman; Arvate, 2004).

Destarte, o orçamento público é um instrumento essencial de planejamento, controle e gestão das finanças públicas, permitindo a alocação eficiente dos recursos para contribuir com o atingimento das necessidades sociais e incentivar o bem-estar coletivo. Nesse sentido, os instrumentos legais como o Plano Plurianual (PPA), a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei Orçamentária Anual (LOA) são fundamentais para assegurar a integração entre planejamento e orçamento, conforme estabelecido pela Constituição Federal.

Na próxima seção, serão vistas as diversas etapas envolvidas na elaboração, aprovação, execução e controle do orçamento público, destacando a importância de cada fase para a gestão financeira governamental.

2.3.3 Processo orçamentário

O ciclo orçamentário, chamado também de processo orçamentário, pode ser definido como um processo contínuo e simultâneo pelo qual os aspectos físicos e financeiros das despesas do setor público são preparados, aprovados, executados, controlados e avaliados. Assim, o ciclo orçamentário corresponde ao período de tempo em que são tratadas as atividades típicas de um orçamento público, desde sua concepção até sua avaliação final. Envolve um período muito maior do que o exercício fiscal, pois abrange todas as etapas do processo orçamentário: preparação da

proposta, discussão e aprovação, implementação e acompanhamento e, finalmente, controle e avaliação do orçamento (Nascimento, 2021).

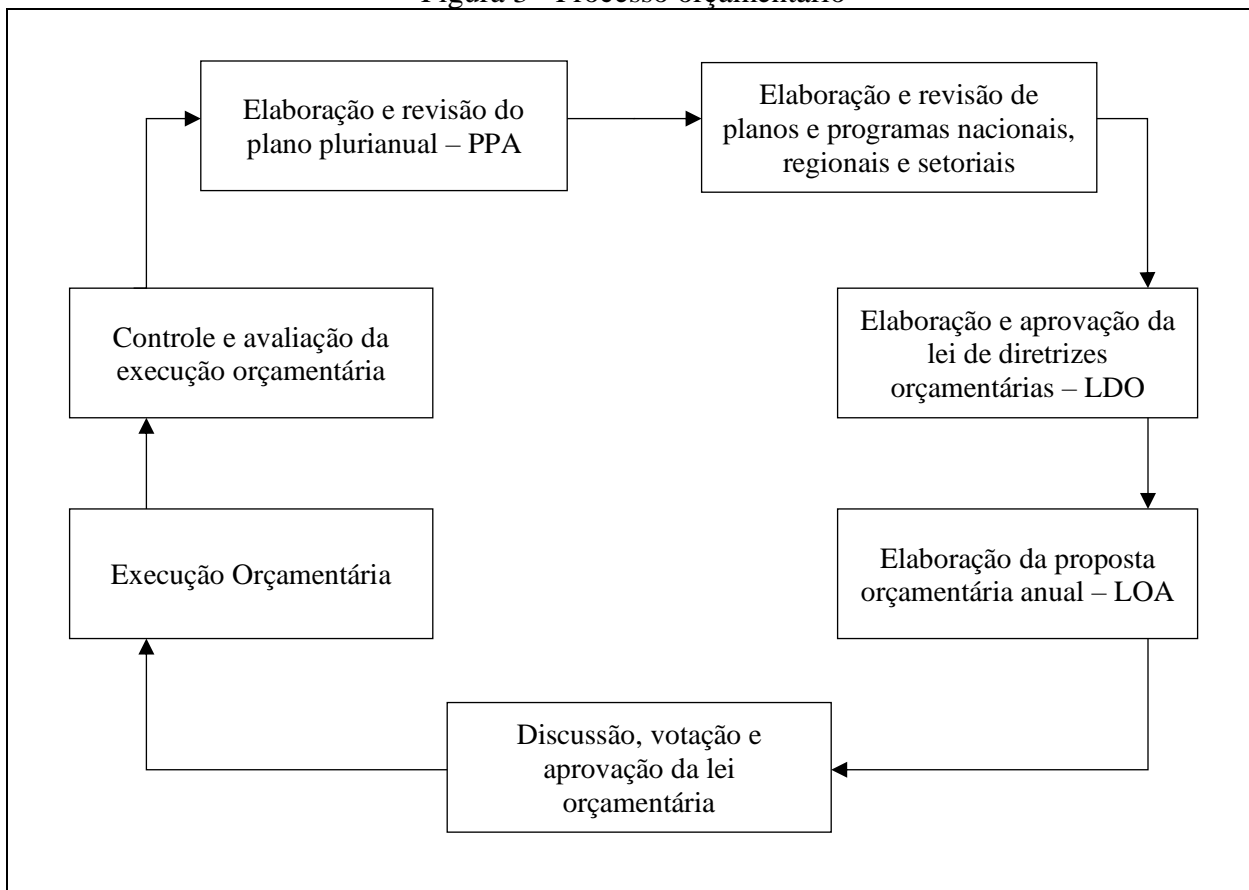
O processo orçamentário compreende diversas etapas que são fundamentais para a elaboração, aprovação, execução e controle do orçamento público. Entre as principais etapas iniciais, destacam-se: o diagnóstico de problemas, na qual são avaliadas as demandas da sociedade e usuários afetados; formulação das alternativas para solucionar os problemas levantados, os quais farão parte do estabelecimento de metas e definição de custos; o planejamento e a fixação das metas destinados à aprovação. Sendo assim, de modo geral, o processo orçamentário se traduz em: planejamento orçamentário, elaboração da proposta orçamentária, aprovação pelo Poder Legislativo, execução orçamentária e o controle das finanças públicas (Lima, 2019).

Conforme Giacomoni (2021), o processo orçamentário é um mecanismo estruturado que se desdobra em etapas distintas, cada uma crucial para a formação da estrutura financeira governamental. A primeira etapa envolve a elaboração e revisão do Plano Plurianual (PPA), onde o governo estabelece metas e prioridades de longo prazo, em que se cria um roteiro estratégico para quatro anos. Segue-se a elaboração e revisão de planos e programas nacionais, regionais e setoriais, que alinham as diretrizes do PPA com as necessidades específicas de cada área, o que garante uma abordagem holística e integrada ao planejamento.

O processo avança com a elaboração e aprovação da Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), que define as metas e prioridades anuais do governo, que serve de ponte entre o PPA e o orçamento anual. Após isso, a Proposta Orçamentária Anual é elaborada dentro do quadro da LDO, detalhando as receitas e despesas previstas para o ano seguinte. Esta proposta, conhecida como Lei Orçamentária Anual (LOA), é submetida à discussão, votação e aprovação pelo órgão legislativo, onde pode sofrer emendas e ajustes (Abraham, 2021b).

Uma vez aprovada, a execução orçamentária inicia com a alocação e gestão dos recursos conforme estabelecido na LOA. A última fase é o controle e avaliação da execução orçamentária, na qual o desempenho financeiro é monitorado e avaliado para assegurar que os objetivos do orçamento sejam cumpridos e os recursos utilizados de forma eficiente e responsável, conforme ilustrado na Figura 3 - Processo orçamentário (Giacomoni, 2021).

Figura 3 - Processo orçamentário



Fonte: Giacomoni (2021).

A principal função do orçamento é, portanto, a possibilidade de controlar os recursos com os quais a sociedade deve contribuir para a manutenção do funcionamento dos serviços públicos essenciais à satisfação das necessidades econômicas e sociais da população, e a aplicação desses recursos pelo Estado. Em suma, o orçamento público é um plano formulado pela administração pública para atender seus planos e programas de trabalho para o período de um ano (Erasmus; Duarte; Lima, 2019).

No âmbito do setor público, a lei orçamentária desempenha um papel crucial, pois prevê as receitas públicas e estabelece as despesas autorizadas para um determinado período financeiro. Nesse sentido, as entradas de recursos financeiros nos cofres do Estado são denominadas receitas públicas, e são registradas como receitas orçamentárias quando representam disponibilidades de recursos financeiros para o erário. Por outro lado, quando essas entradas representam apenas compensações, são classificadas como ingressos extraorçamentários (Brasil, 2022).

Já a despesa pública refere-se ao conjunto de gastos efetuados pelos órgãos públicos para

garantir o funcionamento e a manutenção dos serviços públicos prestados à sociedade. Essa é uma questão de extrema importância para o setor público. Desse modo, a despesa orçamentária refere-se a qualquer transação que requer autorização legislativa, na forma de alocação de recursos orçamentários, para ser efetivada. De outro lado, despesa extraorçamentária abrange aquelas que não estão previstas na lei orçamentária anual e envolvem certas saídas de recursos monetários, tais como depósitos, pagamentos de restos a pagar, resgates de operações de crédito por antecipação de receita e recursos transitórios (Brasil, 2022).

Assim, a fim de concretizar as receitas e despesas planejadas no orçamento público, os sistemas orçamentários devem permitir a execução adequada do planejamento e controle. No processo de monitoramento, o controle desempenha um papel essencial ao garantir que os objetivos e metas derivados do planejamento sejam de fato alcançados (Almeida; Machado; Raifur; Nogueira, 2009).

Isto posto, o processo orçamentário envolve diversas etapas fundamentais, desde a elaboração e aprovação até a execução e controle do orçamento público. Cada uma dessas fases serve para garantir a alocação eficiente e responsável dos recursos públicos, bem como para assegurar a transparência e a *accountability* na gestão fiscal (Couto, 2020).

Na seção a seguir, será visto como este tipo de orçamento está relacionado ao planejamento governamental e à avaliação dos resultados das ações públicas, destacando sua importância na identificação de programas, projetos e atividades específicos, além de proporcionar maior transparência e eficácia na administração dos recursos públicos.

2.3.4 Orçamento-programa

O orçamento-programa está intrinsecamente relacionado ao sistema de planejamento e ao que o governo pretende alcançar em um determinado período. Ademais, permite que os resultados das ações governamentais sejam avaliados por meio de medidas de eficiência, eficácia e efetividade (Crepaldi; Crepaldi, 2013).

O orçamento é, por excelência, um instrumento de planejamento que, além de estabelecer objetivos, metas, gastos e resultados esperados, possibilita ao governo identificar os programas, projetos e atividades que pretende realizar e dar maior transparência aos gastos públicos (Bezerra Filho, 2013).

Conceitua-se programa como instrumento de organização da ação governamental que busca a concretização dos objetivos pretendidos, com a mensuração por meio de indicadores estabelecidos no Plano Plurianual (Crepaldi; Crepaldi, 2013). Ainda, o orçamento-programa fora efetivado no nível federal, com a promulgação da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, a qual estatui normas gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

A partir do Decreto-Lei nº 200, de 23 de fevereiro de 1967, estabeleceu-se que o orçamento-programa é o plano de ação do Governo Federal, enquanto, em seu artigo 16, determina que um orçamento-programa será preparado a cada ano detalhando as fases do programa plurianual a serem executadas no ano seguinte e servirá como um roteiro para a implementação coordenada do programa anual (Crepaldi; Crepaldi, 2013).

Adicionalmente, a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), Lei nº 101/2000, foi promulgada para estabelecer diretrizes sobre a gestão fiscal responsável. Essa legislação impôs regras de planejamento e controle das contas públicas, com o objetivo de garantir a transparência na administração financeira. A LRF estabeleceu critérios claros para a estimativa da Receita e implementou controles rigorosos sobre a despesa pública (Giacomoni, 2021).

Além disso, definiu o conteúdo da Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), promoveu alterações na elaboração do Orçamento-Programa (LOA) e impactou todo o processo de prestação de contas e fiscalização. Essas medidas visaram assegurar a transparência na gestão fiscal e promover uma administração financeira responsável. Ao desenvolver um orçamento, entender as metas identificadas no plano estratégico é um fator importante para torná-lo eficiente, bem como serve para guiar os principais objetivos da organização (Abraham, 2021b).

Por essa razão, é necessário que as metas orçamentárias estejam em harmonia e sejam coerentes com as diretrizes definidas no plano estratégico. Isso é essencial para que o orçamento seja eficaz em alcançar os objetivos estabelecidos pela organização, elaborado em consonância com o plano estratégico. A compreensão do orçamento requer o conhecimento da sua estrutura e organização, implementadas através de um sistema de classificação bem definido (Silveira *et al.*, 2017).

Esse sistema tem como objetivo satisfazer as necessidades de informação de todos os envolvidos em questões de finanças públicas, incluindo governos, organizações públicas e privadas, bem como a sociedade em geral. Atualmente, o orçamento público é organizado em

programas de trabalho que incluem informações tanto qualitativas como quantitativas, abrangendo aspectos físicos e financeiros (Brasil, 2023).

O programa de trabalho descreve de forma qualitativa a programação orçamentária e deve fornecer respostas claras e objetivas às perguntas fundamentais que definem o processo de elaboração do orçamento. Do ponto de vista operacional, ele é composto por diferentes blocos de informação, incluindo a classificação por esfera, a classificação institucional, a classificação funcional, a estrutura programática e as principais informações sobre o programa e a ação. Esses elementos serão detalhados no Quadro 1 (Brasil, 2023):

Quadro 1 - Definição do programa de trabalho

BLOCOS DA ESTRUTURA	ITEM DA ESTRUTURA	PERGUNTA A SER RESPONDIDA
Classificação por Esfera	Esfera Orçamentária	Em qual Orçamento?
Classificação Institucional	Órgão	Quem é o responsável por fazer?
	Unidade Orçamentária	
Classificação Funcional	Função	Em que áreas de despesa a ação governamental será realizada?
	Subfunção	
Estrutura Programática	Programa	O que se pretende alcançar com a implementação da Política Pública?
Informações Principais da Ação	Ação	O que será desenvolvido para alcançar o objetivo do programa?
	Descrição	O que é feito? Para que é feito?
	Forma de Implementação	Como é feito?
	Produto	O que será produzido ou prestado?
	Unidade de Medida	Como é mensurado?
	Subtítulo	Onde é feito? Ou Onde está o beneficiário do gasto?

Fonte: Brasil (2023).

Quanto à programação orçamentária quantitativa tem duas dimensões: a física e a financeira. A dimensão física define a quantidade de bens e serviços a serem entregues, conforme Quadro 2 (Brasil, 2023):

Quadro 2 - Programação orçamentária - dimensão física

ITEM DA ESTRUTURA	PERGUNTA A SER RESPONDIDA
Meta Física	Quanto se pretende entregar no exercício?

Fonte: Brasil (2023).

A dimensão financeira calcula o valor necessário para a execução da ação orçamentária e consolida os critérios de classificação, como exposto no Quadro 3 (Brasil, 2023):

Quadro 3 - Programação orçamentária - dimensão financeira

ITEM DA ESTRUTURA	PERGUNTA A SER RESPONDIDA
Natureza da Despesa	
Categoria Econômica da Despesa	Qual o efeito econômico da realização da despesa?
Grupo de Natureza de Despesa (GND)	Em qual classe de gasto será realizada a despesa?
Modalidade de Aplicação	De que forma serão aplicados os recursos?
Elemento de Despesa	Quais os insumos que se pretende utilizar ou adquirir?
Identificador de Uso (IDUSO)	Os recursos são destinados para contrapartida?
Fonte de Recursos	De onde virão os recursos para realizar a despesa?
Identificador de Doação e de Operação de Crédito (IDOC)	A que operação de crédito ou doação os recursos se relacionam?
Identificador de Resultado Primário	Qual o efeito da despesa sobre o Resultado Primário da União?
Dotação	Qual o montante alocado?

Fonte: Brasil (2023).

Sendo assim, os programas desempenham um papel fundamental como unidades de integração entre o planejamento e o orçamento. A conexão de todos os eventos do ciclo de gestão do governo aos programas permite uma gestão pública mais eficaz. Os programas atuam como elementos integradores do processo de planejamento e orçamento ao estabelecerem uma linguagem comum para o PPA, a definição de prioridades e metas na Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), a elaboração dos Orçamentos Anuais e a programação orçamentária e financeira (Giacomoni, 2021).

2.3.5 Execução orçamentária

A execução orçamentária, segundo Campos (2021), é o processo pelo qual são efetuados os gastos e receitas previstos no orçamento de uma organização. Trata-se da etapa em que as decisões orçamentárias são colocadas em prática, envolvendo a alocação e utilização dos recursos financeiros para o cumprimento dos objetivos e metas estabelecidos no orçamento. Durante a execução orçamentária, ocorrem os procedimentos de autorização de despesas, realização de pagamentos, registro contábil das receitas e despesas, bem como o controle e acompanhamento dos resultados alcançados.

É por meio da execução orçamentária que se busca garantir a efetiva utilização dos recursos de forma eficiente, transparente e em conformidade com as diretrizes estabelecidas no orçamento aprovado (Giacomoni, 2021).

Nessa esteira, a execução da despesa orçamentária envolve três estágios ou fases,

denominados: empenho, liquidação e pagamento. A legislação que disciplina esses estágios é a Lei 4.320/1964, na qual estabelece, conforme o artigo 58, que o empenho de despesa é um ato realizado por autoridade competente, que cria a obrigação de pagamento por parte do Estado, independentemente de estar sujeito a uma condição para sua efetivação (Brasil, 1964).

Já a liquidação da despesa, de acordo com o artigo 63, consiste na verificação do direito adquirido pelo credor, tendo como base os documentos e comprovantes referentes ao crédito em questão. Por fim, a ordem de pagamento, mencionada no artigo 64 da mesma lei, é o despacho emitido por autoridade competente que determina o pagamento da despesa (Brasil, 1964).

A execução orçamentária e financeira é fundamental para a tradução do planejamento estratégico em ações, pois contribui para uma melhor alocação de recursos e viabiliza projetos e atividades que traduzam as prioridades estabelecidas no processo de planejamento estratégico (Godinho, 2006).

Verifica-se, portanto, que o orçamento público e o planejamento estratégico estão intrinsecamente relacionados. Enquanto o planejamento estratégico define as diretrizes e metas de longo prazo, o orçamento público traduz essas metas em termos financeiros, permitindo a alocação de recursos para sua execução (Toni, 2021). Corroborando, Lima (2019) menciona que o orçamento público é uma ferramenta que viabiliza a implementação do planejamento estratégico, garantindo que as ações planejadas sejam efetivamente executadas.

De outro lado, o orçamento público enfrenta desafios que podem comprometer sua eficácia. Dentre eles, destaca-se a falta de transparência e de participação social no processo de elaboração e controle do orçamento. Visto que a participação social na execução do orçamento é fundamental para fortalecer a *accountability* e garantir a alocação adequada dos recursos de acordo com as necessidades da sociedade (Couto, 2020).

Assim, a literatura mostra que o orçamento vem sendo utilizado para controlar a aplicação dos recursos disponíveis, com o objetivo de avaliar o desempenho das atividades e contribuir nos processos de tomada de decisão e execução das estratégias planejadas.

2.4 GOVERNANÇA PÚBLICA

Nesta seção será apresentada a origem e o conceito de governança, destacando sua importância para o setor público, também será abordado os princípios de governança, com foco em

transparência, responsabilidade e participação, bem como a influência da governança no planejamento estratégico e orçamentário para promover o alinhamento das ações organizacionais aos objetivos dos *stakeholders* (partes interessadas).

2.4.1 Origem e conceito

A origem da governança teve início quando os detentores de propriedades tiveram que gerenciar seus ativos e investimentos a distância, conferindo a terceiros a autoridade e o poder para administrar o capital sob sua responsabilidade (Brasil, 2014).

Segundo Maximiano e Nohara (2021), a noção de governança foi primeiramente introduzida pelo Banco Mundial como uma forma de discutir as prerrogativas necessárias para a eficiência dos Estados, estabelecendo-se como condições para o financiamento estatal frente aos questionamentos acerca da gestão e administração estatais. Tal conceito é visto como uma extensão das ideias de ética e responsabilidade social, com suas raízes no setor privado, especialmente na questão conhecida como conflito de agência.

Este conflito, um elemento central na teoria da firma ou teoria principal-agente, emerge quando há divergências entre as ações dos agentes (executivos, conselheiros) e os interesses dos principais (acionistas ou proprietários), particularmente quando os agentes priorizam seus próprios benefícios em detrimento dos interesses dos proprietários. Esse dilema se amplifica no setor público, afetando negativamente a eficiência dos serviços oferecidos à população, a confiança na gestão pública e, conseqüentemente, a sociedade como um todo (Maximiano; Nohara, 2021).

Teixeira e Gomes (2019) apontam que nem sempre os objetivos dos detentores de capital alinham-se aos dos gestores, evidenciando um conflito de agência motivado pela assimetria de informações entre proprietários e administradores, decorrente das disparidades em termos de informações, poder e autoridade.

De acordo com Maximiano e Nohara (2021), a governança corporativa é definida como o conjunto de mecanismos que visa garantir o desempenho sustentável e a longevidade da empresa, harmonizando os interesses de diversos stakeholders, incluindo acionistas, administradores, clientes, fornecedores, financiadores, governo e comunidade. Essa abordagem destaca a importância de integrar todas as áreas da administração, desde o planejamento e controle interno até a avaliação de desempenho e a transparência nas práticas corporativas.

O Instituto Brasileiro de Governança Pública (2023) conceitua a governança corporativa como um sistema composto por princípios, regras, estruturas e processos que orientam e monitoram a gestão das organizações, visando à criação de valor sustentável tanto para a entidade quanto para seus acionistas e a sociedade em geral.

Esse sistema direciona a atuação dos agentes de governança e demais membros da organização na busca por um equilíbrio entre os interesses de todas as partes envolvidas, contribuindo de maneira positiva para a sociedade e o meio ambiente. Nesse contexto, os princípios fundamentais de governança corporativa incluem integridade, transparência, equidade, responsabilidade e sustentabilidade (Bijos, 2014).

A governança se mostra aplicável a uma vasta gama de organizações, incluindo as públicas, por buscar a otimização dos resultados almejados por *stakeholders*, gestores e proprietários. No âmbito da administração pública, surge uma assimetria de informações entre cidadãos, atuando como principais, e gestores públicos, que desempenham o papel de agentes (Teixeira; Gomes, 2019).

Dias e Cario (2014) elevam a governança pública além de um mero instrumento administrativo, classificando-a como um movimento reformista na gestão pública. Definem-na como uma estratégia desenvolvimentista na interação Estado-sociedade, objetivando a criação do bem público por meio de processos que incorporam a democracia na busca de soluções para as demandas da sociedade contemporânea.

2.4.2 Princípios de governança

A relevância da governança se faz presente na formulação dos princípios que norteiam a reforma do Estado, direcionando-o a ser menos burocrático e mais gerencial. Observa-se desde a década de 1990, uma reestruturação estatal visando uma abordagem mais atenta aos aspectos sociais e fiscais, com o objetivo de estabelecer uma nova relação entre Estado e sociedade (Oliveira; Pisa, 2015).

Nardes, Altounian e Vieira (2016) conceituam a governança pública como a habilidade dos governos de avaliar, direcionar e monitorar a gestão de políticas ou serviços, com o fim de atender às demandas populacionais, empregando para tanto um leque de instrumentos e ferramentas apropriadas. Essa capacidade envolve a inclusão da vontade cidadã nos planejamentos estratégicos,

a seleção adequada de pessoas, normas e processos para implementação de ações, a coordenação entre agentes públicos e privados, o acompanhamento de resultados, a definição de indicadores de desempenho e a divulgação dos procedimentos à sociedade.

Lynn e Malinowska (2018) posicionam a governança pública como um campo interdisciplinar que examina as dinâmicas de poder entre autoridades governamentais, sociedade civil e mercado, dentro de um contexto marcado por transformações na autogovernança e eficácia comunitária.

O Tribunal de Contas da União (Brasil, 2020) descreve, no Referencial Básico de Governança Organizacional, o conceito de governança pública como o conjunto de práticas de liderança, estratégia e controle implementadas para orientar e monitorar a gestão, fomentando políticas públicas e a oferta de serviços de interesse social.

Contrariamente à ideia de que a governança visa incrementar controles e burocracia, o TCU (Brasil, 2020), apoiando-se na OCDE (2017), enfatiza que seu propósito é identificar e eliminar controles supérfluos que obstaculizam a entrega de resultados, visando à melhoria do desempenho organizacional e à criação de valor. Uma governança eficiente exige que processos de trabalho, estruturas organizacionais, fluxos de informação, comportamentos e decisões estejam alinhados e focados na geração de valor público.

Ainda, isso depende da capacidade das organizações públicas de compreender e atender aos desejos da sociedade, transformando-os em serviços e produtos que satisfazem essas expectativas de maneira eficaz. A governança pública é compreendida como o arcabouço de princípios e práticas que guiam a administração pública rumo à eficiência, eficácia e efetividade, mediante a gestão aprimorada de seus processos e atividades, fomentando a responsabilidade e a transparência em suas ações (Bizerra, 2011).

O TCU (Brasil, 2020), apresenta os princípios fundamentais de governança no setor público, com base na ONU - Organização das Nações Unidas, no IBGC - Instituto Brasileiro de Governança Corporativa, na OCDE - Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico, na Comissão Europeia que incluem:

- a) Capacidade de resposta: refere-se à habilidade do setor público de atender às demandas das partes interessadas de maneira eficiente e eficaz.
- b) Integridade: relaciona-se à conduta e às ações dos agentes públicos, enfatizando a importância da adesão contínua e do alinhamento aos valores, princípios e normas éticas,

com o objetivo de priorizar o interesse público acima de interesses privados.

- c) **Transparência:** consiste na disponibilidade de informações atualizadas sobre as operações, estruturas, processos decisórios, resultados e desempenho do setor público, acessíveis à sociedade.
- d) **Equidade e participação:** envolve a promoção de um tratamento justo a todas as partes interessadas, considerando seus direitos, obrigações, necessidades, interesses e expectativas.
- e) **Accountability** (prestação de contas e responsabilidade): refere-se à exigência de que indivíduos ou entidades, aos quais foram confiados recursos públicos, assumam a responsabilidade fiscal, gerencial e programática atribuída, relatando seu desempenho àqueles que delegaram tais responsabilidades.
- f) **Confiabilidade:** define a capacidade das instituições públicas de reduzir incertezas para os cidadãos em contextos econômico, social e político.
- g) **Melhoria regulatória:** representa o esforço para desenvolver e avaliar políticas e normativas através de um processo transparente, fundamentado em evidências e voltado para atender às necessidades e perspectivas dos cidadãos e partes interessadas diretamente afetadas (Comissão Europeia, 2016).

Pisa (2014) utiliza os princípios de governança pública, elaborados a partir da publicação do documento *Governance in the public sector: a governing body perspective* da IFAC - *International Federation of Accountants* (2001); das Diretrizes sobre governança corporativa para empresas de controle estatal da OCDE - Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (2005); da *Public sector governance* da ANAO - *Australian National Audit Office* (2003); e da *Supplemental guidance: the role of auditing in public sector Governance* do IAA - *Institute of Internal Auditors* (2012).

Sendo quase unânime na literatura a citação dos princípios da transparência, *accountability*, integridade e participação (Pisa, 2014):

- a) **Transparência:** assegurar aos interessados confiança nos procedimentos de decisão e nas ações das organizações públicas, promovendo a clareza administrativa como uma ferramenta de fiscalização social, por meio da divulgação de relatórios e balanços da execução orçamentária.
- b) **Prestação de contas (*accountability*):** incentivar a integridade, a objetividade e a

probidade na gestão pública; estabelecer um mecanismo eficiente de supervisão sobre as ações de agentes e administradores públicos; e assegurar a precisão dos relatórios financeiros e de avaliação de performance.

- c) Participação: estimular o envolvimento em todos os estágios do processo político, desde o planejamento até a execução, fortalecendo o controle da sociedade sobre as políticas públicas, fundamentado na transparência e na prestação de contas para melhorar a qualidade, a relevância e a eficiência das políticas.
- d) Integridade (*compliance*): zelar pela precisão e integridade das informações divulgadas ao pública em geral, incluindo a garantia da qualidade dos relatórios financeiros e de desempenho.
- e) Legalidade: envolve a observância às leis e regulamentos aplicáveis à administração pública, buscando cumprir com o princípio da legalidade, agir com eficiência e eficácia para atender aos interesses da sociedade de forma efetiva.
- f) Equidade: refere-se à prevenção do abuso de poder e do desperdício de recursos, assim como em combater a corrupção e a má gestão que possam afetar negativamente a oferta adequada de serviços aos cidadãos.

Teixeira e Gomes (2019) identificaram, em seu estudo sobre a governança pública, princípios que se interligam ao conceito, incluindo, a responsabilização e prestação de contas dos agentes públicos, a transparência e a credibilidade das informações, a eficiência das políticas, gestão e estruturas públicas que legitimam as escolhas públicas e orientam a atuação do gestor, e as instituições e processos que executam a política pública alinhada ao interesse público.

Peters (2010) destaca que o êxito da governança está condicionado à clara definição de objetivos, enfatizando que governar implica em ter clareza sobre a direção e o destino almejados, o que exige a harmonização de objetivos em todos os níveis do sistema.

A governança é marcada por princípios que possuem atributos específicos, essenciais para a constituição de uma forma de governança que seja a mais adequada possível, atendendo aos interesses das partes envolvidas, tanto internas quanto externas à organização - *stakeholders* (Silva *et al.*, 2014).

Para compreender a integração da perspectiva do planejamento e orçamento dentro da estrutura de governança pública, na próxima seção será delineado esse entendimento a partir do referencial teórico.

2.4.3 Governança na perspectiva do planejamento e orçamento

Uma governança eficaz no setor público demanda, essencialmente, uma administração estratégica capaz de responder de maneira eficaz e oportuna às necessidades da população, que sejam politicamente legítimos, de interesse coletivo e que impulsionem mudanças significativas na sociedade (Matias-Pereira, 2010).

A governança pública é reconhecida como um vetor de eficiência, englobando uma ampla gama de aspectos, notadamente o planejamento e a gestão orçamentária. Isso sugere a possibilidade de incorporar a "direção" no sistema de orçamento como uma ferramenta de apoio à implementação da governança e ao planejamento estratégico (Carneiro, 2018).

Nesse sentido, orçamentos bem elaborados e transparentes, que elucidam as direções a serem seguidas pela entidade pública, podem oferecer contribuições valiosas para a sociedade, permitindo uma maior compreensão do percurso planejado e possibilitando uma fiscalização mais ativa por parte da população (Moleta, 2017).

No setor público, essa direção pode ser incorporada ao processo de planejamento estratégico e estrutura organizacional. Visto que facilita a aderência do gestor às prioridades definidas de maneira democrática, transformando o orçamento em uma ferramenta proativa de gestão, além de suas funções tradicionais de organização, quais sejam, alocação, distribuição e estabilização (Moleta, 2017).

Estabelecer um modelo de governança envolve a criação de um conjunto de princípios orientadores, valores, processos e estruturas que permitem a execução efetiva das funções de governança – avaliação, direção e monitoramento da gestão. Por meio dessa prática, visa garantir que a organização possa alinhar suas metas aos interesses públicos, administrar seus riscos e cumprir suas expectativas de entrega de valor de maneira íntegra, transparente e responsável (Brasil, 2020).

Segundo o Referencial Básico do Tribunal de Contas da União (Brasil, 2020), a liderança desempenha um papel essencial para dirigir o processo de planejamento estratégico, o que envolve a análise e consideração dos interesses das partes interessadas, a gestão do apetite ao risco, a coordenação interorganizacional, a adesão às políticas públicas relevantes e o alinhamento com as prioridades governamentais.

A implementação da gestão estratégica requer a disseminação das ações e estratégias pelas

diversas unidades organizacionais para possibilitar o engajamento e participação de todos. O que inclui uma comunicação efetiva da estratégia e a garantia de que o planejamento operacional esteja alinhado à estratégia organizacional, bem como articulado com outras unidades, criando sinergia essencial para a entrega do valor desejado. Tal prática é necessária para a realização da estratégia, permitindo que cada unidade organizacional traduza objetivos estratégicos em metas específicas e desenvolva planos que suportem as prioridades organizacionais (Brasil, 2020).

Em 2019, a dimensão da gestão orçamentária foi incorporada ao modelo de governança e gestão organizacional, conforme presente no Referencial Básico de Governança do TCU (Brasil, 2020). Isso implica a existência de um processo orçamentário bem definido, com etapas claras, atividades, procedimentos padronizados, responsabilidades atribuídas e prazos estabelecidos.

É importante a participação das áreas que utilizam recursos financeiros no processo de gestão orçamentária, além da definição de indicadores para gerenciar o processo e seus resultados. A integração do orçamento com o planejamento estratégico é fundamental, incluindo a análise do desempenho de planos e orçamentos anteriores, a avaliação de viabilidade e recursos disponíveis, e o alinhamento com estratégias superiores e nacionais (Carneiro, 2018).

Outrossim, metas formais de economia financeira devem ser estabelecidas, visando a eficiência das despesas administrativas e a redução de restos a pagar, além de um processo claro para a obtenção de orçamento adequado ao financiamento das atividades da organização (Moleta, 2017).

A governança visa entregar resultados à sociedade, portanto, a gestão orçamentária deve assegurar que as prioridades, seja locais, setoriais ou nacionais, que requerem recursos orçamentários, sejam identificadas e consideradas na proposta orçamentária. É essencial que a avaliação das políticas públicas esteja integrada ao processo orçamentário da organização (Brasil, 2020).

Oliveira e Pisa (2015) observam que a evolução da governança no setor público está relacionada à capacidade do Estado de implementar políticas que atendam aos objetivos comuns, exigindo o aprimoramento dos meios de diálogo com a sociedade e fomentando a participação dos cidadãos, a responsabilização dos agentes públicos e a transparência das ações governamentais.

Nesse contexto, conforme menciona Moleta (2017), destaca-se duas preocupações fundamentais com a direção da administração pública. Em primeiro lugar, evidencia-se a necessidade de estruturar e alinhar as operações estatais, visando estabelecer um caminho

transparente e bem definido. Em segundo, ressalta-se a importância do fator humano, onde os agentes públicos, dotados das habilidades necessárias, tornam-se essenciais para liderar e atingir as metas propostas por um plano de direção estratégica.

Assim, o orçamento público representa como um mecanismo essencial para viabilizar a concretização do plano estratégico, bem como assegurar que todas as áreas contribuam efetivamente para alcançar os resultados almejados, promovendo uma gestão coerente com os princípios de governança e respondendo às demandas da sociedade (Bijos, 2014).

Dentro desse panorama, compreende-se a governança na perspectiva orçamentária como um meio de análise e compreensão das dinâmicas entre os diversos atores envolvidos no processo de formulação do orçamento. Esses atores colaboram na definição de prioridades, na criação de critérios para o fluxo do processo orçamentário e interagem de maneiras que buscam otimizar a distribuição de recursos conforme as necessidades e influências presentes na rede de atuação (Carneiro, 2018).

Corroborando com a temática, Borges (2015) menciona que o orçamento é visto como uma arena política, na qual atores com diferentes valores, preferências e planos utilizam estratégias que tanto podem minimizar quanto intensificar conflitos, refletindo uma contínua disputa por recursos limitados.

Sendo assim, o orçamento se torna um ponto de integração das diversas demandas das partes interessadas e atores, variando desde o agente responsável pela gestão dos recursos para alcançar determinados objetivos até o principal, representado pela sociedade, que fornece os recursos essenciais para a satisfação das necessidades coletivas.

2.5 ALINHAMENTO ENTRE O PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO E A EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA NO SETOR PÚBLICO

O alinhamento da execução orçamentária ao planejamento estratégico no setor público contribui para obter coerência entre os recursos alocados e as metas estabelecidas. Na perspectiva de Machado (2005), a integração do orçamento público ao planejamento estratégico permite que os recursos sejam direcionados de forma estratégica, o que favorece o alcance dos objetivos institucionais e o cumprimento das políticas públicas.

Nesse sentido, a articulação entre os dois instrumentos de gestão é essencial para que as

organizações possam ter sucesso ou, pelo menos, diminuir a possibilidade de fracasso. Isso ocorre porque o planejamento estratégico define a visão, missão e objetivos de longo prazo da organização, enquanto o processo orçamentário estabelece os recursos financeiros necessários para alcançar esses objetivos (Villar, 2007).

Quando esses dois tipos de planejamento estão alinhados, a instituição pode garantir que seus recursos financeiros sejam alocados de forma eficiente e eficaz para atingir seus objetivos estratégicos. Além disso, o alinhamento também ajuda a aumentar a racionalização dos recursos, diminuindo a personificação das decisões e garantindo que os recursos sejam alocados a projetos que geram mais valor (Villar, 2007).

Segundo Santos (2021), a Constituição Federal de 1988 estabeleceu os fundamentos para um modelo de orçamento integrado ao planejamento, possibilitando que os gestores públicos utilizem técnicas de planejamento e programação das ações estabelecidas pelo governo federal. Existem diversos instrumentos que contribuem para a harmonização da execução orçamentária ao planejamento estratégico no setor público.

Com o principal, a elaboração do Plano Plurianual (PPA), que estabelece as diretrizes, objetivos e metas do governo para um período de quatro anos, visto que é um importante instrumento de alinhamento, pois orienta a alocação dos recursos orçamentários conforme as prioridades estratégicas estabelecidas (Couto; Neto; Resende, 2018).

Outro instrumento relevante é a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), que estabelece as metas e prioridades para o próximo exercício financeiro, bem como as regras para a elaboração do orçamento. A LDO desempenha um papel fundamental no alinhamento entre o planejamento estratégico e a execução orçamentária, uma vez que orienta a alocação dos recursos conforme as prioridades estabelecidas no planejamento estratégico (Couto; Neto; Resende, 2018).

Dessa forma, a Lei Orçamentária Anual (LOA) segue os parâmetros estabelecidos pela LDO e pelo PPA, determinando as estimativas de receitas e as despesas de todo o setor público federal para o próximo ano. Portanto, o orçamento anual é uma ferramenta que reflete a distribuição dos recursos públicos e é implementado por meio de ações vinculadas aos programas, os quais representam a integração entre o planejamento e o orçamento (Toni, 2021).

Assim, a alocação integrada de recursos depende da confirmação da arrecadação de receitas, no caso de uma frustração nessa arrecadação, é comum ocorrer o contingenciamento orçamentário. Isso implica em cortes em parte das despesas originalmente autorizadas na Lei Orçamentária

Anual, por meio de um decreto emitido pelo Presidente da República (Paludo; Oliveira, 2021).

Vale ressaltar que, geralmente, a LOA não é ajustada ao longo do exercício financeiro, por isso o impacto na programação orçamentária (Santos, 2021). A defasagem entre o que foi planejado e o que foi executado, devido às turbulências inerentes ao cenário moderno e às incertas alterações nas leis orçamentárias, podem causar instabilidade prejudicial ao planejamento do governo e à realização das atividades propostas pelas políticas pública (Giffoni, 2018).

O contingenciamento de despesas, também conhecido como limitação de empenho, ocorre devido à falta de disponibilidade financeira para cumprir todas as despesas estabelecidas na LOA. Esse cenário pode ser motivado por diferentes fatores, como a queda na arrecadação de receitas, variações econômicas desfavoráveis, necessidade de priorização de áreas orçamentárias e restrições fiscais. Além disso, tem como objetivo garantir a sustentabilidade financeira do governo, mesmo que isso resulte em ajustes e cortes nas despesas previamente planejadas na LOA. É uma medida adotada para equilibrar as contas públicas e direcionar os recursos disponíveis de forma prioritária (Giacomoni, 2021).

De acordo com Giffoni (2018), o modelo de decisão incremental, no qual se baseia em ajustes graduais e sucessivos em relação ao orçamento anterior, sem grandes mudanças ou rupturas, pode influenciar o contingenciamento orçamentário devido à rigidez orçamentária que o modelo pode gerar. Haja vista que despesas obrigatórias e receitas vinculadas podem limitar a capacidade de manobra do gestor público na hora de realizar cortes orçamentários. Acrescenta-se a isso, a elevada dívida pública que também pode ser uma consequência desse modelo de decisão orçamentária.

É importante destacar que o contingenciamento de despesas busca assegurar a execução responsável do orçamento público, evitando o comprometimento da estabilidade financeira do governo. Embora possa impactar a implementação de programas e projetos, essa medida visa garantir a adequada alocação de recursos em áreas consideradas essenciais, diante da limitação financeira enfrentada. O contingenciamento é uma estratégia utilizada para lidar com a falta de disponibilidade financeira e busca equilibrar as demandas orçamentárias, garante a eficiência e a sustentabilidade das finanças públicas (Abraham, 2021a).

O alinhamento da execução orçamentária ao planejamento estratégico no setor público enfrenta uma série de desafios. Dentre eles, destaca-se a necessidade de superar a fragmentação dos processos e promover uma integração efetiva entre as áreas responsáveis pelo planejamento e

pela execução orçamentária (Lochagin, 2016). Biderman e Arvate (2004) afirmam que o desafio da harmonização da execução orçamentária ao planejamento estratégico reside na superação das barreiras organizacionais e na criação de mecanismos de comunicação e cooperação entre as áreas envolvidas.

Nesse contexto, é fundamental que o modelo orçamentário seja constantemente avaliado pela gestão, utilizando indicadores adequados e realistas, para promover um alinhamento efetivo entre o planejamento e a execução orçamentária (Giacomoni, 2021).

Essa perspectiva é respaldada por Hora (2017), que destaca o compromisso inerente da Administração Pública com a gestão eficiente, eficaz e efetiva dos recursos públicos. Também enfatiza que tanto a execução quanto o próprio orçamento devem respeitar os princípios orçamentários e manter o risco de execução em um nível aceitável. Assim é crucial que essas atividades estejam integradas, pois a falta de integração pode resultar em ineficiência na execução e mau uso dos recursos públicos na implementação de políticas públicas.

O monitoramento e a avaliação são componentes fundamentais para verificar o alinhamento da execução orçamentária ao planejamento estratégico. Por meio de indicadores e sistemas de acompanhamento, é possível verificar se os recursos estão sendo direcionados de acordo com as prioridades estratégicas estabelecidas. Nesse sentido o monitoramento e a avaliação são ferramentas essenciais para identificar eventuais desvios e ajustar a execução de forma a garantir a efetividade do planejamento no setor público (Souza, 2016).

Segundo Almeida e Gasparini (2017), o alinhamento é essencial para garantir que os recursos orçamentários sejam alocados de forma consistente com as metas e objetivos estratégicos da organização. Os autores argumentam que esse alinhamento permite uma maior eficácia na utilização dos recursos públicos.

Filgueira (2022) trata que a correspondência entre orçamento e planejamento também contribui para a transparência na gestão, pois permite uma melhor comunicação e prestação de contas à sociedade sobre como os recursos estão sendo utilizados. No entanto, ressalta que o alinhamento do orçamento ao planejamento enfrenta desafios, como a escassez de recursos financeiros e restrições orçamentárias.

Existem algumas ferramentas que podem facilitar o alinhamento entre o planejamento e o orçamento. Uma delas é a utilização de comissões permanentes de análise estratégica, que são responsáveis por avaliar a implementação de todo o processo de planejamento e orçamento. Além

disso, o planejamento flexível é uma prática importante, permitindo a capacidade de resposta às mudanças que possam surgir. Por fim, o uso de tecnologia desempenha um papel crucial, proporcionando a comunicação de informações e decisões, assim como softwares que auxiliam na criação de cenários e lidam com as incertezas do futuro (Blumentritt, 2006).

É fundamental que os orçamentos anuais estejam convergentes com as diretrizes estabelecidas no Plano Plurianual, e os programas devem ser revisados regularmente para subsidiar as propostas orçamentárias setoriais que compõem a Lei Orçamentária Anual (Matias-Pereira, 2012). A Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) reforçou essa necessidade de integração entre o planejamento e o orçamento, trazendo um novo enfoque para a gestão dos recursos públicos, no qual a execução das ações governamentais esteja combinada com os instrumentos de planejamento.

A LRF estabelece a responsabilidade na gestão fiscal, que demanda uma ação planejada e transparente para garantir a execução integrada das ações voltadas para o interesse público e coletivo, sujeitando-se os gestores à responsabilização caso não cumpram essa exigência. Nesse contexto, a integração entre o plano plurianual e o orçamento é realizada por meio da lei de diretrizes orçamentárias, que desempenha o papel de destacar as prioridades e metas a serem executadas em cada orçamento anual, a partir da programação plurianual estabelecida (Giacomoni, 2021).

De acordo com Roscoff (2020), a necessidade do Estado de atender às suas crescentes demandas, em conformidade com a Constituição Federal, a política fiscal e as normas estabelecidas pela LRF, destaca a importância de prestar cada vez mais atenção às práticas de planejamento e execução do orçamento público. No entanto, é comum encontrar dificuldades na execução orçamentária das organizações públicas em relação à integração com os programas e ações definidos na lei orçamentária anual e sua efetiva implementação.

A falta de alinhamento entre o planejamento orçamentário e sua execução resulta na impossibilidade de cumprir adequadamente os objetivos e metas estabelecidos, indicando a ineficiência dos instrumentos de avaliação voltados para os resultados, especialmente nas organizações públicas, cujos orçamentos são planejados e definidos na LOA.

Com a promulgação da nova Lei de Licitações e Contratos, Lei Federal nº 14.133, de 1º de abril 2021 (Brasil, 2021a), trouxe importantes mudanças no âmbito do planejamento das contratações públicas, como a obrigatoriedade de a administração pública elaborar um Plano de Contratações Anual (PCA).

Esse plano tem como objetivo promover a racionalização das contratações nos órgãos e entidades sob sua competência, assegurando a coerência e o alinhamento com o planejamento estratégico e fornecendo subsídios para a elaboração das leis orçamentárias correspondentes. Essa medida contribui para o fortalecimento da integração e alinhamento entre o planejamento estratégico e a execução orçamentária. Sendo assim, o planejamento, as operações e os processos de controle desempenham um papel fundamental na organização, direcionando a alocação de recursos, impulsionando a ação, monitorando o desempenho e adaptando a estratégia.

Contudo, mesmo que a instituição tenha uma boa estratégia e alinhe seus sistemas operacionais e pessoal, a falta de alinhamento dos sistemas de gestão pode prejudicar a eficácia da execução. O alinhamento dos sistemas de programação e controle ocorre quando esses sistemas estão interconectados com a estratégia da organização. Portanto, deve-se assegurar que os sistemas de gestão estejam alinhados para garantir a execução eficaz da estratégia (Kaplan; Norton, 2017).

Na próxima seção será abordado estudos anteriores sobre o alinhamento entre planejamento estratégico e execução orçamentária no setor público para identificar os principais fatores que serão classificados com base nas variáveis da teoria da contingência.

2.6 FATORES QUE INFLUENCIAM O ALINHAMENTO ENTRE PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO E EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA COM BASE EM ESTUDOS ANTERIORES

Nesta seção apresenta-se o levantamento de trabalhos acadêmicos relacionados ao tema do alinhamento entre planejamento estratégico e execução orçamentária no setor público, bem como abordar os principais resultados desses trabalhos para, posteriormente, identificar os principais fatores que influenciam o alinhamento entre esses dois instrumentos.

Para realizar a busca dos estudos acadêmicos foram utilizadas as bases de dados SCieLO, Spell, BDTD, Scopus, Portal de Periódicos da CAPES e Google Acadêmico. O Portal de Periódicos da CAPES, reconhecido como uma das principais fontes de informação científica no Brasil, abrange uma ampla gama de áreas do conhecimento, fornecendo acesso a periódicos de alta qualidade. A Scielo (*Scientific Electronic Library Online*) também foi incluída na busca, uma vez que possui um vasto acervo de periódicos científicos de diferentes países e áreas temáticas. Também a Spell (*Scientific Periodicals Electronic Library*) foi consultada, principalmente para

encontrar artigos científicos produzidos no contexto brasileiro.

Além disso, A BDTD (Biblioteca Digital de Teses e Dissertações) foi outra importante fonte, sendo utilizada para buscar dissertações e teses que pudessem contribuir com o tema objeto deste estudo. A base da Scopus também foi utilizada para corroborar na revisão bibliográfica e, ainda, a base de dados do Google Acadêmico como ferramenta para busca de publicações adicionais que contribuíssem com esta pesquisa.

O processo de levantamento do tema alinhamento entre o planejamento estratégico e orçamento foi conduzido por meio de palavras-chave como "planejamento estratégico", "orçamento público" ou "execução orçamentária". Foram estabelecidos critérios de inclusão, como a similaridade do tema, a data de publicação (priorizando trabalhos nos últimos 20 anos) e a qualidade da fonte acadêmica.

Quanto a trabalhos anteriores destacam-se os estudos realizados por Ribeiro (2004) na Companhia Brasileira de Trens Urbanos (CBTU) e por Villar (2007) na Empresa Brasileira de Telecomunicações S/A (Embratel), ambos focados em empresas públicas pertencentes à administração indireta, identificaram pontos em comum ao investigar o alinhamento entre o planejamento orçamentário e estratégico.

Em ambos os casos, os resultados mostraram que o planejamento orçamentário não estava adequadamente alinhado às estratégias das empresas. Ressalta-se que, quanto aos fatores de alinhamento, a importância das equipes e suas competências como elementos chave para o alinhamento. Enquanto Ribeiro (2004) enfatiza o corpo técnico e o sistema de treinamento, Villar (2007) aponta para o sistema de remuneração e a capacidade de financiamento como contribuintes para o alinhamento.

No tocante às barreiras ao alinhamento, ambos relataram quanto a práticas de gestão e integração de processos. Ribeiro (2004) aponta como fatores que contribuem ao alinhamento dizem respeito às equipes, aos talentos e capacidades do corpo técnico, para isso, utilizou como metodologia o Modelo Genérico Integrativo – GI. Villar (2007) identifica a falta de metodologia de gestão estratégica, de integração entre sistemas de programação e de indicadores de desempenho adequados como principais obstáculos. Ambos adotaram o Modelo Genérico Integrativo de Macedo-Soares, adaptado para a análise do alinhamento do planejamento orçamentário ao planejamento estratégico.

Já nos estudos conduzidos por Ribeiro (2011) no Tribunal Superior Eleitoral (TSE), Lima

(2012) na Polícia Federal, e Rodrigues (2020) na Controladoria-Geral do Distrito Federal, todos em órgãos públicos da administração direta, demonstraram desafios semelhantes em relação ao alinhamento entre o planejamento estratégico e a execução orçamentária. Cada um desses estudos identificou que, apesar de existirem esforços teóricos para integrar o orçamento com o planejamento estratégico, na prática, essa integração ainda não foi efetivamente realizada.

No caso do TSE, Ribeiro (2011) destacou que a falta de comunicação e conexão entre as diversas áreas dentro do órgão contribuiu significativamente para a não integração do planejamento e do orçamento. A pesquisa utilizou como metodologia o *Balanced Scorecard* (BSC) e apontou que a utilização dessa ferramenta poderia melhorar o controle e o desempenho organizacional, sugerindo, ainda, uma direção para superar essas barreiras.

Por outro lado, Lima (2012) observou na Polícia Federal que, embora a instituição tentasse alinhar seu orçamento ao planejamento estratégico, a prática predominante ainda era o uso de um modelo orçamentário incrementalista, onde o orçamento é elaborado com base nos ajustes do ano anterior, limitando assim a sua eficácia como instrumento de gestão. Este estudo também notou avanços na melhoria do fluxo de informações orçamentárias, o que ajudou a aumentar a harmonia entre os setores da instituição, tendo utilizado como base as seis funções de um orçamento voltado para a gestão nas organizações públicas, tais como: capacidade de antecipação, capacidade de reação, avaliação de desempenho, congruência organizacional, conexão entre a organização e o sistema maior, e transformar propósitos e objetivos em ações concretas.

Rodrigues (2020), ao analisar a Controladoria-Geral do Distrito Federal, encontrou uma evolução na inclusão de indicadores de desempenho nos instrumentos de programação, mas destacou uma desconexão entre as ações estratégicas planejadas e os recursos orçamentários realmente alocados, onde menos de 1% do orçamento foi destinado a ações consideradas estratégicas. Para alcançar o objetivo da pesquisa, verificou nos planos estratégicos institucionais a adoção de objetivos estratégicos e seus atributos constantes do plano plurianual, no que se refere ao uso dos mesmos indicadores, metas e iniciativas.

Outro estudo realizado foi de Campos (2021), que teve como objetivo identificar os fatores que levaram à formação de Restos a Pagar (RAP) em uma instituição pública de saúde integrante da administração indireta, a Fundação Oswaldo Cruz (Fiocruz), e seus efeitos na execução orçamentária, especialmente os restos a pagar não processados, devido à importância dessa prática e seu potencial impacto no planejamento e execução orçamentária e financeira dos períodos

seguintes.

Para compreender a evolução do volume inscrito em RAP e a predominância da sua composição utilizou do coeficiente de correlação de Pearson e entrevistas com os gestores envolvidos no processo. Os resultados revelaram que a instituição apresenta ações fragmentadas no controle do processo e utiliza o orçamento atual para serviços não executados no ano correspondente, contrariando o princípio da anualidade e indicando a necessidade de aperfeiçoamento dos processos de execução orçamentária.

Souza e Cunha (2014) e Oliveira Júnior *et al.* (2020) realizaram estudos na Marinha do Brasil, focando na interação entre o planejamento estratégico e o processo de elaboração orçamentária. Ambos os trabalhos identificaram a importância de ferramentas e metodologias que fortalecem essa relação para responder às complexidades das organizações públicas e promover uma gestão orientada para resultados.

Nos estudos de Souza e Cunha (2014), classificaram os fatores que influenciam as ações estratégicas e a elaboração das propostas orçamentais em cinco perspectivas: estrutural, tecnológica, humana, cultural e política. No contexto da pesquisa, observa-se que a ênfase foi colocada na necessidade de modernização administrativa e no envolvimento dos dirigentes para efetivar o planejamento estratégico dentro dos sistemas orçamentários, utilizando ferramentas como o Programa Netuno para melhorar a eficiência e a eficácia dos serviços prestados, bem como os pesquisadores destacaram como a cultura organizacional e a liderança são cruciais para integrar essas práticas em todos os níveis da organização.

Por outro lado, Oliveira Júnior *et al.* (2020), a partir do modelo conceitual proposto, composto pela correlação sistêmica entre os objetivos e ações estratégicas da Marinha e os planos, estratégias e documentos de programação de alto nível do governo federal, tais como o Plano Plurianual (PPA), a Estratégia Nacional de Defesa (END), o Plano de Articulação e Equipamento de Defesa (PAED) e a Estratégia Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social (ENDES), observaram que, apesar do estabelecimento de estratégias claras através do Plano Estratégico da Marinha, existiam desafios significativos devido à segmentação no processo de alocação de orçamento e às abordagens de cortes funcionais.

Ambos os estudos entendem que, para um efetivo alinhamento entre o planejamento estratégico e o orçamento, é necessário adotar uma abordagem que transcenda práticas burocráticas tradicionais e favoreça uma gestão baseada em resultados e eficiência.

Godinho (2006) e Cancelier *et al.* (2022) realizaram estudos em autarquias integrantes da administração pública indireta, respectivamente, no Instituto Nacional de Metrologia, Normalização e Qualidade Industrial (Inmetro) e no Instituto do Patrimônio Histórico e Artístico Nacional (Iphan). Os estudos abordaram as complexidades da execução orçamentária e como esta deve ser efetivamente alinhada ao planejamento estratégico para promover a eficiência e a eficácia organizacional.

O estudo de Godinho (2006) explorou como diferentes instrumentos gerenciais, particularmente o *Balanced Scorecard*, podem otimizar o relacionamento entre o Inmetro e os Institutos Estaduais de Pesos e Medidas, fazendo com que a execução orçamentária traduza mais eficazmente o planejamento estratégico em ações concretas. Esse foco na avaliação rigorosa dos instrumentos gerenciais e no estabelecimento de metas claras visa melhorar a gestão e a prestação de serviços.

Já Cancelier *et al.* (2022), com base em metodologias estatísticas e matemáticas, de análise vertical e horizontal, por meio de referencial teórico-metodológico a partir da revisão bibliográfica e pesquisa sobre processos judiciais e coleta de dados quantitativos, de caráter orçamentário, examinaram como os contingenciamentos orçamentários impactam a capacidade do Iphan de alcançar os objetivos delineados no Plano Plurianual (PPA) 2016-2019.

A pesquisa destacou que, apesar dos fatores relacionados a restrições orçamentárias não serem diretamente influenciadas por decisões judiciais, tais decisões acabam pressionando a autarquia a buscar alternativas de financiamento, o que pode afetar a implementação dos planos de ação.

Gonçalves *et al.* (2013) e Giffoni (2018) realizaram estudos relevantes sobre a gestão orçamentária e estratégica na administração pública, apresentando análises que convergem para a importância da integração e alinhamento efetivos entre o planejamento e a execução orçamentária.

Gonçalves *et al.* (2013) estudaram o alinhamento estratégico do Plano Plurianual (PPA) com os órgãos de controle, utilizando critérios de maturidade, como modelo de pesquisa, que incluem comunicação organizacional, medidas de valor/competências, capacidade de governança, parcerias, estrutura/arquitetura e habilidades, para determinar como esses aspectos contribuem para o sucesso das estratégias implementadas nos órgãos de controle.

Giffoni (2018) avaliou os impactos dos elementos do processo orçamentário, como despesas obrigatórias e discricionárias, receitas vinculadas e não vinculadas, dívida pública e

porcentagem de contingenciamento, sobre a execução orçamentária do Governo Federal. Essas variáveis identificadas são decorrentes do modelo de decisão orçamentária incremental adotado no Brasil, tendo destacado a rigidez orçamentária que limita a flexibilidade no cumprimento dos objetivos planejados.

Bornia e Lunks (2007) evidenciaram que a combinação do *balanced scorecard* com o orçamento pode ter um impacto positivo na melhoria da gestão, especialmente ao promover a integração entre indicadores estratégicos e metas operacionais. Ademais, essa integração proporciona maior flexibilidade ao processo orçamentário e permite a inclusão de um conjunto mais abrangente de medidas de desempenho.

Paulo (2010), em seus estudos, concluiu que, para tornar o Plano Plurianual (PPA) um instrumento eficaz de planejamento e gestão estratégica, é necessário que essa ferramenta seja capaz de acolher o debate político sobre a definição de metas. Para alcançar esse objetivo, é essencial que o PPA tenha uma maior flexibilidade metodológica e se desvincule parcialmente da estrutura orçamentária, permitindo assim mobilizar os tomadores de decisão e representar de forma clara o compromisso político assumido.

Souza *et al.* (2016) em um ensaio para promover o debate acerca da implementação e relacionamento do planejamento estratégico no setor público com o sistema orçamentária, isto é, o planejamento como condicionante para a elaboração do orçamento, concluíram que a estratégia exerce influência no processo orçamentário e que os objetivos são considerados por meio de um artifício denominado orçamentação dupla. Tal artifício busca fornecer uma salvaguarda para as agendas estratégicas. Por conta disso, os autores estabeleceram dezoito fatores que podem influenciar as ações estratégicas e os impactos orçamentários, apresentados no Quadro 4.

Quadro 4 - Fatores que influenciam a relação entre as ações estratégicas com impacto orçamentário e a elaboração das propostas orçamentárias

Nº	Fatores	Autores
1	Deficiência na comunicação e na preparação para mudanças	Lobato (2000); Vilà; Canales (2008)
2	Designação específica de responsabilidades	Joyce (1999)
3	Ambiguidade nas funções orçamentárias	Goodwin; Kloot (1996)
4	Falta de um sistema de planejamento integrado com níveis hierárquicos inferiores	Flynn; Talbot (1996); Stewart (2004)
5	Dissociação entre planejamento e execução	Motta (2002)
6	Incrementalismo e reconciliação com práticas anteriores	Motta (2002)
7	Imposições externas na formulação de políticas	Flynn; Talbot (1996); Joyce (1999)
8	Documentação inativa	Llewellyn; Tappin (2003)

Nº	Fatores	Autores
9	Integração entre formulação e implementação	Bertero; Vasconcelos; Binder, (2003); Motta (2002)
10	Desenvolvimento de planos de ação	Lobato (2000)
11	Orçamento paralelo	Joyce (1999)
12	Liderança eficaz	Joyce (1999)
13	Comprometimento dos envolvidos	Joyce (1999); Vilà; Canales (2008)
14	Participação ativa da alta administração	Flynn; Talbot (1996); Lobato (2000)
15	Perspectiva legalista do orçamento	Cunha (1999)
16	Características culturais brasileiras: improvisação, imediatismo e individualismo	Lobato (2000)
17	Definição de objetivos amplos e imprecisos	Motta (2002)
18	Planejamento baseado em análises reduzidas	Motta (2002)

Fonte: Adaptado de Souza *et al.* (2016).

O Quadro 4 elenca uma série de fatores determinantes que influenciam a relação entre as ações estratégicas de impacto orçamentário e a elaboração das propostas orçamentárias, conforme a análise de Rodrigues (2015). Inicialmente, destaca-se a deficiência na comunicação e na preparação para mudanças, que compromete a coesão institucional, além da designação específica de responsabilidades, fundamental para uma gestão eficaz e *accountability*. A ambiguidade nas funções orçamentárias e a ausência de um sistema de planejamento integrado com os níveis hierárquicos inferiores são identificadas como barreiras significativas à eficiência administrativa.

A dissociação entre planejamento e execução, bem como o incrementalismo e a reconciliação com práticas passadas, representam desafios contínuos para a efetividade orçamentária. Imposições externas na formulação de políticas e a existência de documentação inativa configuram-se como entraves adicionais.

A integração entre a formulação e a implementação, juntamente com o desenvolvimento de planos de ação são cruciais para a execução bem-sucedida das estratégias. A liderança eficaz e o comprometimento dos envolvidos são indispensáveis para a concretização das metas estabelecidas.

A participação ativa da alta administração, a perspectiva estritamente legalista do orçamento e as características culturais brasileiras, tais como improvisação, imediatismo e individualismo, exercem uma influência considerável sobre o processo. Por fim, a definição de objetivos amplos e imprecisos e o planejamento baseado em análises reduzidas podem comprometer a clareza e a precisão das propostas orçamentárias, impactando negativamente a gestão pública.

Haja vista, Rodrigues (2015), em seus estudos, teve como objetivo identificar a percepção

dos gestores sobre o alinhamento entre planejamento estratégico e execução orçamentária na Federação das Indústrias do Estado de Santa Catarina (FIESC), entidade privada que representa os interesses do setor industrial no estado de Santa Catarina. O pesquisador levantou 15 fatores, com base no entendimento de autores utilizados na fundamentação teórica, que podem contribuir para o alinhamento entre o planejamento estratégico e a execução orçamentária que pode ser utilizada como referência no contexto da administração pública.

Destarte, tem-se um mapeamento do que a literatura apresenta como fatores que podem influenciar o alinhamento entre as duas ferramentas de gestão. Rodrigues (2015) destaca que essa lista não é exaustiva e não abrange todas as possíveis causas, mas fornece pontos de atenção aos tomadores de decisão, demonstrada no Quadro 5.

Quadro 5 - Fatores que podem influenciar o alinhamento do planejamento estratégico com a execução orçamentária conforme Rodrigues (2015)

Nº	Fatores	Autores
1	Necessidade de sequenciamento entre planejamento estratégico e orçamento	Leahy (2002); Blumentritt (2006); Frezatti (2009); Ferreira e Diehl (2012)
2	Função do Orçamento e do Planejamento	Blumentritt (2006)
3	Sinergia entre as áreas, departamentos ou unidades organizacionais	Welsch (1983); Diehl (2004); Kaplan e Norton (2006)
4	Acompanhamento da execução orçamentária	Barsky e Bremser (1999); Blumentritt (2006); Almeida <i>et al.</i> (2009)
5	Ferramentas de comunicação e definição de responsabilidades entre as áreas	Shim e Siegel (2009)
6	Geração de informações acuradas, confiáveis e em tempo oportuno	Shim e Siegel (2009)
7	Compatibilidade e compreensibilidade das informações	Shim e Siegel (2009)
8	Suporte em todos os níveis da organização	Shim e Siegel (2009)
9	Eficiência dos sistemas de apoio	Rezende e Nogueira (2004); Blumentritt (2006)
10	Comprometimento dos colaboradores com a execução orçamentária	Rezende e Nogueira (2004); Almeida <i>et al.</i> (2009)
11	Políticas e diretrizes adequadas	Blumentritt (2006); Leite <i>et al.</i> (2008)
12	Pessoas e áreas envolvidas na construção das duas ferramentas de gestão	Blumentritt (2006)
13	Flexibilidade do orçamento	Blumentritt (2006); Bornia e Lunkes (2007); Kaplan e Norton (2006)
14	Contextos internos e externos utilizados para a elaboração das duas ferramentas	Otley e Pollanen (2000); Rezende e Nogueira (2004); Blumentritt (2006); Shim e Siegel (2009)

Nº	Fatores	Autores
15	Habilidade preditiva	Blumentritt (2006); Shim e Siegel (2009)

Fonte: Adaptado de Rodrigues (2015).

O Quadro 5 elenca fatores determinantes que podem influenciar o alinhamento entre o planejamento estratégico e a execução orçamentária, conforme a análise de Rodrigues (2015). Tais fatores abrangem desde a importância do sequenciamento apropriado entre planejamento estratégico e orçamento, até a função sinérgica que essas duas dimensões exercem no contexto organizacional. A integração eficaz entre diferentes áreas, departamentos e unidades organizacionais é considerada vital, assim como o monitoramento contínuo da execução orçamentária e o estabelecimento de instrumentos de comunicação eficazes e claros.

Ademais, a produção de informações precisas, confiáveis e em tempo hábil, aliada à compatibilidade e clareza dessas informações, é essencial para uma gestão eficiente. O suporte consistente em todos os níveis da organização e a eficiência dos sistemas de apoio são igualmente relevantes. A pesquisa também enfatiza o comprometimento dos colaboradores com a execução orçamentária, a necessidade de políticas e diretrizes adequadas, e o envolvimento de todos os níveis hierárquicos na construção das ferramentas de gestão.

A flexibilidade e adaptabilidade do orçamento, bem como a consideração dos contextos internos e externos e a capacidade de previsão e antecipação de cenários, são indispensáveis para um alinhamento efetivo, proporcionando uma base sólida para a tomada de decisões estratégicas e operacionais.

Os estudos realizados adiante abordam questões relativas ao alinhamento entre planejamento estratégico e execução orçamentária nas instituições de educação superior públicas no Brasil. Esses estudos destacam a complexidade de integrar eficazmente o planejamento estratégico com a gestão orçamentária, um desafio recorrente no setor de educação pública.

A pesquisa de Pires *et al.* (2010) enfatizou a inovação em modelos de alocação de recursos baseados no desempenho acadêmico, focando na transparência e na co-responsabilidade. Cunha (2015) observou o impacto das variáveis estruturais, como o número de campus e alunos, na alocação orçamentária, enquanto Lucas (2015) ressaltou a falta de utilização efetiva dos instrumentos de planejamento na elaboração do orçamento.

Groschupf (2015) notou a limitação no conhecimento sobre o orçamento por parte dos envolvidos no Plano de Desenvolvimento Institucional, destacando a importância de convênios nas

receitas. Lindoso (2016) propôs uma integração mais efetiva entre o planejamento estratégico e o orçamento na Universidade Federal do Amazonas para otimizar recursos, refletindo desafios como complexidade orçamentária e descontinuidade administrativa. Souza (2016) apontou as dificuldades enfrentadas devido às restrições do princípio orçamentário da anualidade e a necessidade de uma gestão mais estratégica.

Hora (2017) observou uma integração fraca entre execução orçamentária e planejamento devido a contingências e limitações na execução das despesas. Silveira *et al.* (2017) identificaram a importância de uma sincronia entre planejamento e orçamento, destacando a necessidade de suporte organizacional e a definição clara de responsabilidades. Erasmo, Duarte e Lima (2019) mostraram que a integração pode ser alcançada por meio de sistemas informatizados que simplificam procedimentos e melhoram a gestão dos recursos.

Garozzi (2020) discutiu o alinhamento do orçamento ao planejamento estratégico em uma instituição federal, ressaltando a importância da gestão estratégica de custos e a adaptação a um ambiente de instabilidade financeira, utilizou estudos anteriores para identificar 38 fatores críticos que influenciam essa integração demonstrados no Quadro 6.

Quadro 6 - Fatores que influenciam o alinhamento do orçamento ao planejamento estratégico conforme Garozzi (2020)

Nº	Fatores	Referências Na Literatura	Referências Em Estudos Anteriores
1	Vinculação das propostas orçamentárias a planejamentos de longo prazo	Chandler (1962); Pares, Valle (2006). Diamond (2006); Kaplan, Norton (1997; 2006); Paulo (2010)	Biondini (2015); Corrêa (2007); Santos (2007)
2	Sequenciamento/desdobramento do PE	Steiner (1969, <i>apud</i> Mintzberg, 2004); Kaplan, Norton (1997; 2006); Tavares (2000); Oliveira (2009); Mintzberg, Ahlstrand, Lampel (2010)	Ribeiro (2004); Toledo (2006); Silveira <i>et al.</i> (2017); Lucas (2015)
3	Viabilidade de execução plurianual de programas	Mancini (2018); Pires (2018)	-
4	Orçamento com papel de planejamento	Matus (2006); Oliveira (2009); Kohama (2014); Giacomoni (2017)	Silveira <i>et al.</i> (2017)
5	Utilização de objetivos, metas, ações e os respectivos custos decorrentes do planejamento institucional para fundamentar a elaboração orçamentária	Giacomoni (2017); Diamond (2006); Kaplan, Norton (1997; 2006); Medeiros, Cerqueira, Neto (2014); Kohama (2014)	Melo (2009); Lucas (2015); Aranha (2015); Medeiros (2016)
6	Gestão conjunta do PE e planejamento orçamentário	Kaplan, Norton (1997; 2006); Matus (2006)	Silveira <i>et al.</i> (2017)
7	Separação do orçamento operacional do orçamento estratégico	Ansoff (1983)	Cardozo (2018)

Nº	Fatores	Referências Na Literatura	Referências Em Estudos Anteriores
8	Alocação de recursos em atividades críticas para o sucesso estratégico/objetivos estratégicos	Chandler (1962); Hambrick, Canella (1989); Kaplan, Norton (1997; 2006); Bryson, Anderson, Alston (2011)	Amaral (2013); Simmer (2013); Canuto (2014); Silveira <i>et al.</i> (2017)
9	Priorização para a alocação de recursos	Kaplan, Norton (1997; 2006); Diamond (2006); Kohama (2014); Giacomoni (2017)	Cunha, Kratz (2016); Maciel, Lavarda (2017)
10	Heterogeneidade de necessidades, percepções e critérios de priorização de objetivos dentre os <i>Campi</i>	-	Silveira <i>et al.</i> (2017)
11	Mensuração da relação dos recursos/orçamento para o alcance dos resultados e desempenho	Kaplan, Norton (1997; 2006); Diamond (2006); Medeiros, Cerqueira, Neto (2014); Giacomoni (2017)	Ribeiro (2004); Lima (2012); Silveira <i>et al.</i> (2017)
12	Incentivos e recompensas	-	Ribeiro (2004)
13	Alinhamento das compras à estratégia da organização	Oliveira (2009); Andrade, Maria (2015)	Munduraca (2018); Cruz (2019)
14	Definição de responsabilidade	Kaplan, Norton (1997; 2006); Diamond (2006); Matus (2006); Oliveira (2009)	Toleto (2006); Silveira <i>et al.</i> (2017)
15	Equipes multifuncionais, interfuncionais	-	Ribeiro (2004)
16	Comunicação	-	Ribeiro (2004); Souza (2013); Silveira <i>et al.</i> (2017)
17	Suporte em todos os níveis da organização	-	Silveira <i>et al.</i> (2017)
18	Políticas e diretrizes adequadas	-	Silveira <i>et al.</i> (2017)
19	Processo de formulação do PE	-	Souza (2013); Lucas (2015)
20	Aproximação entre etapas e agentes responsáveis pelo planejamento e execução	Matus (2006); Mancini (2018)	Souza (2013); Maciel, Lavarda (2017)
21	Força da gestão operacional	Pires (2018); Peres, Santos (2018)	Ribeiro (2004); Mayrink, Macedo-Soares, Cavalieri (2009); Souza (2013)
22	Envolvimento da alta administração	-	Souza (2013)
23	Liderança do processo	-	Ribeiro (2004); Souza (2013)
24	Sistema de apoio	Medeiros, Cerqueira, Neto (2014)	Ribeiro (2004); Silveira <i>et al.</i> (2017)
25	Disponibilidade de recursos para custear o alinhamento estratégico	-	Ribeiro (2004)
26	Estrutura: centralização, hierarquia e flexibilidade	-	Ribeiro (2004)
27	Adequação da estrutura (unidades/setores) à programas estratégicos, planos e metas	Bryson, Anderson, Alston (2011); Pires (2018)	Santos (2007)
28	Cultura	Pires (2018)	Ribeiro (2004); Melo (2009)
29	Flexibilidade do orçamento	Peres, Santos (2018)	Silveira <i>et al.</i> (2017)
30	Contingenciamento, reduções orçamentárias	Peres, Santos (2018)	Maciel, Lavarda (2017); Silveira <i>et al.</i> (2017)
31	Realização do planejamento	-	Cardozo (2018)

Nº	Fatores	Referências Na Literatura	Referências Em Estudos Anteriores
	antes do prazo de envio da proposta orçamentária		
32	Incrementalismo	Giacomoni (2017); Mancini (2018)	Lucas (2015)
33	Controle com aspecto gerencial e político	Peres, Santos (2018); Mancini (2018)	-
34	Correspondência dos elementos programáticos aos elementos do PE	-	Julião (2014)
35	Utilização do Plano Interno (PI) para fins gerencias das dotações orçamentárias	-	Lindoso (2016)
36	Gerenciamento de Projetos	-	Mayrink, Macedo-Soares, Cavalieri (2009); Silva Júnior, Feitosa (2012); Carvalho (2015); Biondini (2015)
37	Utilização do <i>Balanced Scorecard</i>	Kaplan, Norton (1997; 2006)	Ribeiro (2004); Toledo (2006); Melo (2009); Leite, Rezende (2010); Silva Júnior, Feitosa (2012); Canuto (2014); Cunha, Kratz (2016); Cardozo (2018); Marçal (2008); Carvalho Filho (2018)
38	Contexto político-econômico	Caiden, Wildavsky (1980); Waterson (1970; 1973, <i>apud</i> Giacomoni, 2017)	-

Fonte: Adaptado de Garozzi (2020).

A pesquisa resultou em um modelo que facilita a compreensão e implementação de práticas orçamentárias alinhadas às metas estratégicas, promovendo uma gestão mais eficaz no setor público, além disso propôs cinco diretrizes com base nos fatores críticos – naqueles que dificultam ou facilitam o alinhamento –, quais sejam: desenvolver a orientação e cultura estratégica de seus servidores; promover um processo estratégico flexível e participativo; promover a correspondência de informações estratégicas; desenvolver uma gestão estratégica de custos; e adotar perspectiva financeira no mapa estratégico.

Reisch (2020) e Roscoff (2020) identificaram que, embora existam esforços para vincular o orçamento ao planejamento estratégico, ainda existem lacunas significativas e fatores internos e externos que dificultam essa integração. Santos (2021) verificou uma maior transparência e consulta de documentos estratégicos durante a elaboração orçamentária, sugerindo um nível de integração, mas ainda enfrentando dificuldades operacionais.

Garozzi e Raupp (2021) propuseram um modelo orientado por resultados para melhorar

essa sincronia, enfatizando a importância da gestão estratégica e o desenvolvimento de uma estrutura informativa robusta. Filgueira (2022), por sua vez, destacou o impacto positivo do alinhamento do orçamento com o Plano de Desenvolvimento Institucional, apontando para uma gestão mais eficiente e transparente.

Isto posto, esses estudos demonstram a necessidade de melhorias no processo de alinhamento entre planejamento estratégico e execução orçamentária nas universidades públicas, enfatizando a importância de uma abordagem mais integrada e orientada para resultados para superar os desafios institucionais e operacionais, as quais podem ser utilizadas como paradigmas no contexto da administração pública.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Este capítulo está organizado em cinco seções, inicia-se com o delineamento metodológico, depois o ambiente da pesquisa, na sequência, com a definição de fatores classificados nas variáveis da teoria da contingência e, por fim, os procedimentos de coleta de dados, bem como os procedimentos de análise de dados.

3.1 DELINEAMENTO METODOLÓGICO

O presente trabalho se caracteriza como estudo de caso, de natureza qualitativa, de caráter descritivo, analítico, prescritivo e exploratório, cujos dados foram coletados por meio de documentos da instituição objeto de estudo, realização de entrevistas e questionários com servidores da organização, e, assim, tratados por meio de análise de conteúdo e resultados obtidos.

O estudo de caso foi realizado no Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina – TCE/SC. Nesse sentido, enquanto metodologia de pesquisa, é aplicado em diversas circunstâncias para enriquecer a compreensão de fenômenos que envolvem indivíduos, grupos, organizações, aspectos sociais, políticos e outros aspectos inter-relacionados (Yin, 2015).

Na abordagem qualitativa, os métodos de coleta de dados incluem entrevistas, observações e análise de documentos, os quais serão utilizados durante a pesquisa no TCE/SC. Com isso, o objetivo é coletar dados ricos e detalhados que proporcionem uma compreensão profunda dos contextos e percepções dos participantes (Gibbs, 2009).

Além disso, a análise qualitativa compreende duas tarefas essenciais. A primeira consiste em reconhecer e compreender os diferentes tipos de dados e as maneiras como podem ser descritos e interpretados. A segunda envolve a adoção de métodos práticos que se alinham com esses tipos de dados, especialmente considerando o volume significativo de dados que necessitam de análise (Gibbs, 2009).

Nessa análise qualitativa utiliza-se uma perspectiva descritiva, cujo objetivo é detalhar uma situação ou problema para elucidar o comportamento de um fenômeno específico ao descrever o orçamento, o planejamento estratégico e os fatores que podem influenciar esse alinhamento (Richardson, 2017).

A abordagem analítica se relaciona aos dados empíricos e ao referencial teórico-empírico

em função do seu contexto, o que na presente pesquisa tem a finalidade de identificar os fatores que possam influenciar o alinhamento. E a análise prescritiva é uma abordagem na qual se concentra em fornecer recomendações ou orientações sobre ações futuras, no caso em tela, a partir da proposição de diretrizes para o alinhamento entre o orçamento e o planejamento estratégico.

3.2 AMBIENTE DA PESQUISA (O CASO)

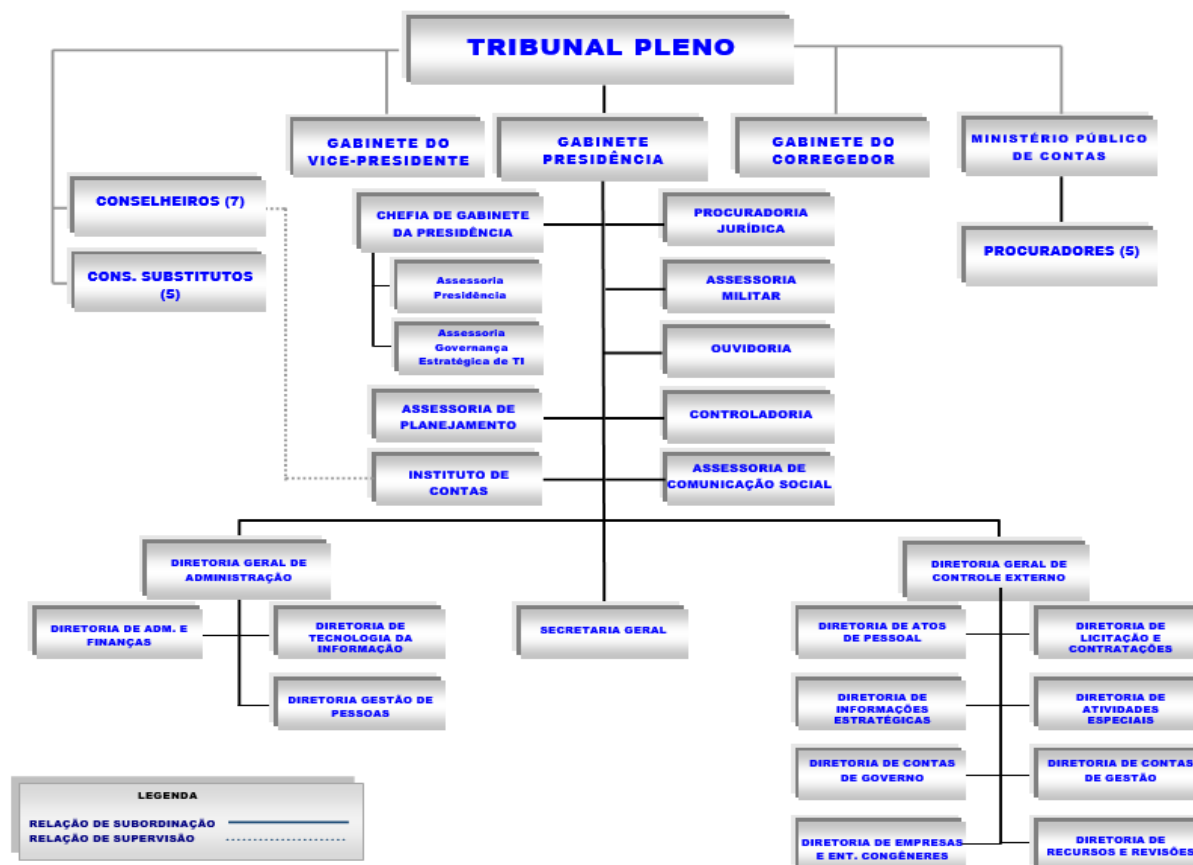
O foco deste estudo é o alinhamento da execução orçamentária ao planejamento estratégico do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina (TCE/SC). A organização objeto de estudo é o local onde o mestrando atua profissionalmente desde 2019, no cargo efetivo de Auditor Fiscal de Controle Externo. No exercício de suas funções, trabalha desde 2021 na Coordenadoria de Planejamento Orçamentário e Gestão Administrativa (CPOG)¹, subordinada à Diretoria de Administração e Finanças (DAF), o que motivou a escolha do tema proposto.

O TCE/SC, entidade da administração pública estadual direta, possui sua estrutura organizacional fundamentada na Constituição Estadual e em legislações específicas. Conforme o modelo constitucional, é um órgão independente, com autonomia administrativa e financeira, com a principal função de fiscalizar a aplicação dos recursos públicos pelo Estado e pelos municípios catarinenses.

O Tribunal, com sede administrativa em Florianópolis/SC, é composto por sete Conselheiros, com previsão de cinco Auditores Substitutos de Conselheiros e de cinco Procuradores do Ministério Público junto ao Tribunal de Contas (MPTC), assessorados por um corpo técnico de cerca de 571 servidores. Como se observa na Figura 4, a estrutura organizacional é essencialmente dividida em duas diretorias: a Diretoria Geral de Administração (DGAD), que é incumbida pelas operações administrativas e de apoio, e a Diretoria Geral de Controle Externo (DGCE), responsável pela supervisão e monitoramento dos gastos públicos que envolvem recursos do estado e municípios catarinense.

¹ Alteração da estrutura da Coordenadoria promovida pela Portaria N. TC-0144/2024, de 05/04/2024.

Figura 4 - Organograma do TCE/SC



Fonte: Portaria N. TC 201/2023.

No tocante à execução orçamentária e financeira do TCE/SC, esta é realizada de maneira centralizada, na Diretoria de Administração e Finanças (DAF), respeitada a autonomia de cada unidade gestora, com atribuições previstas na Resolução N. TC-0149/2019, dentre as quais, em síntese, são: administrar recursos materiais, orçamentários, financeiros e patrimoniais, de acordo com as leis e normas aplicáveis; elaborar as propostas do plano plurianual, das diretrizes orçamentárias, do orçamento anual e de alterações orçamentárias, considerando o planejamento estratégico e as diretrizes anuais, ouvidas as demais unidades do Tribunal de Contas; e, planejar, organizar, dirigir, executar e controlar as atividades inerentes à gestão orçamentária, financeira e patrimonial do Tribunal de Contas, nos seus aspectos contábeis, elaborando os relatórios gerenciais e os exigidos em lei.

Outrossim, dentre os documentos que orientam a instituição, é adotado o Planejamento Estratégico, um documento fundamental para a organização e sua gestão. Esse plano além de

estabelecer uma direção estratégica para a organização, também atua como uma ferramenta para assegurar que os recursos financeiros e orçamentários sejam utilizados de forma eficiente e controlada de acordo com os objetivos da instituição.

A unidade responsável por coordenar o processo de planejamento estratégico, de acordo com a Resolução N. TC-0149/2019, é a Assessoria de Planejamento (APLA), vinculada ao Gabinete da Presidência, que tem por finalidade fomentar, coordenar e acompanhar o planejamento estratégico do Tribunal de Contas visando à modernização administrativa e à melhoria contínua do desempenho institucional.

Sendo assim, o ambiente de pesquisa deste estudo será o Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina (TCE/SC). A análise da estrutura organizacional e dos processos internos do TCE/SC servirá de base para propor as diretrizes que promovam o alinhamento da execução orçamentária ao planejamento estratégico da instituição.

Em seguida é apresentada a definição dos fatores levantados em estudos anteriores, classificados com base nas variáveis da teoria da contingência.

3.3 DEFINIÇÃO DE FATORES CLASSIFICADOS NAS VARIÁVEIS DA TEORIA DA CONTINGÊNCIA

Diante da análise de estudos anteriores abordados no capítulo 2 desta pesquisa, com vistas ao tema acerca do alinhamento entre o planejamento estratégico e a execução orçamentária, foram identificados 58 fatores determinantes que influenciam o alinhamento entre o orçamento e o planejamento estratégico. Estes fatores foram corroborados por uma cuidadosa revisão da literatura, evidenciando-se a complexidade inerente ao processo de integração entre essas duas ferramentas de gestão.

Diante dos 58 fatores identificados, foi necessário reduzi-los a variáveis que pudessem nortear as etapas de coleta dados, como roteiro de entrevistas e questionários e, principalmente, a análise de dados posteriormente. Isto posto, os 58 fatores foram previamente classificados nas 5 variáveis da teoria da contingência, quais sejam: ambiente, estrutura, porte, tecnologia e estratégia.

Para esta classificação, cada fator foi analisado com base nas seguintes definições operacionais no Quadro 7:

Quadro 7 - Definição operacional das variáveis contingenciais para classificação dos fatores encontrados na revisão da literatura

Variável contingencial	Definição operacional	Autor(es)
Ambiente	Fatores como o contexto político-econômico e interferências externas foram classificados aqui, refletindo como as condições externas impactam as práticas e decisões organizacionais.	Chenhall (2003); Frezatti <i>et al.</i> (2009); Cavichioli (2017)
Estrutura	Aproximações entre etapas e agentes, integração de planejamento, e comprometimento dos colaboradores são exemplos de fatores que influenciam a configuração interna da organização, desde a distribuição de autoridade até a comunicação e a execução de tarefas.	Chenhall (2003); Guerra (2007); Cavichioli (2017); Santos e Zonatto (2018)
Porte	Fatores relacionados à capacidade da organização, como a disponibilidade de recursos, capacidade de alocação e viabilidade de execução, demonstram como o tamanho da organização afeta suas operações e estruturas.	(Merchant, 1984); Chenhall (2003); Donaldson (2015); Cavichioli (2017); Rovaris (2018)
Tecnologia	Necessidade de sequenciamento de processos, geração de informações e suporte aos níveis organizacionais exemplificam como as ferramentas, processos e sistemas tecnológicos são fundamentais para a execução e monitoramento das atividades organizacionais.	Rezende e Abreu (2000); Chenhall (2003); Otley (2016); Espejo (2008); Hyvönen (2008); Cavichioli (2017); Ruschel (2023)
Estratégia	Fatores como definição de objetivos, metas e ações, bem como a integração e utilização de ferramentas estratégicas, além do envolvimento dos gestores, demonstram o papel das decisões estratégicas na modelagem das práticas organizacionais e na interação com o ambiente de atuação.	Porter (1986); Chenhall (2003); Mintzberg (2007); Thompson, Strickland e Gamble (2011); Otley (2016); Cavichioli (2017); Rovaris, (2018);

Fonte: Elaborado pelo autor, 2024.

Nesta classificação prévia foram identificados 3 fatores na variável Ambiente, 22 fatores na variável Estrutura, 4 fatores na variável Porte, 6 fatores na variável Tecnologia e 23 fatores na variável Estratégia.

Após essa classificação foi necessário verificar a adequação da classificação dos fatores às variáveis contingenciais. Para tal, foram convidados por e-mail 142 pesquisadores vinculados à Programas de Pós-Graduação Stricto-Sensu em Ciências Contábeis no Brasil, na área de Contabilidade Gerencial, para participar da etapa de validação das classificações.

Os 58 fatores foram relacionados numa planilha eletrônica, já classificados nas 5 variáveis contingenciais e solicitado aos pesquisadores para que se manifestassem quanto ao fator estar adequadamente classificado na respectiva variável, numa escala *Likert* de 5 pontos, de “Concordo totalmente” a “Discordo totalmente”. Ademais, foi questionado se deveria haver mudança do fator a outra variável, além de ter deixado espaço para realizar sugestões ou observações após cada fator.

Dos 142 pesquisadores convidados, 12 responderam ao questionário, a partir de uma escala

Likert de 5 pontos, na qual considerou-se a variável que foi mais vezes indicada para o fator, ou seja, que fosse igual ou superior a 75% (9 de 12) de indicação pelos especialistas.

Após o processo de validação, restaram 45 fatores, sendo: 2 fatores na variável Ambiente, 14 fatores na variável Estrutura, 3 fatores na variável Porte, 5 fatores na variável Tecnologia e 21 fatores na variável Estratégia, como se observam nos quadros 8 a 10, os quais foram agrupados para melhor visualização. Destaca-se que o(s) autor(es) nos quadros referem-se aos fatores identificados na literatura, e não à classificação efetuada nas variáveis contingenciais.

Quadro 8 - Fatores selecionados que influenciam o alinhamento classificados nas variáveis da teoria da contingência, agrupados nas variáveis ambiente e estrutura

VARIÁVEIS	Nº	FATORES	AUTORES
Ambiente	1	Impacto do contexto político-econômico.	Caiden, Wildavsky (1980); Waterson (1970; 1973, apud Giacomoni, 2017); Paulo (2010); Hora (2017); Garozzi (2020).
Ambiente	2	Efeitos das interferências externas no planejamento e orçamento.	Ribeiro (2011); Souza et al. (2016).
Estrutura	3	Comprometimento dos colaboradores com a execução orçamentária.	Rezende e Nogueira (2004); Almeida et al. (2009); Rodrigues (2015); Reisch (2020).
Estrutura	4	Pessoas e áreas envolvidas na construção das duas ferramentas de gestão (planejamento estratégico e orçamento).	Blumentritt (2006); Rodrigues (2015); Silveira et al. (2017); Reisch (2020).
Estrutura	5	Comunicação entre os setores de planejamento e execução orçamentária.	Ribeiro (2004); Souza (2013); Silveira et al. (2017); Garozzi (2020); Roscoff (2020).
Estrutura	6	Reuniões periódicas para revisão e ajuste do planejamento.	Villar (2007).
Estrutura	7	Presença de políticas e diretrizes adequadas.	Blumentritt (2006); Leite et al. (2008); Rodrigues (2015); Silveira et al. (2017); Garozzi (2020); Reisch (2020).
Estrutura	8	Necessidade de revisão de processos internos conforme diretrizes estratégicas.	Ribeiro (2004).
Estrutura	9	Adequação organizacional à programas estratégicos, planos e metas.	Bryson, Anderson, Alston (2011); Gonçalves et al. (2013); Pires (2018); Santos (2007); Garozzi (2020).
Estrutura	10	Existência de um comitê de planejamento estratégico.	Villar (2007).
Estrutura	11	Definição clara de responsabilidades e atribuições em planejamento e execução orçamentária.	Kaplan, Norton (1997; 2006); Diamond (2006); Matus (2006); Oliveira (2009); Toletto (2006); Souza et al. (2016); Silveira et al. (2017); Garozzi (2020).
Estrutura	12	Formação e eficácia de equipes multifuncionais e interfuncionais.	Ribeiro (2004); Villar (2007); Garozzi (2020).
Estrutura	13	Estrutura de gerenciamento de projetos.	Toledo (2006); Mayrink, Macedo-Soares, Cavaliere (2009); Silva Júnior, Feitosa (2012); Carvalho (2015); Biondini (2015); Garozzi (2020).
Estrutura	14	Impactos da mudança de gestão e descontinuidade administrativa no planejamento a longo prazo.	Ribeiro (2011); Lindoso (2016).

VARIÁVEIS	Nº	FATORES	AUTORES
Estrutura	15	Treinamento do corpo técnico.	Ribeiro (2004).
Estrutura	16	Dados e documentos orçamentários abertos, transparentes e acessíveis.	Filgueira (2022).

Fonte: Elaborado pelo autor, 2024.

Conforme demonstrado no quadro supracitado, agrupada nas variáveis ambiente e estrutura da teoria da contingência, ocorreu considerando para variáveis ambiente fatores como o contexto político-econômico e interferências externas foram classificados aqui, refletindo como as condições externas impactam as práticas e decisões organizacionais. Já com relação à variável estrutura considerou-se as aproximações entre etapas e agentes envolvidos no planejamento e orçamento, a integração de planejamento, bem como o comprometimento dos colaboradores como exemplos de fatores que influenciam a configuração interna da organização, desde a distribuição de autoridade até a comunicação e a execução de tarefas.

No Quadro 9 a seguir foram agrupados pelas variáveis porte e tecnologia:

Quadro 9 - Fatores selecionados que influenciam o alinhamento classificados nas variáveis da teoria da contingência, agrupados nas variáveis porte e tecnologia

VARIÁVEIS	Nº	FATORES	AUTORES
Porte	17	Disponibilidade de recursos para custear o alinhamento estratégico.	Ribeiro (2004); Garozzi (2020).
Porte	18	Contingenciamento e reduções orçamentárias.	Estrada (2000); Lindoso (2016); Maciel, Lavarda (2017); Hora (2017); Silveira et al. (2017); Peres, Santos (2018); Giffoni (2018); Garozzi (2020); Roscoff (2020); Cancelier et al. (2022).
Porte	19	Viabilidade de execução plurianual de programas.	Mancini (2018); Pires (2018); Garozzi (2020).
Tecnologia	20	Necessidade de sequenciamento entre planejamento estratégico e orçamento.	Leahy (2002); Blumentritt (2006); Frezatti (2009); Ferreira e Diehl (2012); Rodrigues (2015); Reisch (2020).
Tecnologia	21	Necessidade de aperfeiçoamento dos processos de execução orçamentária.	Campos (2021).
Tecnologia	22	Transparência no processo de elaboração da proposta orçamentária.	Santos (2021).
Tecnologia	23	Geração de informações precisas, confiáveis e oportunas.	Shim e Siegel (2009); Rodrigues (2015); Reisch (2020).
Tecnologia	24	Sistema de apoio e suporte em todos os níveis da organização.	Blumentritt (2006); Medeiros, Cerqueira, Neto (2014); Ribeiro (2004); Shim e Siegel (2009); Rodrigues (2015); Silveira et al. (2017); Garozzi (2020); Reisch (2020).

Fonte: Elaborado pelo autor, 2024.

Para definição da variável porte foram considerados fatores relacionados à capacidade da organização, como a disponibilidade de recursos, capacidade de alocação e viabilidade de execução, demonstram como o tamanho da organização afeta suas operações e estruturas. Quanto à variável tecnologia tiveram como base fatores como necessidade de sequenciamento de processos, geração de informações e suporte aos níveis organizacionais exemplificam como as ferramentas, processos e sistemas tecnológicos são fundamentais para a execução e monitoramento das atividades organizacionais.

A última variável da teoria da contingência, a Estratégia, consta no quadro 10 a seguir:

Quadro 10 - Fatores selecionados que influenciam o alinhamento classificados nas variáveis da teoria da contingência, agrupados na variável estratégia

VARIÁVEIS	Nº	FATORES	AUTORES
Estratégia	25	Alinhamento das compras à estratégia da organização.	Oliveira (2009); Andrade, Maria (2015); Munduraca (2018); Cruz (2019); Garozzi (2020)
Estratégia	26	Utilização de objetivos, metas, ações e os respectivos custos decorrentes do planejamento institucional para fundamentar a elaboração orçamentária.	Giacomoni (2017); Diamond (2006); Kaplan, Norton (1997; 2006); Medeiros, Cerqueira, Neto (2014); Kohama (2014); Melo (2009); Lucas (2015); Aranha (2015); Medeiros (2016); Garozzi (2020).
Estratégia	27	Vinculação das propostas orçamentárias a planejamentos de longo prazo.	Chandler (1962); Pares, Valle (2006). Diamond (2006); Kaplan, Norton (1997; 2006); Paulo (2010); Biondini (2015); Corrêa (2007); Santos (2007); Garozzi (2020).
Estratégia	28	Avaliação da eficácia da gestão orçamentária.	Pires et al. (2010).
Estratégia	29	Flexibilidade do orçamento.	Blumentritt (2006); Peres, Santos (2018); Silveira et al. (2017); Bornia e Lunkes (2007); Kaplan e Norton (2006); Rodrigues (2015); Garozzi (2020); Reisch (2020)
Estratégia	30	Gestão conjunta do planejamento estratégico e planejamento orçamentário.	Kaplan, Norton (1997; 2006); Matus (2006); Silveira et al. (2017); Garozzi (2020).
Estratégia	31	Aproximação entre etapas e agentes responsáveis pelo planejamento e execução.	Matus (2006); Mancini (2018); Souza (2013); Maciel, Lavarda (2017); Garozzi (2020)
Estratégia	32	Integração entre planejamento estratégico e orçamento para transformar necessidades em orçamento.	Villar (2007); Ribeiro (2011).
Estratégia	33	Envolvimento da alta administração.	Souza (2013); Souza e Cunha (2014); Souza et al. (2016); Garozzi (2020).
Estratégia	34	Liderança do processo.	Ribeiro (2004); Souza (2013); Souza et al. (2016); Garozzi (2020).
Estratégia	35	Abordagem incrementalista.	Lima (2012); Souza et al. (2016); Giacomoni (2017); Mancini (2018); Lucas (2015); Garozzi e Raupp (2020).
Estratégia	36	Integração entre indicadores estratégicos e	Bornia e Lunks (2007)

VARIÁVEIS	Nº	FATORES	AUTORES
		metas operacionais.	
Estratégia	37	Utilização do Balanced Scorecard como ferramenta de planejamento estratégico.	Kaplan, Norton (1997; 2006); Ribeiro (2004); Toledo (2006); Godinho (2006); Melo (2009); Leite, Rezende (2010); Ribeiro (2011) 30/07/2023 Silva Júnior, Feitosa (2012); Canuto (2014); Cunha, Kratz (2016); Cardozo (2018); Marçal (2008); Carvalho Filho (2018); Garozzi (2020).
Estratégia	38	Debate sobre as escolhas orçamentárias deve ser inclusivo, participativo e realista.	Filgueira (2022).
Estratégia	39	Orçamento com papel de planejamento.	Matus (2006); Oliveira (2009); Kohama (2014); Giacomoni (2017); Silveira et al. (2017); Garozzi (2020).
Estratégia	40	Alocação de recursos com base nas metas estratégicas.	Oliveira Júnior et al. (2020).
Estratégia	41	Necessidade de aprimoramento e revisão do planejamento estratégico.	Souza (2016).
Estratégia	42	Planejamento estratégico como ferramenta para aumentar o controle dos gastos públicos.	Ribeiro (2011).
Estratégia	43	Planejamento estratégico e relatórios de gestão como instrumentos de controle.	Ribeiro (2011).
Estratégia	44	Priorização para a alocação de recursos.	Kaplan, Norton (1997; 2006); Diamond (2006); Kohama (2014); Giacomoni (2017); Cunha, Kratz (2016); Maciel, Lavarda (2017); Garozzi (2020).
Estratégia	45	Diversidade de necessidades, percepções e critérios de priorização de objetivos.	Silveira et al. (2017); Garozzi (2020).

Fonte: Elaborado pelo autor, 2024.

A classificação da variável estratégia teve como fatores a definição de objetivos, metas e ações, bem como a integração e utilização de ferramentas estratégicas, além do envolvimento dos gestores, demonstram o papel das decisões estratégicas na modelagem das práticas organizacionais e na interação com o ambiente de atuação.

Observa-se que essa abordagem metodológica permitiu uma análise dos fatores e uma classificação sistemática às variáveis contingenciais, em decorrência da teoria de base escolhida para nortear esta pesquisa, de modo a atribuir maior validade ao processo.

3.4 PROCEDIMENTOS DE COLETA DE DADOS

A coleta de dados ocorreu por meio de documentos, entrevistas e questionários. Utilizou-se a pesquisa documental que se baseia no uso de materiais impressos e divulgados que ainda não

foram submetidos a uma análise. Entre os tipos de documentos frequentemente utilizados estão aqueles provenientes de arquivos públicos ou privados, como documentos de empresas e instituições, incluindo ofícios, memorandos, relatórios de atividades e dados estatísticos (Oliveira, 2016).

No caso do TCE/SC a pesquisa documental foi realizada em documentos como o planejamento estratégico referente ao período de 2024 a 2030, visto que no exercício de 2023 não havia um plano formalizado, e, também, em instrumentos de planejamento orçamentário, quais sejam o Plano Plurianual (PPA), a Lei de Diretrizes Orçamentário (LDO) e a Lei Orçamentária Anual (LOA) relativos ao exercício de 2024.

Além da coleta de dados em documentos, utilizou-se o uso de entrevistas, realizadas de forma presencial, com gravação de voz, previamente agendada, entre o período de 27 de agosto a 18 de setembro de 2024.

Os sujeitos da pesquisa foram servidores públicos, incluindo auditores, técnicos e gestores, todos com formação em nível superior, selecionados com base em sua atuação nas atividades de planejamento estratégico e execução orçamentária de suas respectivas diretorias ou unidades. Esses participantes são profissionais do Tribunal, cuja experiência e conhecimento permitiram fornecer informações relevantes sobre o alinhamento entre o planejamento estratégico e o orçamento. A escolha desses sujeitos foi motivada pela necessidade de selecionar indivíduos com representatividade e expertise, garantindo que as informações coletadas refletissem as variáveis analisadas no contexto da pesquisa.

Assim, foram entrevistados os sujeitos da pesquisa da(o): Gabinete da Presidência (GAP), Assessoria de Planejamento (APLA), Diretoria Geral de Controle Externo (DGCE), Diretoria Geral de Administração (DGAD), Diretoria de Administração e Finanças (DAF), Diretoria de Gestão de Pessoas (DGP), Diretoria de Tecnologia de Informações (DTI), Diretoria de Informações Estratégicas (DIE), Instituto de Contas (ICON), Assessoria de Comunicação (ACOM), bem como da Controladoria (CONT). Dessa forma, a amostra corresponde a 11 participantes.

Na primeira fase das entrevistas foram coletadas informações para conhecer o processo de planejamento estratégico, de execução orçamentária e o alinhamento entre essas duas ferramentas, de acordo com as perguntas presentes nos Apêndices B e C. O roteiro de entrevista previsto no Apêndice B foi realizado com todos os gestores (11 participantes) por se tratar de assuntos que contemplam mais atores envolvidos, enquanto o roteiro constante no Apêndice C foi realizado

apenas com gestor da Diretoria de Administração e Finanças por ser a área específica pela programação orçamentária.

No tocante à segunda fase de entrevistas, as perguntas presentes no Apêndice D foram direcionadas a todos os gestores (11 participantes) com a finalidade de coletar os dados com base nas cinco variáveis contingências nas perspectivas do plano estratégico e orçamentário.

Além da condução de entrevistas com os gestores, foi aplicado um questionário semiestruturado, conforme descrito no Apêndice E. Esse questionário é composto dos 45 fatores classificados conforme as cinco variáveis da teoria contingencial. A partir da escala *Likert* de 5 pontos, os respondentes avaliam o grau de concordância sobre a influência de cada fator no alinhamento entre o planejamento estratégico e a execução orçamentária no TCE/SC.

Adicionalmente, foi incluída uma pergunta aberta em cada variável contingencial para que os respondentes pudessem adicionar outros fatores que considerassem relevantes, permitindo, assim, uma maior liberdade para identificar elementos não capturados durante a pesquisa. Dessa maneira, nesta etapa da pesquisa buscou-se identificar os procedimentos envolvidos com os planos estratégicos e orçamentários.

Todas as etapas seguiram as diretrizes de pesquisas envolvendo seres humanos, em conformidade às Resolução nº 466/2012/CNS/MS, Resolução nº 510/2016/CN/MS e Resolução nº 674/2022/CN/MS, na qual foram garantidos aos participantes o sigilo e o respeito a confidencialidade da pesquisa, bem como as informações prestadas foram mantidas no anonimato. Também foram prestadas as informações sobre a gravação da entrevista, os riscos da pesquisa e sobre a não obrigatoriedade de responder a todas as perguntas. Destaca-se que a pesquisa foi aprovada pelo Comitê de Ética da UDESC sob número CAAE 81195324.3.0000.0118, conforme Parecer: 7.030.673 de 26 de agosto de 2024.

Ainda foi solicitado a cada participante que assinasse o Termo de Consentimento Livre e Esclarecido (Apêndice F), no caso de estar de acordo com a participação da pesquisa, bem como ao Consentimento para permitir a gravação de voz (Apêndice G). Na próxima seção são apresentados os procedimentos de análise dos dados.

3.5 PROCEDIMENTOS DE ANÁLISE DOS DADOS

Nesta seção, são descritos os procedimentos para análise dos dados em linha com cada etapa da pesquisa no Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina (TCE/SC). Esses

procedimentos correspondem aos objetivos específicos propostos para este estudo.

Conforme o protocolo de estudo de caso de Yin (2015), constante no Apêndice A, a pesquisa segue uma estrutura sistemática que inclui: uma visão geral do projeto do estudo de caso, ao definir claramente o problema e o contexto do estudo; elaboração de procedimentos de campo detalhados, que especificam as etapas de coleta de dados; levantamento das questões específicas do estudo de caso, que norteiam a investigação; e um guia para o relatório do estudo de caso, com a finalidade de organizar a apresentação dos resultados.

Ademais, em pesquisas qualitativas, para aumentar a confiabilidade dos resultados obtidos, requer do pesquisador a realização de triangulação dos dados que acontece quando se emprega pelo menos três métodos diferentes para examinar um fenômeno específico (Yin, 2015). Para obtenção e triangulação de dados, essenciais em uma análise de estudo de caso, foram realizadas análise documental, entrevistas semiestruturadas e registros de arquivos. Nesse sentido, o protocolo assegura que a pesquisa seja conduzida de maneira rigorosa e que as conclusões sejam robustas e bem fundamentadas.

De maneira resumida, as etapas de análise da pesquisa foram compostas de modo convergentes ao atendimento dos objetivos específicos, quais sejam: descrição do planejamento estratégico; descrição do processo de execução orçamentária; identificação dos fatores que podem influenciar o alinhamento entre o planejamento estratégico e o orçamento; e, como objetivo final, proposição de diretrizes que promovam o alinhamento e a integração entre esses dois instrumentos no TCE/SC.

Como primeiro objetivo específico proposto para o estudo foi descrever o processo de elaboração e acompanhamento do Planejamento Estratégico do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina, o qual foi realizado pela coleta de dados por meio de levantamento documental do próprio plano estratégico. Além disso, foram conduzidas entrevistas e aplicados questionários semiestruturados com gestor da Assessoria de Planejamento (APLA), escolhido devido à sua competência e responsabilidade em conduzir a elaboração do plano e, também, com os principais gestores que demandam na escolha e definição estratégica, como o Gabinete da Presidência (GAP), a Diretoria Geral de Controle Externo (DGCE), a Diretoria Geral de Administração (DGAD), a Diretoria de Administração e Finanças (DAF), a Diretoria de Gestão de Pessoas (DGP), a Diretoria de Tecnologia de Informações (DTI), a Diretoria de Informações Estratégicas (DIE), o Instituto de Contas (ICON), a Assessoria de Comunicação (ACOM) e a Controladoria (CONT).

Para o segundo objetivo específico, que teve como finalidade descrever o processo de execução orçamentária do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina, foi efetuado por meio de levantamento documental, incluindo-se Planejamento Estratégico, Plano Plurianual (PPA), Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), Lei Orçamentária Anual (LOA), Sistema Integrado de Planejamento e Gestão Fiscal (SIGEF) e Relatórios Gerenciais.

Ademais, foram realizadas entrevistas e aplicados questionários semiestruturados com os gestores responsáveis por conduzir o planejamento e execução orçamentária, abrangendo-se o Gabinete da Presidência (GAP), a Diretoria Geral de Controle Externo (DGCE), a Diretoria Geral de Administração (DGAD), a Diretoria de Administração e Finanças (DAF), a Assessoria de Planejamento (APLA), a Diretoria de Gestão de Pessoas (DGP), a Diretoria de Tecnologia de Informações (DTI), a Diretoria de Informações Estratégicas (DIE), o Instituto de Contas (ICON), a Assessoria de Comunicação (ACOM) e a Controladoria (CONT). A parte da programação orçamentária foi realizada apenas com o gestor da DAF por ser área específica para realizar a elaboração da proposta, com a participação e contribuição do mestrando por estar lotado na coordenação de planejamento orçamentário e gestão administrativa.

A contribuição do mestrando também foi considerada por desempenhar a função de Coordenador de Planejamento Orçamentário e Gestão Administrativa (CPOG). Haja vista que acompanha todo o processo de planejamento, elaboração do orçamento e sua execução.

O terceiro objetivo específico que buscou verificar os fatores que pudessem influenciar o alinhamento entre o orçamento e o planejamento estratégico do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina, para isso, foi realizada a análise dos dados encontrados nas etapas anteriores, que incluiu informações extraídas de documentos relacionados ao plano estratégico, leis orçamentárias e relatórios gerenciais. Além disso, foram realizadas entrevistas e aplicados questionários semiestruturados para obter mais dados com os gestores e servidores envolvidos no processo de planejamento estratégico e orçamentário.

Com base na revisão literária e trabalhos acadêmicos foram considerados 45 fatores, validados por especialistas, que podem influenciar o alinhamento, os quais foram agrupados em 5 variáveis da teoria contingencial para orientar o desenvolvimento da pesquisa, sendo utilizados como guia na elaboração do roteiro de perguntas e aplicação das entrevistas e questionários semiestruturados.

O quarto objetivo específico foi propor diretrizes que promovam o alinhamento e a

integração entre o orçamento e o planejamento estratégico do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina. As diretrizes foram propostas a partir da verificação dos principais fatores críticos, aqueles que dificultam ou promovem o alinhamento (Garozi, 2020), agrupados em 5 variáveis da teoria da contingência: ambiente, estrutura, porte, tecnologia e estratégias.

Isto posto, os procedimentos metodológicos para a análise dos dados coletados, tiveram como escopo estruturar, processar e interpretar os resultados da pesquisa. A análise de dados, conforme elucidado por Gil (2017), visa organizar e sintetizar as informações de maneira a fornecer respostas ao problema de pesquisa proposto.

As análises foram conduzidas, portanto, em torno da questão central de identificar quais fatores, classificados com base nas variáveis da teoria contingencial, influenciam o alinhamento entre o planejamento estratégico e a execução orçamentária no TCE/SC.

As técnicas selecionadas para a análise e interpretação dos dados coletados foram a análise de conteúdo e a triangulação metodológica. No que concerne à triangulação, Yin (2015) salienta que, em pesquisa qualitativa, esta ocorre quando se utilizam ao menos três métodos distintos para verificar um determinado fenômeno, o que fortalece a confiabilidade e validade da pesquisa. Para tanto, os métodos a serem empregados incluíram a análise documental, entrevistas semiestruturadas, questionários e registros de arquivos.

No tocante à análise de conteúdo, conforme a metodologia proposta por Bardin (2016), o processo se desdobra em três fases: a pré-análise, a exploração do material e o tratamento dos resultados e interpretação. Na fase de pré-análise, o pesquisador organiza e seleciona o material relevante, realiza uma leitura flutuante para se familiarizar com os dados e formula hipóteses e objetivos.

A exploração do material envolveu a codificação, transformando os dados brutos em unidades significativas e categorizando-os com base em critérios de exclusão mútua e homogeneidade. Por último, o tratamento dos resultados e a interpretação consistiram em atribuir significado aos dados analisados, realizando inferências e estabelecendo associações com o referencial teórico.

Dessa maneira, após a conclusão da fase de coleta de dados, este foi organizado, sistematizado e tratado qualitativamente, buscando padrões com o referencial teórico e os objetivos delineados na pesquisa. A partir das entrevistas e questionários aplicados, análise documental e outros registros, foram identificados os fatores críticos que facilitam ou dificultam

o alinhamento entre o planejamento estratégico e a execução orçamentária. Foi igualmente verificado como se processa a elaboração e o acompanhamento do planejamento estratégico e da execução orçamentária, bem como o grau de conhecimento dos entrevistados sobre o tema e os fatores tratados na pesquisa.

As entrevistas transcritas foram transferidas para o *software* Nvivo®, que facilitou o processo de categorização, visto que envolveu a organização das unidades de dados em categorias predefinidas. Conforme Bogdan e Biklen (1994) as unidades de dados correspondem a trechos das transcrições, como parágrafos, mas por vezes podem ser frases ou uma sequência de parágrafos que são agrupados em um esquema particular estabelecido pelas categorias. Então, por meio do Nvivo®, foram gerados relatórios organizados por categorias, apresentando os trechos das entrevistas codificados em cada uma delas.

Assim, foram selecionadas expressões que representaram a presença de fatores influentes no alinhamento entre o planejamento estratégico e o orçamento. Além disso, foram investigados indícios de problemas durante a execução orçamentária e/ou no processo de planejamento estratégico, assim como fatores que possam influenciar o alinhamento entre as duas ferramentas. Foram determinados, ainda, os elementos que evidenciem ações para solucionar possíveis problemas identificados ou oportunidade de melhorias entre os dois instrumentos, que serviram como diretrizes conforme o objetivo geral do estudo.

Sendo assim, ao término da análise, os achados e resultados da pesquisa foram apresentados sob a forma de diretrizes para que o TCE/SC possa utilizá-la como guia na mitigação dos fatores que impedem a integração entre os dois mecanismos de gestão e na promoção daqueles que facilitam esse alinhamento. Portanto, essas diretrizes foram concebidas para contribuir com a capacidade institucional do TCE/SC em cumprir sua missão constitucional de fiscalização e orientação, promovendo uma administração pública mais eficiente, transparente e responsiva na gestão dos recursos públicos.

4 APRESENTAÇÃO E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

O alinhamento entre a programação e execução orçamentária e o planejamento estratégico é um desafio constante nas instituições públicas. Esse processo visa garantir que os recursos financeiros sejam aplicados de forma eficiente e eficaz, contribuindo para o alcance dos objetivos institucionais e para a melhoria dos serviços públicos oferecidos à sociedade. No contexto do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina (TCE/SC), o alinhamento entre a gestão orçamentária e o planejamento estratégico apresenta-se uma oportunidade, especialmente com a adoção de metodologias de gestão e controle.

O presente capítulo tem como objetivo apresentar e discutir os resultados obtidos a partir da análise de dados coletados por meio de entrevistas e questionários com servidores do Tribunal de Contas, documentos institucionais e o referencial teórico aplicado nesta pesquisa. Cada um desses métodos forneceu uma perspectiva única e complementar sobre o alinhamento entre a programação e execução orçamentária e o planejamento estratégico do TCE/SC.

As entrevistas foram realizadas com 11 representantes de diversas áreas do TCE/SC, que forneceram informações detalhadas sobre o processo de elaboração e implementação do planejamento estratégico, bem como sobre os mecanismos de controle e acompanhamento da execução orçamentária. Essas entrevistas forneceram percepções detalhadas sobre os desafios enfrentados pela instituição, além de sugerir possíveis melhorias para fortalecer o alinhamento entre planejamento e orçamento.

Outro método utilizado foi a aplicação de questionários com os 11 representantes que participaram das entrevistas. O questionário contém uma escala *Likert* de 5 pontos e buscou medir o grau de concordância em relação a diversos fatores que influenciam o alinhamento entre o planejamento estratégico e a execução orçamentária no âmbito do TCE/SC. Os dados coletados permitiram uma análise das perspectivas dos participantes, identificando os principais pontos de concordância e as áreas de maior influência.

Além disso, foram analisados documentos como o Plano Plurianual (PPA) 2024-2027, a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei Orçamentária Anual (LOA) referente ao exercício de 2024, que fornecem as bases legais e normativas para a alocação e utilização dos recursos públicos no período analisado.

Com relação ao Plano Estratégico 2024-2030 do TCESC, homologado pela Resolução TC

nº 249/2024, foi um documento-chave para entender as diretrizes estabelecidas para a gestão da instituição nos próximos anos, com foco na simplificação dos processos e na promoção de uma gestão pública mais colaborativa e participativa.

A mudança metodológica, que substituiu o *Balanced Scorecard* (BSC) pelo sistema de OKRs (Objetivos e Resultados-Chave), reflete uma tentativa do Tribunal de inovar e adaptar suas práticas de gestão às demandas atuais, buscando maior eficiência e clareza nos processos decisórios (TCE/SC, 2024a). Nesse novo ciclo de planejamento introduziram conceitos como Propósito, Reconhecimento e Comportamentos, substituindo os tradicionais Missão, Visão e Valores, para aproximar ainda mais o planejamento estratégico dos servidores e das atividades diárias (TCE/SC, 2024a).

A análise dos dados da execução orçamentária do TCE/SC, aliada às entrevistas com os gestores responsáveis, oferece uma visão abrangente do quanto a programação orçamentária está alinhada com os objetivos estratégicos da instituição. A execução orçamentária é uma ferramenta essencial para garantir que os recursos públicos sejam alocados de maneira adequada, de acordo com as prioridades estabelecidas no planejamento estratégico. Durante a análise, a pesquisa também revelou alguns desafios, como a necessidade de aprimorar a coordenação entre as áreas operacionais, além de necessidades relacionadas à capacidade de execução dos projetos e à gestão das demandas internas.

Ressalta-se que o alinhamento entre o planejamento estratégico e a execução orçamentária no TCE/SC é essencial para assegurar que os recursos financeiros sejam aplicados de maneira eficiente, contribuindo para o cumprimento das metas institucionais e a qualidade dos serviços prestados à sociedade. Nesse sentido, o processo envolve desafios específicos, como a necessidade de cumprir as exigências legais e normativas, promover a gestão transparente dos recursos públicos e coordenar múltiplos setores.

Para isso, a governança pública destaca a importância de um alinhamento efetivo entre planejamento e orçamento para garantir a responsabilidade fiscal, conforme determina a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF). Mais do que um aspecto técnico, essa integração no TCE/SC é um compromisso com a prestação de contas e a governança eficaz. A análise das entrevistas e do referencial teórico buscou compreender como o TCE/SC organiza essa coordenação, identificando boas práticas, desafios e oportunidades de melhoria para aprimorar a conexão entre suas diretrizes estratégicas e a execução orçamentária.

- c) Os fatores que influenciam o alinhamento entre o planejamento estratégico e o orçamento do TCE/SC;
- d) As diretrizes para o alinhamento e a integração entre o planejamento estratégico e o orçamento do TCE/SC.

Por fim, serão discutidas as possíveis melhorias e ajustes que podem ser implementados, a partir da apresentação de conjunto de diretrizes, para que o TCE/SC continue aprimorando seu alinhamento entre planejamento estratégico e execução orçamentária. A análise dos resultados permite uma reflexão sobre as práticas adotadas e os desafios ainda presentes, contribuindo para o fortalecimento da governança pública e para a promoção de uma gestão eficiente, responsável e transparente.

4.1 PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO DO TCE/SC

O primeiro objetivo específico do estudo visa descrever o planejamento estratégico do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina (TCE/SC), abordando como se dá o processo de elaboração, quem são os responsáveis pela sua formulação, como ocorre a comunicação das diretrizes estratégicas, o acompanhamento das ações planejadas e sua revisão, a utilização de ferramentas para esse monitoramento e os principais desafios enfrentados. Além disso, permite identificar possíveis melhorias que possam contribuir para a efetividade do planejamento e sua execução.

Para a categorização das entrevistas, no tocante ao conteúdo associado ao planejamento estratégico do TCE/SC, adotou-se os seguintes códigos descritivos decorrentes do agrupamento das perguntas utilizadas durante a etapa de entrevistas: processo de elaboração e responsáveis, prioridades e comunicação das diretrizes, acompanhamento e uso de ferramentas e desafios do planejamento estratégico.

A Tabela 1 a seguir contém a quantidade de entrevistas codificadas e o total de unidades de dados codificadas.

Tabela 1 - Codificação das entrevistas para as categorias de análise de planejamento estratégico do TCE/SC

Categoria de análise	Quantidade de entrevistados codificados	Total de unidades de dados
Processo de Elaboração e Responsáveis	11	39
Prioridades e Comunicação das Diretrizes	11	28
Acompanhamento e uso de Ferramentas	11	23
Desafios do Planejamento Estratégico	11	11

Fonte: Dados da pesquisa (2024).

As informações contidas na Tabela 1 foram geradas pelo *software* Nvivo® e permitem a visualização do universo de entrevistados e de conteúdos que serviram de base para as inferências realizadas.

4.1.1 Processo de elaboração e responsáveis pelo planejamento estratégico

O processo de elaboração do Planejamento Estratégico do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina (TCE/SC) é uma etapa indispensável para assegurar que as ações e projetos desenvolvidos ao longo do ciclo de gestão estejam alinhados às metas institucionais. Como demonstrado nas entrevistas e nos documentos analisados, esse processo envolve várias fases de planejamento, consultas internas e externas, além da participação colaborativa de diferentes setores da instituição.

Conforme o referencial teórico, o planejamento estratégico no setor público deve ser contínuo e colaborativo, envolvendo todas as áreas da instituição para garantir a adequação das metas às realidades operacionais e externas. Essa integração permite a implementação eficaz de políticas públicas que atendem às demandas coletivas, promovendo eficiência e transparência na gestão dos recursos públicos (Matias-Pereira, 2012).

O novo ciclo do Planejamento Estratégico do TCE/SC, inicialmente para o período de 2023-2026, começou a ser elaborado no ano de 2022, sob a condução metodológica e facilitação da empresa de consultoria We Gov Treinamento em Gestão Pública Ltda ME, na qual foram realizadas 10 oficinas com a participação de 34 profissionais, representando 16 unidades do TCE/SC. Essas oficinas tinham como objetivo revisar o ciclo anterior de 2017-2022 e iniciar a construção do novo planejamento estratégico da instituição (TCE/SC, 2024c).

Essa abordagem está em linha com o que Oliveira (2015) destaca como um processo de planejamento estratégico que visa alinhar as ações institucionais com as demandas da população, utilizando ferramentas e técnicas organizacionais para definir uma visão de futuro de médio e longo prazo.

Dessa forma, para o ciclo subsequente do planejamento estratégico, o TCE/SC adotou uma abordagem inovadora, simplificando as etapas e ampliando a participação dos *stakeholders* envolvidos (TCE/SC, 2024a). Além disso, Luna *et al.* (2017) salienta que o uso de metodologias ágeis, como os OKRs – *Objectives and Key Results*, traduzido como Objetivos e Resultados-Chave, facilita a adaptação a mudanças de cenário e melhora o acompanhamento dos resultados, promovendo uma gestão mais transparente e eficiente.

Essa abordagem participativa e colaborativa de elaboração do atual planejamento estratégico pode ser observada nas respostas dos entrevistados:

[...] O último planejamento estratégico do tribunal de contas foi organizado primeiramente com reuniões através de uma assessoria que foi contratada para que se buscássemos um novo entendimento de como construir essa ferramenta de planejamento. De uma forma um pouco mais diferente do que foram nos outros planejamentos estratégicos que o tribunal fez. [...] Ao longo dessas reuniões foram construídos documentos que levaram ao que a organização entendeu como a missão, a visão e os valores para o próximo ciclo do planejamento estratégico, que foi até utilizado de uma forma diferente [...] (P01).
 [...] quem conduz é um setor específico que chama os representantes das várias unidades que têm alguma coisa acrescentar, normalmente gestores das diversas áreas e juntos então escolhem como vai se dar esse processo e quais são os pontos principais [...] (P02).
 [...] um processo bastante democrático, no sentido que diferentes setores e servidores diferentes níveis hierárquicos da instituição são chamados, convidados a participar e interagir do processo de elaboração desse plano estratégico, onde são pensados as principais ações, projetos, objetivos estratégicos do tribunal naquele período [...] (P03).
 [...] O processo atual foi bem participativo com representantes, se não teve representantes de todas as unidades, mas foi aberta a possibilidade de participação para representante de todas as unidades [...] (P04).
 [...] realizadas oficinas com representantes de várias unidades [...] (P11).

Historicamente, o TCE/SC utilizava a metodologia *Balanced Scorecard* (BSC) como a principal ferramenta de planejamento estratégico. O BSC se mostrou viável durante os ciclos de 2008-2011 e 2013-2016, e enfrentou dificuldades na medição de indicadores no ciclo de 2017-2022, com 23 dos 47 indicadores propostos não sendo medidos por falta de dados (TCE/SC, 2024c).

Devido a esses desafios, o TCE/SC optou por um planejamento mais simples e flexível, com menos objetivos, mais focados e adequados às necessidades institucionais. A transição para

os OKRs, em 2023, reflete essa busca por maior simplicidade e flexibilidade na implementação das metas. Como relatado pelo entrevistado P07:

[...] para esse ciclo atual, a gente deixou o BSC de lado e resolveu trabalhar com OKR. A ideia era trazer mais cada um da organização para dentro do planejamento, de forma que não ficasse algo distante do órgão [...] (P07).

De acordo com Maciel e Arcoverde (2017), a adoção de metodologias ágeis como os OKRs tem se mostrado uma tendência crescente no setor público, pois facilita o monitoramento dos resultados e a adaptação a mudanças de cenário.

Os responsáveis pela elaboração do planejamento estratégico incluíram a alta administração e representantes das diversas áreas táticas e operacionais. A Assessoria de Planejamento (APLA), vinculada à Presidência do Tribunal, coordenou o processo, conforme mencionado pelo entrevistado P02. Além disso, foi instituída uma Comissão de Planejamento Estratégico, composta por gestores de diferentes setores, que desempenha um papel essencial na coordenação das atividades de planejamento e definição das metas e diretrizes institucionais de acordo com o entrevistado P10.

O envolvimento das partes interessadas foi essencial para garantir que as metas fossem pertinentes e atendessem às expectativas da sociedade, dos órgãos de controle e dos próprios servidores. A literatura sobre governança pública enfatiza que a integração das demandas dos *stakeholders* é fundamental para a legitimidade e eficácia das ações governamentais (Maximiano; Nohara, 2021). No caso do TCE/SC, essa integração ocorreu por meio de consultas e monitoramento contínuos das demandas externas, como mencionado pelos entrevistados:

[...] a gente tem uma instituição que busca ouvir todas as partes interessadas. Quando falamos em partes interessadas, penso que são, no mínimo, todos os servidores da instituição. A própria sociedade, de certa forma, pode ser tratada como parte interessada [...] (P03).

[...] existe uma participação externa na medida em que os próprios gestores, a partir das demandas que chegam até nós, atuam conforme as consultas e orientações [...] (P11).

Esse processo de elaboração colaborativa, com participação ativa de diferentes setores, permite atender o planejamento estratégico do TCE/SC às expectativas operacionais e institucionais, como reforçado pela literatura de Matias-Pereira (2012).

Durante o processo de elaboração do Planejamento Estratégico, os encontros seguintes

focaram em atividades fundamentais para garantir um planejamento abrangente e alinhado às demandas futuras da instituição. Entre essas atividades, destacou-se a criação da Identidade Estratégica do Tribunal, que incluiu as Declarações de Propósito, Reconhecimento e Comportamentos (TCE/SC, 2024c).

Além disso, foi realizada a análise de cenários futuros para antecipar possíveis desafios e oportunidades, bem como o exame do Plano Estratégico vigente, considerando as ações e entregas realizadas até o momento. Esse processo culminou na revisão e criação de novos objetivos estratégicos, ajustando as metas institucionais com base nos aprendizados e nas demandas emergentes da sociedade e do setor público (TCE/SC, 2024c).

Segundo Matias-Pereira (2012), o planejamento estratégico no setor público deve ser contínuo e colaborativo, envolvendo todas as áreas da instituição para garantir a adequação das metas às realidades operacionais e externas. O TCE/SC seguiu essa abordagem, realizando oficinas em 2023 que envolveram representantes de todas as unidades do Tribunal. Essas oficinas visaram identificar prioridades estratégicas e promover uma visão integrada das necessidades institucionais.

Em uma dessas oficinas, foram definidas três Declarações Estratégicas – Propósito, Reconhecimento e Comportamentos, além dos objetivos estratégicos para o novo ciclo, conforme mencionado pelo entrevistado P08:

[...] então fizemos algumas oficinas, numa oficina decidimos o propósito, na outra o reconhecimento, na outra os comportamentos e por último, então, os objetivos estratégicos [...] (P08).

Com isso o Planejamento Estratégico do TCE/SC foi aprovado pelo Pleno do Tribunal, em sessão plenária no dia 29/01/2024, de acordo com o Processo Normativo Ordinário @PNO n.º 23/00613977, e homologado por meio da Resolução N. TC-249/2024 de 29 de janeiro de 2024 (TCE/SC, 2024c), considerando um ciclo de 7 anos, correspondente ao período de janeiro de 2024 a dezembro de 2030, consolidando, assim, essa transição para uma abordagem mais adaptável e alinhada às novas demandas da instituição.

No Quadro 11 uma síntese do Planejamento Estratégico do período 2024-2030, com Propósito, Reconhecimento e Formas de atuação, além dos 8 Objetivos Estratégicos definidos no Planejamento Estratégico (TCE/SC, 2024c).

Quadro 11 - Planejamento estratégico - jornada 2024-2030

Propósito	Reconhecimento	Formas de atuação
Controlar a gestão pública, visando à melhoria dos serviços prestados às pessoas.	Até 2030, sermos reconhecidos como o Tribunal da Governança Pública catarinense, ou seja, um órgão que, por meio de um novo modelo de controle, contribua para o aprimoramento da gestão pública e das suas entregas à sociedade.	<ul style="list-style-type: none"> • orientativa; • dialógica; • coercitiva; • proativa; • assertiva; • efetiva; • resolutiva; • tempestiva; • abrangente e relevante; • criativa e inovadora.
Objetivos estratégicos		
1 Fortalecer a confiança no TCE/SC	<ul style="list-style-type: none"> • Tomar decisões que aumentem a percepção dos benefícios que o TCE/SC traz para a sociedade. 	
2 Contribuir para a qualidade e a efetividade das políticas públicas	<ul style="list-style-type: none"> • Ter como foco contribuir para a melhoria contínua da qualidade das políticas públicas prestadas pelos jurisdicionados, visando atender, de forma efetiva, às necessidades da sociedade. 	
3 Assegurar a confiabilidade das contas públicas e a sustentabilidade fiscal	<ul style="list-style-type: none"> • Aferir a exatidão das informações contábeis, orçamentárias, financeiras e patrimoniais dos jurisdicionados e agir de forma proativa, visando garantir o equilíbrio das contas públicas. 	
4 Induzir a governança e a sustentabilidade dos negócios governamentais	<ul style="list-style-type: none"> • Contribuir para o aprimoramento da governança e da sustentabilidade na administração pública catarinense, fortalecendo o ambiente de investimentos públicos e privados no Estado. 	
5 Fortalecer a comunicação e o acesso à informação	<ul style="list-style-type: none"> • Desenvolver estratégias para uma comunicação didática, objetiva, simples e inclusiva, com foco nas pessoas que recebem as informações; e • facilitar o acesso, o entendimento e o uso do conteúdo produzido pelo TCE/SC. 	
6 Estimular o controle social e a participação cidadã	<ul style="list-style-type: none"> • Conectar o TCE/SC com a sociedade e incentivar que as pessoas participem de forma ativa do controle da gestão pública; e • instruir a sociedade sobre conteúdos que facilitem o controle social. 	
7 Implementar métodos de fiscalização baseados em dados e em tecnologias	<ul style="list-style-type: none"> • Utilizar dados e tecnologias para otimizar as ações de controle, seus processos e procedimentos. 	
8 Fomentar o aprimoramento profissional, a qualidade de vida e a realização pessoal de quem trabalha no TCE/SC	<ul style="list-style-type: none"> • Reconhecer e valorizar talentos; • incentivar a capacitação contínua; • estimular a criatividade; e • facilitar o desenvolvimento individual e coletivo. 	

Fonte: TCE/SC (2024d).

Cabe ainda mencionar que um aspecto inovador do novo ciclo de planejamento estratégico foi a redefinição das chamadas Declarações Estratégicas, que substituem os conceitos tradicionais de Missão, Visão e Valores por novos termos como Propósito, Reconhecimento e Comportamentos. Essa mudança foi pensada para aproximar o planejamento estratégico da realidade operacional do Tribunal, tornando-o mais acessível e compreensível para os servidores (TCE/SC, 2024c).

O Propósito do TCE/SC, conforme definido no planejamento estratégico, é “Controlar a gestão pública, visando à melhoria dos serviços prestados às pessoas”. Esse propósito reflete o compromisso do Tribunal com a governança pública e o controle social, destacando a importância de suas ações para a sociedade catarinense (TCE/SC, 2024a). Outrossim, o Tribunal estabeleceu como meta de Reconhecimento ser conhecido até 2030 como o “Tribunal da Governança Pública catarinense”, um órgão que, por meio de um modelo de controle inovador, contribui para o aprimoramento da gestão pública (TCE/SC, 2024a).

Essas declarações estratégicas servem como uma bússola para o Tribunal, orientando suas decisões e ações ao longo do ciclo de planejamento. Elas também reforçam o compromisso do TCE/SC com a transparência, a ética e a eficiência, elementos essenciais para o sucesso da sua atuação fiscalizadora e de controle externo (TCE/SC, 2024a).

4.1.2 Prioridades e comunicação das diretrizes

A definição de prioridades dentro do planejamento estratégico do TCE/SC segue um processo dinâmico, que envolve consultas às diversas áreas da instituição. As prioridades são estabelecidas com base nas demandas internas e nas necessidades da sociedade, bem como nas diretrizes estratégicas aprovadas pela alta administração. O processo também busca flexibilidade para ajustar essas prioridades ao longo do ciclo, conforme novas demandas surgem e as condições mudam, as quais foram relatadas pelos entrevistados:

[...] As prioridades dependem dos setores que vão apresentar essas ações [...] com base nesses objetivos estratégicos, são avaliadas as ações que cada unidade entende como úteis e válidas, e essas ações são passadas para a alta administração validar quais seriam as prioritárias [...] (P01).

[...] plano estratégico, usamos o método GUT para avaliar cada projeto em termos de gravidade, urgência e tendência, e isso definiu as iniciativas mais ranqueadas para execução. [...] Há um volume muito grande de ações, e quando tudo é urgente, é preciso priorizar o que já foi priorizado [...] (P03).

[...] vincular o planejamento estratégico, as diretrizes ou os objetivos diretamente com objetivos que fossem mais fáceis de serem assimilados pela sociedade [...] (P04).

[...] As prioridades quem define é o comitê estratégico [...] A priorização é feita pela ligação com o planejamento e os recursos disponíveis, e revisada de forma quadrimestral [...] (P07).

[...] Um novo planejamento, novo ciclo, ali elas são priorizadas, mas a priorização final mesmo é dada pela alta cúpula, pela presidência e demais conselheiros [...] (P08)

[...] Cada demandante de um projeto estratégico tem o seu senso de urgência. [...] A AGET exerce um papel fundamental, porque ela tem uma visão estratégica mais abrangente e define prioridades baseadas no impacto e na ausência daquele projeto [...] (P09).

[...] As prioridades eu acho que vão de acordo com as novas demandas que vão surgindo na sociedade [...] (P11).

De acordo com Matias-Pereira (2012), o alinhamento entre planejamento estratégico e orçamento é um dos principais fatores que influenciam a execução bem-sucedida das metas e prioridades institucionais. Nas respostas dos entrevistados é possível identificar que a definição de prioridades é um processo coletivo, porém, marcado por decisões da alta administração e comitês estratégicos, como o Comitê Gestor de Tecnologia da Informação e Comunicação (CGTIC). O método GUT foi citado por um dos entrevistados como uma ferramenta utilizada para classificar projetos com base em gravidade, urgência e tendência, permitindo uma avaliação mais objetiva de quais iniciativas devem ser priorizadas.

Entretanto, algumas dificuldades foram relatadas, como, por exemplo, o entrevistado P03 comentou que "quando tudo é urgente, não dá para fazer tudo ao mesmo tempo, tem que priorizar o priorizado", destacando o volume de demandas enfrentadas por alguns setores. Isso evidencia a necessidade de processos mais claros e ajustáveis, que permitam uma priorização contínua e adaptada ao contexto do momento.

Outro ponto importante foi mencionado pelo entrevistado P04, que destacou a abertura do atual ciclo de planejamento para novas contribuições, especialmente relacionadas ao alinhamento com demandas sociais. Essa abordagem busca garantir que o plano estratégico não seja apenas um documento técnico, mas que reflita de forma clara a relação do Tribunal com a sociedade e os desafios emergentes.

A revisão das prioridades foi outro aspecto destacado. O P07 explicou que "a revisão, o ajuste [...] inicialmente estava pensado em ser semestral, mas a gente entende que tem que ser pelo menos a cada quadrimestre", evidenciando a flexibilidade do processo para garantir que as prioridades reflitam as mudanças que ocorrem ao longo do tempo. Acrescentou também que o Comitê de Planejamento Estratégico ficará responsável pelas revisões e ajustes. Já o entrevistado P09 complementou, explicando que a Assessoria de Governança Estratégica de TI (AGET) tem um papel fundamental na definição das prioridades estratégicas inerentes às demandas de tecnologia de informação, conciliando as diferentes urgências das diversas áreas do Tribunal.

A comunicação eficaz das diretrizes estratégicas é um dos pilares fundamentais para a implementação bem-sucedida do planejamento estratégico. Segundo Matias-Pereira (2012), a clareza e a consistência na comunicação das metas são essenciais para garantir que todos os

membros da instituição compreendam seus papéis e responsabilidades. No TCE/SC, a comunicação das diretrizes estratégicas ocorreu por meio de canais formais, como o Sistema Eletrônico de Informações (SEI) e reuniões de acompanhamento, além de canais informativos “É da sua Conta” criado no Microsoft Teams. As diretrizes foram divulgadas tanto internamente para os servidores quanto externamente para o público em geral, utilizando múltiplas plataformas, incluindo o Diário Oficial Eletrônico, o portal do Tribunal e canais de comunicação interna, como e-mails e reuniões.

[...] As diretrizes, geralmente, elas são repassadas nos documentos oficiais [...] publicadas no portal do tribunal, enviadas por e-mail ou pelo canal 'É da sua Conta', para garantir a máxima divulgação [...] (P01).

[...] Durante o processo, fica restrito a um grupo que está elaborando. Depois, há um momento de comunicação aos servidores, que podem apresentar sugestões, e o retorno é dado ao público [...] (P02).

[...] Nos últimos anos, a comunicação foi muito modernizada [...] temos ferramentas de chat corporativo como o Teams, além de e-mails, portal da internet e até mídias sociais, para divulgar as diretrizes [...] (P03).

[...] Foi feita uma publicação impressa, entregue em um evento nacional, e também divulgada na intranet, na internet e no Instagram do Tribunal, além do envio por e-mail para os servidores (P04).

[...] Temos o canal 'É da sua Conta', que fala sobre a elaboração do planejamento e comunica as etapas. Além disso, usamos o SEI para oficializar processos e o Teams para grupos de trabalho (P05).

[...] A comunicação tem sido um ponto muito levado a sério pela atual administração [...] há planos para realizar um evento de sensibilização com todos os servidores e divulgar o planejamento estratégico [...] (P07).

[...] É autuado um processo do planejamento estratégico. Primeiro, existe a aprovação pelo tribunal pleno [...] depois a comunicação é feita por vários canais, incluindo o Diário Oficial e o site do tribunal [...] (P11).

A comunicação das diretrizes no TCE/SC se destaca pela utilização de uma ampla variedade de canais, desde os tradicionais, como o Diário Oficial, até ferramentas mais modernas, como o *Microsoft Teams* e as mídias sociais. De acordo com os entrevistados, esse esforço de comunicação visa garantir a participação e o engajamento de todos os servidores, bem como promover a transparência perante a sociedade.

O entrevistado P03 mencionou essa diversidade de canais: "Temos ferramentas de chat corporativo como o *Teams*, além de e-mails, portal da internet e até mídias sociais". Isso mostra a modernização dos meios de comunicação no Tribunal, buscando envolver os servidores de maneira mais eficiente e acessível. Além disso, o P01 complementa: "As diretrizes são repassadas nos documentos oficiais [...] enviadas por e-mail ou pelo canal É da sua Conta".

Outro ponto relevante destacado nas entrevistas é a realização de eventos e reuniões para

comunicar as diretrizes do planejamento. O entrevistado P07 mencionou que "há planos para realizar um evento de sensibilização com todos os servidores e divulgar o planejamento estratégico", reforçando o compromisso da administração com a transparência e o engajamento de todos os envolvidos no processo.

Além disso, P11 destacou a importância das sessões públicas de aprovação das diretrizes: "A sessão é televisionada, todos têm acesso ao vivo, e depois fica gravado [...] o processo é documentado e enviado para as unidades". Isso representa a legitimidade e transparência dos atos do Tribunal para que sejam acessíveis tanto para os servidores quanto para o público em geral.

Apesar dos avanços, alguns desafios ainda são mencionados. O entrevistado P02 relatou que, durante o processo de elaboração, a comunicação pode ter gerado certa lacuna de participação para os servidores que não fazem parte diretamente do grupo de elaboração. No entanto, o esforço de ampliar a comunicação para todos é evidente nos relatos dos participantes, com iniciativas de reuniões presenciais, grupos no *Teams*, e a utilização do portal institucional para tornar o planejamento mais acessível. Essa lacuna é uma preocupação comum, conforme apontado por Luna *et al.* (2017), que sugere a criação de mecanismos de *feedback* contínuo para assegurar o alinhamento entre as diretrizes estratégicas e as atividades operacionais.

A divulgação das diretrizes estratégicas no TCE/SC é realizada de maneira transparente, com a publicação das metas no Diário Oficial e no portal institucional. Esse compromisso com a prestação de contas (*accountability*) é central para a governança pública, conforme descrito na literatura, que destaca a importância da transparência na disseminação das metas e no acompanhamento dos resultados (Pisa, 2014).

A divulgação do planejamento estratégico no TCE/SC ocorre de forma sistemática e acessível. Conforme o entrevistado P01 relatou que as informações são publicadas no portal do Tribunal de Contas, que é uma plataforma pública onde o planejamento dos ciclos anteriores, bem como o planejamento atual, podem ser consultados. Essa transparência reforça o compromisso do Tribunal com a governança pública e a prestação de contas à sociedade.

Internamente o planejamento é comunicado aos servidores por meio de e-mails e outras plataformas, garantindo que todos estejam alinhados com os objetivos institucionais. O participante P01 também mencionou que "as ações ainda não estão lá disponíveis, mas os objetivos estratégicos já estão apresentados", o que indica um processo contínuo de atualização das informações no portal de transparência.

A disponibilização do planejamento estratégico no portal de transparência é uma prática essencial para garantir que o público em geral possa acessar as metas e objetivos do Tribunal. Isso também fortalece a prestação de contas e o controle social, pois permite que qualquer cidadão acompanhe as diretrizes estratégicas da instituição.

Essa prática está alinhada com os princípios de *accountability* e transparência defendidos na literatura sobre governança pública. Ao garantir que o planejamento esteja disponível publicamente, conforme mencionado pelo entrevistado P01 "para o público em geral, ele fica dentro do portal do Tribunal de Contas". Assim, o TCE/SC reafirma seu compromisso com a transparência na administração pública.

4.1.3 Acompanhamento e uso de ferramentas

O acompanhamento do planejamento estratégico, em grande parte, é feito pela Assessoria de Planejamento (APLA), mas outros setores, como a Controladoria, e também o Comitê de Planejamento Estratégico participam do processo de supervisão e acompanhamento, conforme mencionados pelos entrevistados.

[...] A assessoria de planejamento vai cuidar tanto do planejamento quanto do acompanhamento. A gente tem unidades que podem trabalhar, como a própria Controladoria, na supervisão também [...] (P01).

[...] A princípio existe um acompanhamento pela assessoria de planejamento, nas unidades também, quando a unidade não faz por sua conta [...] (P02).

[...] Contando com a participação do Comitê Estratégico que foi instituído para esse fim [...] (P07).

[...] Cada diretoria faz esse acompanhamento [...] A própria diretoria geral também faz esse acompanhamento de cada unidade [...] (P11).

A responsabilidade pelo monitoramento também é atribuída aos gestores e diretores das unidades, que têm autonomia para organizar seu acompanhamento, muitas vezes utilizando planilhas.

[...] Na definição dos executores, é definido um gerente de cada ação, e esse gerente fica responsável por acompanhar o andamento daquela ação [...] (P06).

[...] todos os que participaram, diretores, então eles geralmente têm um conhecimento, já que está programado. Eles são, inclusive, gestores de muitas dessas ações, que serão desenvolvidas e acompanhadas [...] (P08).

[...] A gente faz uma planilha de acompanhamento, de qual é a ação que vamos fazer nesse momento, qual é a próxima. Tem uma sistemática de acompanhamento [...] (P11).

Conforme a Resolução N. TC-249/2024, que homologou o Planejamento Estratégico do TCE/SC, o acompanhamento do plano, as ações dele decorrentes e os seus resultados, deverá ser feito pelo Comitê de Planejamento Estratégico, composto pela Chefia do Gabinete da Presidência, pela Assessoria de Planejamento do Gabinete da Presidência, pela Diretoria Geral de Administração e pela Diretoria Geral de Controle Externo (TCE/SC, 2024d).

A frequência do acompanhamento depende da prioridade e da natureza das ações. O processo pode ser semestral, anual, ou conforme a necessidade de revisões.

[...] Acredito que vai ter uma periodicidade semestral ou anual para verificar se as ações que vão estar contidas no final desse planejamento [...] vão ser realizadas [...] (P01).
 [...] Eventualmente, é normal quando estão chegando próximo ao fechamento de ciclo [...] questionar os responsáveis por cada ação quanto ao andamento dessa ação [...] (P03)
 [...] É hoje não está definido para esse ciclo ainda como vai ser o processo de revisão e ajustes, mas a ideia é que esse monitoramento seja periódico, provavelmente vai acontecer de maneira semestral, anual [...] (P07).

Já a Resolução N. TC-249/2024 (TCE/SC, 2024d) prevê que o Comitê deverá monitorar e revisar o plano e suas ações periodicamente, com a finalidade de identificar e de antecipar estratégias e necessidades institucionais.

Alguns entrevistados mencionaram dificuldades para sistematizar o acompanhamento, principalmente no que diz respeito à obtenção de indicadores ou informações em tempo real.

[...] A gente sabe as coisas têm que ser feitas e outras vão surgindo e outras ideias. Não é sistematizar esse acompanhamento, ele não é sistematizado. Se pedir indicadores, a gente até busca de uma ação, busca de outra, consegue juntar para atender, mas se pedir na hora, não se tem [...] (P04).

A metodologia OKR (Objetivos e Resultados-Chave) foi adotada no TCE/SC para melhorar o acompanhamento e execução das ações, permitindo uma abordagem mais ágil e mensurável.

[...] nessa consultoria foi apresentada as estruturas dentro de planejamento estratégico, utilizando os OKRs, que são ferramentas para você planejar [...] (P01).
 [...] A gente está buscando melhorar isso, na atual conjuntura, com a metodologia OKR [...] para saber se atingimos ou não atingimos [...] (P03).
 [...] Utilizando esse novo plano de OKR [...] vamos acompanhar periodicamente cada uma dessas ações [...] (P10).

Alguns entrevistados mencionaram a utilização de sistemas antigos e processos manuais de monitoramento, com a intenção de adotar soluções mais automatizadas no futuro.

[...] Hoje a gente está estudando, é uma demanda até menos, vamos dizer assim, inicialmente, menos ambiciosa, mas que pode chegar ao ponto de apoiar o desdobramento do plano estratégico nas ações mais básicas e de fazer o caminho inverso para possibilitar o seu o seu acompanhamento, que é o próprio Planner do Office 365 da Microsoft que está integrado no Teams, que é a ferramenta oficial hoje do tribunal de contas no sentido à comunicação [...] (P03).

[...] A área de planejamento buscava as informações, alimentava o sistema, mas a ideia agora é trabalhar com um painel disponibilizado para cada área participar do acompanhamento [...] (P07).

[...] Antes quando era DPE, a gente alinhava os comunicados, era até automático, através do sistema que era disponibilizado [...] (P08).

Sendo assim, o acompanhamento das ações previstas no planejamento estratégico é realizado por meio das próprias diretorias, pelo Comitê de Planejamento, que utilizam ferramentas como os OKRs e relatórios periódicos para avaliar o progresso das metas. Segundo Toni (2021), o monitoramento contínuo é uma prática essencial no setor público, permitindo que as instituições ajustem suas metas e ações conforme necessário. No TCE/SC, esse acompanhamento tem se mostrado eficaz, permitindo a adaptação das metas às mudanças no ambiente interno e externo.

Conforme mencionado ainda pelo entrevistado P05 a comissão de planejamento estratégico tem um papel na definição das metas e no acompanhamento do processo de elaboração. No entanto, alguns gestores relataram uma participação limitada de certos setores no processo decisório, o que reflete um desafio conforme discutido por Kaplan e Norton (2017), que observa que a falta de integração entre os níveis de gestão pode prejudicar a execução eficaz das metas estratégicas.

De acordo com o entrevistado P06, a revisão periódica das metas tem nos permitido ajustar o planejamento de forma eficaz, garantindo que estamos no caminho certo para cumprir os objetivos. A literatura reforça a importância de instrumentos de controle contínuos para garantir a eficácia do planejamento estratégico no setor público, destacando que o *feedback* regular é um dos principais facilitadores da execução bem-sucedida das metas estratégicas (Matias-Pereira, 2012).

Conforme respostas dos entrevistados sobre o uso de ferramentas para acompanhamento do planejamento estratégico do TCE/SC, revelam uma diversidade de práticas e desafios. Alguns entrevistados mencionaram que o acompanhamento do planejamento estratégico ainda é feito majoritariamente por meio de planilhas de *Excel*, o que limita a automação e o monitoramento

contínuo das ações.

[...] O acompanhamento dos últimos ciclos foi feito realmente apenas por planilhas de Excel. [...] A presidência está avaliando o uso de uma ferramenta específica [...] para realmente otimizar esse controle tornar ele mais fácil [...] (P01).

[...] O tribunal já buscou ferramentas para acompanhar a execução do plano estratégico e hoje buscam-se outras ferramentas mais modernas [...] (P03).

[...] Não existe um sistema específico que a gente usa, é por meio Excel. [...] Existe um esforço para encontrar e implementar novas ferramentas de acompanhamento que possam otimizar o processo e facilitar a visualização dos resultados [...] (P09)

Além disso, conforme mencionado pelo entrevistado P11, alguns setores já utilizam ferramentas dentro do *Microsoft Teams* para acompanhar o andamento das ações, o que facilita a comunicação interna e o controle do progresso das iniciativas.

[...] A gente usa uma ferramenta do próprio Microsoft, que tem no Teams. [...] é tipo um Trello [...] (P11).

Outro entrevistado mencionou que sistemas antigos utilizados para acompanhamento se tornaram obsoletos e já não atendem às demandas atuais, levando à necessidade de buscar novas soluções.

[...] Temos um sistema que ele é muito antigo [...] e a gente só tem tentado manter o mínimo conforme as possibilidades, mas ele já não atende mais as demandas [...] (P05).

Mencionado pelo participante P07, no ciclo anterior o acompanhamento era feito por meio de um sistema chamado *Channel* e painéis no *Power BI*, mas a responsabilidade pela alimentação das informações ficava centralizada na área de planejamento. Agora, busca-se uma maior descentralização, com cada área participando ativamente do acompanhamento.

Um dos desafios apontados é a necessidade de criar uma cultura de atualização constante nas ferramentas de acompanhamento, conforme mencionou o P03 “o acultramento de fazer a gestão de projetos e alimentar ferramentas de gestão de projetos é algo bastante complexo”. A falta de um sistema atualizado com os dados torna o acompanhamento dependente de questionamentos periódicos feitos pela assessoria de planejamento.

4.1.4 Desafios do planejamento estratégico

Os principais desafios mencionados incluem a constante evolução das demandas e a limitação de recursos orçamentários e de pessoal. Muitos entrevistados apontaram dificuldades em priorizar e executar todas as ações planejadas.

[...] O principal desafio é a constante mudança. [...] nem sempre vai existir uma disponibilidade orçamentária para executar determinadas demandas, porque tem uma limitação de recursos [...] (P01).

[...] A gente precisa de pessoas especializadas para atuarem em cada frente. [...] necessitaria de mais pessoas, para o excesso de demanda que a gente tem [...] (P11).

Outros entrevistados mencionaram a dificuldade em priorizar e executar todas as ações previstas no planejamento estratégico. Isso reflete a necessidade de focar em um escopo mais restrito para garantir o cumprimento das metas.

[...] Quando a gente define o plano de ação de cada ano, [...] priorizam-se muitas ações e não se tem braço para abarcar tudo isso [...] (P06).

[...] A gestão das demandas [...] conciliar todas essas demandas é o desafio [...] (P09).

Observou-se a menção de um excesso de ações no planejamento estratégico como uma questão recorrente, enquanto outros apontam que a gestão das demandas internas é o principal desafio.

[...] Definimos muitas ações prioritárias, [...] e não conseguimos cumprir todas [...] (P06).

[...] O desafio que a gente tem no planejamento estratégico é [...] conciliar todas essas demandas [...] (P09).

Outro desafio refere-se ao engajamento dos servidores na execução do planejamento estratégico. Observou-se nas entrevistas a sinalização de que o planejamento é visto como uma atividade da área de planejamento, e não como algo pertencente a todos os setores da organização.

[...] O grande desafio do planejamento [...] é o engajamento das pessoas na persecução da estratégia [...] (P07).

[...] Eu acho que isso é um desafio bem grande, [...] implantar essa cultura do planejamento como um todo [...] (P04).

Houve uma divergência entre os entrevistados quanto ao foco do planejamento estratégico. Enquanto alguns destacaram a importância de atender às demandas da base, outros mencionaram que muitas dessas demandas não são estratégicas, e cabe à alta administração definir o que realmente é prioritário.

[...] Um desafio é que toda instituição se sinta representada pelo plano estratégico, que não seja o plano estratégico de um grupo, mas da instituição [...] (P03).

[...] O desafio é não atender totalmente o que a base fez propostas. [...] porque às vezes não são demandas estratégicas [...] (P10).

O uso de ferramentas tecnológicas para facilitar o acompanhamento das ações mostrou-se também como um ponto de divergência. Alguns entrevistados mencionaram que ferramentas como planilhas de *Excel* ainda são utilizadas, enquanto outros mencionaram a introdução de novas tecnologias para apoiar a execução do plano.

[...] O acompanhamento dos últimos ciclos foi feito realmente apenas por planilhas de Excel [...] (P01).

[...] Até o último ciclo a gente fazia esse acompanhamento via sistema Channel, e também divulgando [...] através de um Painel do Power BI [...] (P07).

Os principais desafios acerca do processo de planejamento estratégico mencionados pelos participantes durante as entrevistas, em síntese, foram:

- a) Evolução e aumento das demandas;
- b) Limitação de recursos orçamentários e de pessoal;
- c) Priorização e execução de todas as ações estratégicas;
- d) Engajamento dos servidores na execução do planejamento;
- e) Demandas não estratégicas;
- f) Papel da alta administração na definição de prioridades; e
- g) Uso de ferramentas tecnológicas.

Os desafios identificados no processo de planejamento estratégico do TCE/SC refletem os obstáculos de se manter um alinhamento eficaz entre as demandas crescentes e os recursos limitados, sejam eles orçamentários ou de pessoal. A constante necessidade de adaptação a novas demandas, somada à dificuldade em priorizar ações dentro de um escopo realista, cria um ambiente onde a execução do plano estratégico nem sempre atinge sua plenitude. O engajamento dos

servidores, apontado como um desafio recorrente, destaca a importância de disseminar a cultura de planejamento em toda a organização, não restringindo essa responsabilidade à área de planejamento, mas envolvendo todos os setores.

Ademais, a divergência sobre o uso de ferramentas tecnológicas revela a oportunidade de implementar uma modernização mais uniforme, com sistemas mais integrados e eficientes. Sendo assim, os desafios levantados exigem uma abordagem contínua de priorização, capacitação e inovação tecnológica, a fim de assegurar que o planejamento estratégico se mantenha viável e que suas metas possam ser executadas com eficácia.

4.2. EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA DO TCE/SC

A execução orçamentária é um processo fundamental para garantir a alocação eficiente e responsável dos recursos públicos. Segundo Nascimento (2021), a execução orçamentária está diretamente ligada ao planejamento estratégico, uma vez que o orçamento é o meio pelo qual os planos institucionais são traduzidos em ações concretas.

Significa dizer que a gestão eficiente dos recursos públicos depende de uma boa integração entre o planejamento, representado pelo Plano Plurianual (PPA), e os instrumentos orçamentários anuais, como a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei Orçamentária Anual (LOA). Assim, a execução orçamentária assume um papel importante para garantir que as ações do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina TCE/SC sejam implementadas conforme previsto nas suas diretrizes estratégicas.

A presente análise objetiva compreender como o processo de execução orçamentária do TCE/SC se desenvolve, observando como os instrumentos normativos e as práticas administrativas garantem que as metas institucionais sejam alcançadas. Para tanto, serão apresentadas informações obtidas por meio de entrevista com o gestor que lida com a programação e a execução orçamentária do Tribunal, além da utilização de documentos relacionados a legislações, normativos e relatórios institucional, bem como do referencial teórico que integrou o trabalho de pesquisa, a fim de fornecer uma visão abrangente sobre o funcionamento desse processo.

Para a categorização, quanto ao conteúdo relacionado à execução orçamentária do TCE/SC, adotou-se os seguintes descritivos: processo de elaboração do orçamento, papel do PPA, LDO e LOA no processo orçamentário, processo de execução orçamentária e desafios da execução

orçamentária.

4.2.1 Processo de elaboração do orçamento no TCE/SC

O processo de elaboração do orçamento no TCE/SC é um reflexo direto das exigências normativas e da necessidade de alinhar os recursos disponíveis com os objetivos estabelecidos no planejamento estratégico. De acordo com Giacomoni (2021), a elaboração do orçamento é uma etapa que exige articulação entre diversas áreas da organização, pois define a alocação dos recursos necessários para a implementação das ações planejadas.

A elaboração do orçamento no TCE/SC é um processo estruturado que envolve múltiplas fases e a participação de várias áreas da instituição. Conforme Nascimento (2021), o ciclo orçamentário abrange desde a preparação da proposta até o controle e avaliação final da execução, o que permite que o orçamento público se alinhe aos objetivos institucionais e sociais. No TCE/SC, esse processo começa com o estudo dos períodos anteriores, a projeção das despesas e a consulta às diretorias para identificar novas necessidades e possíveis investimentos futuros, conforme citou o entrevistado P08 “Tudo começa já com o estudo com acompanhamento da execução de períodos anteriores. E de conversas entre as diversas diretorias”.

Nesse sentido, esse processo envolve a análise de demandas internas, projeções de despesas e receitas, além da consulta a dados históricos de execução orçamentária, conforme destacado na entrevista realizada com o gestor do Tribunal.

De acordo com o participante P08 “sempre se procura saber se há alguma atividade nova, aquisição de vulto, contratação de novos servidores ou outras despesas relevantes”. Isso demonstra a importância do planejamento prévio para garantir que o orçamento reflita as necessidades reais da instituição e possibilite a execução eficaz das atividades planejadas.

No TCE/SC, o orçamento é elaborado com base em estimativas da Receita Líquida Disponível (RLD) do Estado de Santa Catarina, sendo que o percentual destinado ao Tribunal para o ano de 2024 é de 1,83% da RLD. Essa proporção foi fixada pela legislação estadual, Lei nº 18.674 de 2 de agosto de 2023 (Santa Catarina, 2023), que dispõe sobre as diretrizes orçamentárias para o exercício financeiro de 2024.

Após isso, a proposta orçamentária do TCE/SC segue um fluxo definido pela interação entre a alta administração e as unidades operacionais, que fornecem suas previsões de despesas e

necessidades, conforme citou o entrevistado P08 que os critérios levantados seguem conforme as necessidades e olhando o histórico, consultando também as áreas e a alta administração sobre possíveis reformas e aquisições.

Com base na literatura, Lima (2019) menciona que a participação das unidades no processo de elaboração orçamentária é fundamental para garantir que o orçamento reflita a realidade das necessidades institucionais e promova a eficiência na alocação de recursos.

Conforme entrevistado P08, a partir disso, a Coordenadoria de Planejamento Orçamentário e Gestão Administrativa (CPOG), vinculada à Diretoria de Administração e Finanças (DAF) do Tribunal, elabora a proposta orçamentária consoante orientação do órgão central do Estado, na incumbência da Secretaria de Estado da Fazenda (SEF), que disponibiliza a cota orçamentária para o exercício seguinte destinada a cada unidade gestora.

[...] a metodologia também, quem passa é a Secretaria de Estado da Fazenda, onde eles passam todas as informações referente à forma como deve ser feita a alimentação da proposta orçamentária do Tribunal de Contas, que será levada à Assembleia Legislativa para aprovação. Quem consolida todo o orçamento do estado é a Secretaria de Estado da Fazenda, dentro da uma diretoria de planejamento orçamentário. Então aqui no Tribunal de Contas nós temos uma Coordenadoria do planejamento orçamentário, onde ela detém esse conhecimento. É um subsetorial dessa área de planejamento orçamentário [...] (P08).

Então, com base na cota disponibilizada pela SEF, a CPOG estrutura o orçamento do TCE/SC e lança no sistema de gestão do Estado, o SIGEF - Sistema Integrado de Planejamento e Gestão Fiscal. Com isso, a Secretaria da Fazenda, como órgão central, consolida o orçamento de todas as unidades orçamentárias do Estado para enviar, em forma de projeto de lei, até quatro meses antes do fim do exercício, para apreciação e aprovação da Assembleia Legislativa do Estado (ALESC).

Simultaneamente, a CPOG encaminha a proposta orçamentária do TCE/SC, por meio de Processo SEI - Sistema Eletrônico de Informações, com prévio conhecimento das unidades hierárquicas superiores, sendo a Diretoria de Administração e Finanças (DAF) e a Diretoria Geral de Administração (DGAD), para remessa ao Gabinete da Presidência (GABP). Após o GABP receber o processo SEI, autua Processo Normativo Ordinário (PNO) para ser apreciado e aprovado pelo Tribunal Pleno do TCE/SC, nos termos do artigo 113 da Lei Orgânica do Tribunal de Contas, Lei Complementar nº 202, de 15 de dezembro de 2000 (Santa Catarina, 2000):

Art. 113. O Presidente do Tribunal de Contas do Estado encaminhará ao Poder Executivo, após a aprovação pelo Tribunal Pleno, as Propostas do Orçamento, das Diretrizes Orçamentárias e, quando for o caso, do Plano Plurianual do Tribunal de Contas.

§ 1º A Proposta Orçamentária do Tribunal, que integrará o Projeto de Lei Orçamentária Anual do Estado, será fundamentada na demonstração dos recursos necessários ao desempenho de suas competências.

§ 2º A Proposta Orçamentária poderá ser alterada pelos órgãos técnicos competentes com prévia anuência do Tribunal.

No tocante ao orçamento vigente, referente ao exercício de 2024, esse foi objeto de aprovação pelo Pleno do Tribunal, sob forma de Resolução N. TC-0240/2023, de 08 de novembro de 2023 (TCE/SC, 2023c), que aprovou a Proposta Orçamentária para o exercício de 2024 e o Plano Plurianual para o período de 2024 a 2027 no tocante a parte do TCE/SC.

4.2.2 Papel do PPA, LDO e LOA no processo orçamentário

Os instrumentos orçamentários como o Plano Plurianual (PPA), a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei Orçamentária Anual (LOA) desempenham papéis distintos, mas complementares, na estruturação do orçamento público (Abraham, 2021a).

O PPA referente ao período de 2024 a 2027 é o documento que define as metas e objetivos de médio prazo, alinhando-as com as diretrizes de desenvolvimento e com as demandas da sociedade catarinense. O PPA orienta a distribuição dos recursos ao longo de quatro anos, estabelecendo os programas e ações que serão implementados pelos órgãos do Estado.

Sendo assim, o Plano Plurianual (PPA), instituído pela Lei nº 18.835/2024 (Santa Catarina, 2024a), é o principal instrumento de planejamento de médio prazo do Estado de Santa Catarina, responsável por definir as metas e objetivos estratégicos da instituição para um período de quatro anos. O PPA estabelece a conexão entre o planejamento estratégico e a execução orçamentária, permitindo que os programas governamentais sejam financiados de forma coerente com as metas estabelecidas (Matias-Pereira, 2012).

A Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), de acordo com Giacomoni (2021), é o instrumento que traduz as metas do PPA em diretrizes anuais, orientando a elaboração da Lei Orçamentária Anual (LOA). A LDO, portanto, traduz essas diretrizes em parâmetros anuais, servindo como um elo entre o PPA e a LOA. De acordo com Santos (2021), a LDO é o principal instrumento de ajuste do planejamento estratégico ao orçamento anual, garantindo que as metas plurianuais sejam efetivamente priorizadas. No caso do Estado de SC, a LDO de 2024 estabelece

as metas fiscais, as prioridades de gastos e os limites para a execução orçamentária durante o exercício fiscal (Santa Catarina, 2023).

Por fim, a LOA é o instrumento que fixa as receitas e despesas para o ano fiscal, conforme Giacomoni (2021) a LOA é o terceiro componente essencial do processo orçamentário, responsável pela execução financeira do planejamento aprovado. Segundo Oliveira (2015), a LOA define de maneira clara e objetiva como os recursos serão alocados entre as diferentes áreas da organização, permitindo o acompanhamento e controle da execução das ações previstas.

Para isso, o Estado de Santa Catarina, por meio da Lei Estadual nº 18.836 de 12 de janeiro de 2024 (Santa Catarina, 2024b), estimou a receita e fixou a despesa do Estado para o exercício financeiro de 2024. Nesse documento, que traduz a LOA, detalha a distribuição dos recursos de acordo com os programas estabelecidos no PPA e as metas anuais definidas pela LDO. Para o TCE/SC, a LOA detalhou os montantes que serão destinados às diferentes áreas e projetos da instituição.

4.2.3 Processo de execução orçamentária do TCE/SC

O processo de execução orçamentária no TCE/SC segue os parâmetros estabelecidos na LOA e é monitorado de forma contínua para garantir que os recursos sejam utilizados conforme planejado.

A execução orçamentária, conforme Campos (2021), é o momento em que as decisões orçamentárias são concretizadas, através da alocação e utilização dos recursos financeiros para o cumprimento dos objetivos estabelecidos. Esse processo inclui a autorização de despesas, a efetivação de pagamentos e o registro contábil de receitas e despesas, garantindo o cumprimento das metas previstas no orçamento.

Assim, a execução da programação orçamentária envolve três fases principais da despesa: empenho, liquidação e pagamento. Essas fases garantem que os compromissos financeiros do Tribunal sejam realizados de forma adequada e em conformidade com as normas da Lei 4.320/1964, que rege a execução orçamentária e financeira no Brasil.

O orçamento às vezes é estabelecido com base numa execução de um determinado momento, entretanto muita coisa muda. Isso pode gerar a necessidade de ajustes e realocação de recursos. De acordo com o entrevistado P08 às vezes implica em remanejar recursos para cobrir

determinadas despesas, o que pode trazer comprometimento para o orçamento originalmente elaborado, necessitando realizar adequações. Esse tipo de ajuste é essencial para lidar com mudanças de cenários, priorização de ações, inclusive como citou o P08, nos casos de eventos externos como a pandemia que trouxe novos desafios para a execução orçamentária do Tribunal.

Para gerenciar as atividades orçamentárias, tanto para programação como execução orçamentária, o Tribunal utiliza o sistema SIGEF, que é um sistema integrado de planejamento e gestão fiscal do Estado. Esse sistema permite realizar o cadastro do orçamento, remanejamento e as alterações orçamentárias, conforme mencionou o entrevistado P08. Com isso, o uso do SIGEF facilita o controle e monitoramento das atividades orçamentárias, contábeis e financeiras, promovendo maior transparência e eficiência na gestão dos recursos.

Além disso, o TCE/SC mantém um controle rigoroso das despesas e promove a organização eficiente dos dados internos para garantir a conformidade com o planejamento estratégico, conforme citou o entrevistado P08:

[...] O Tribunal de Contas mantém um banco de dados de informações detalhadas para facilitar o planejamento. Temos informações sobre folha, despesas com serviços terceirizados, pagamento de diárias, material de consumo, e tudo isso está planilhado [...] (P08).

Esse controle detalhado permite uma visão do comportamento das despesas e facilita a tomada de decisões sobre alocação de recursos. Como destaca Lima (2019), a execução orçamentária eficiente exige um acompanhamento constante dos gastos, ajustando-os às necessidades emergentes e garantindo que as metas estabelecidas sejam cumpridas.

Com relação aos dados da execução orçamentária de 2024, mostram que o Tribunal possui um orçamento inicial de R\$ 478.142.202,00, que é distribuído entre despesas com pessoal, encargos sociais, investimentos e custeio (TCE/SC, 2023c).

A proposta orçamentária do TCE/SC evidencia que aproximadamente 76% do orçamento do Tribunal é destinado a despesas com pessoal, incluindo salários e encargos sociais. Outras despesas relacionadas com programa de estágio e residentes e com capacitação de recursos humanos representam ambos 2%. O restante é utilizado para investimentos em infraestrutura, tecnologia e modernização dos processos internos, além da manutenção de serviços administrativos que correspondem a 22%.

Na Tabela 2 a seguir, demonstra o resumo, por ação de despesa, que compõe o orçamento

do TCE/SC para o exercício de 2024.

Tabela 2 - Resumo do orçamento do TCE/SC para 2024

Ação	Descrição	Valor Inicial (R\$)	%
11134	Administração de pessoal e encargos	346.142.202,00	72%
1786	Encargos com inativos	19.000.000,00	4%
15955	Programa de estágio e residência	5.000.000,00	1%
1869	Capacitação de recursos humanos	4.500.000,00	1%
1858	Manutenção e serviços administrativos gerais	60.500.000,00	13%
1882	Manutenção e desenvolvimento de tecnologias de informação aplicadas ao controle externo	38.000.000,00	8%
11135	Reaparelhamento do Tribunal de Contas	5.000.000,00	1%
Valor Total (R\$)		478.142.202,00	100%

Fonte: TCE/SC (2023c).

Essa alocação e distribuição de recursos para fazer frente às suas necessidades, refletem o esforço do TCE/SC em garantir que suas operações diárias sejam sustentáveis, ao mesmo tempo que investe em melhorias que contribuem para a modernização da administração pública.

Conforme dados abaixo da execução orçamentária do TCE/SC até junho de 2024, apresentou, por ação orçamentária, a seguinte execução considerando as três fases de empenho, liquidação e pagamento:

Tabela 3 - Execução orçamentária do TCE/SC conforme as três fases da despesa

Ação	Valor Inicial	Valor Atualizado	Valor Empenhado	Valor Liquidado	Valor Pago
11134	346.142.202,00	331.642.202,00	175.151.859,36	159.702.652,09	159.409.112,34
1786	19.000.000,00	19.000.000,00	13.523.862,06	7.843.533,37	7.843.533,37
15955	5.000.000,00	5.000.000,00	2.316.000,00	1.033.555,98	1.033.555,98
1869	4.500.000,00	9.500.000,00	7.096.221,88	4.376.187,60	4.345.576,10
1858	60.500.000,00	69.000.000,00	61.673.537,03	19.379.518,22	19.005.696,57
1882	38.000.000,00	27.500.000,00	18.620.079,39	5.831.378,17	5.830.428,17
11135	5.000.000,00	16.500.000,00	2.073.055,43	413.488,52	413.488,52
9359	-	69.644.265,26	69.644.265,26	69.644.265,26	65.476.502,68
Valor Total	478.142.202,00	547.786.467,26	350.098.880,41	268.224.579,21	263.357.893,73
% em relação ao Valor Total Atualizado			64%	49%	48%

Fonte: Dados do PPA 2024-2027 (Santa Catarina, 2024c)

A análise da execução orçamentária do TCE/SC, conforme a Tabela 3, evidencia o cumprimento das três fases de despesa: empenho, liquidação e pagamento. Com base na Lei 4.320/1964, essas etapas são fundamentais para garantir o controle e a responsabilidade na aplicação dos recursos públicos (Campos, 2021). O valor total atualizado do orçamento, que foi de R\$ 547.786.467,26, indica que o Tribunal de Contas empenhou 64% (R\$ 350.098.880,41) desse

valor, liquidou 49% (R\$ 268.224.579,21) e pagou 48% (R\$ 263.357.893,73).

Esse cenário demonstra que, apesar de um maior percentual de empenho, as liquidações e pagamentos ainda estão em andamento, o que pode refletir a continuidade de processos administrativos e a necessidade de ajustes para o fechamento do exercício financeiro. Conforme Giacomoni (2021), o ciclo orçamentário abrange desde a elaboração até a execução e controle do orçamento, e é nessa última fase que a eficácia e eficiência na utilização dos recursos são mensuradas.

Quanto à ação 9359 prevista na Tabela 3, cabe esclarecer que se refere aos Encargos com inativos - TCE - Fundo Financeiro, que são valores destinados ao pagamento dos servidores inativos do Tribunal. Essa ação é gerida pelo Instituto de Previdência do Estado de Santa Catarina (IPREV) e é financiada por receitas previdenciárias provenientes das contribuições dos servidores ativos, inativos e patronal. Também parte dos recursos do TCE/SC é destinado para complementar esses encargos, que já são descentralizados ao IPREV durante a fase de elaboração do orçamento, sendo que, para o exercício de 2024, foi destinada uma cota orçamentária de R\$ 90 milhões. Isso está de acordo com a necessidade de garantir a sustentabilidade financeira e de proteger os direitos dos inativos, como orientado pela legislação previdenciária vigente.

Assim, o controle e acompanhamento dos valores orçamentários são essenciais para assegurar a transparência e eficiência na gestão pública, conforme preconizado por Couto (2020), que destaca que a boa execução orçamentária deve estar sempre orientada para a alocação eficaz dos recursos e o atendimento das necessidades sociais e institucionais. Nesse sentido, o TCE/SC, ao gerenciar suas ações orçamentárias de acordo com as diretrizes estratégicas e as regras legais, busca promover a melhor alocação dos recursos públicos, reforçando a sua missão institucional de controle e fiscalização.

Ademais, a execução orçamentária do TCE/SC está intimamente ligada ao seu planejamento estratégico, uma vez que ambos compartilham o objetivo de garantir uma alocação eficiente e responsável dos recursos públicos. Consoante Giacomoni (2021), a execução orçamentária precisa estar alinhada às diretrizes estratégicas da organização para assegurar que as ações planejadas sejam implementadas de forma coerente e efetiva.

Conforme mencionado pelo participante 08, há um desafio na vinculação clara entre as ações planejadas estrategicamente e as subações orçamentárias:

[...] os recursos que existem vão ser utilizados conforme as ações demandadas, não existe subações no orçamento específicas para atendimento dessas ações [...] há uma política de evitar pulverizar muito os recursos, para não trazer dificuldade depois na execução orçamentária [...] (P08).

Ainda na perspectiva do TCE/SC, as ações orçamentárias são direcionadas para o cumprimento dos objetivos estratégicos, como o fortalecimento da confiança pública, a garantia da sustentabilidade fiscal e o aprimoramento da governança pública. Segundo o participante P08, “a gente ainda precisa evoluir, é uma deficiência que existe no planejamento estratégico e no orçamento, na política de elaboração orçamentária também”, destacando a necessidade de um maior alinhamento entre o planejamento estratégico e a execução orçamentária.

Sendo assim, a execução orçamentária se torna uma ferramenta para traduzir o planejamento estratégico em ações concretas, garantindo que as metas institucionais sejam alcançadas de acordo com as prioridades estabelecidas no PPA, na LDO e na LOA. Além disso, observa-se que a ausência de detalhamento orçamentário específico para algumas ações estratégicas indica um espaço para aprimoramentos, a fim de garantir que os recursos sejam vinculados de forma mais direta às metas institucionais.

4.2.4 Desafios da execução orçamentária do TCE/SC

Ao triangular os dados da pesquisa documental, da entrevista e do referencial teórico, percebe-se que o processo orçamentário no TCE/SC é bem estruturado e segue as diretrizes estabelecidas nos instrumentos normativos (PPA, LDO e LOA) pela legislação e regulamentos internos. De outro lado, como apontado pelo entrevistado, há ainda desafios no alinhamento entre o orçamento e o planejamento estratégico, o que pode gerar barreiras na execução de algumas ações estratégicas. Essa lacuna foi destacada como um ponto de melhoria e oportunidade para fortalecer a integração entre as áreas de planejamento e orçamento.

O desafio de equilibrar as demandas de curto prazo com os compromissos estratégicos de longo prazo foi destacado como um dos principais desafios no processo de execução orçamentária, conforme relatou o entrevistado P08, um dos maiores desafios na execução orçamentária é conseguir manter o equilíbrio entre as demandas de curto prazo e os compromissos estratégicos de longo prazo, além de uma necessidade de aproximação entre áreas de planejamento e orçamento. Esses pontos observados demonstram um espaço de verificação para adoção de melhorias.

O referencial teórico de Giacomoni (2021) sustenta que a execução orçamentária eficaz depende de uma estrutura organizacional que favoreça a coordenação entre as áreas de planejamento e orçamento, além de promover o uso eficiente dos recursos. Corroborando também por Bornia e Lunks (2007), a execução orçamentária precisa de flexibilidade para se ajustar a mudanças no ambiente externo e a novas demandas que surgem durante o exercício fiscal. No caso do TCE/SC, a necessidade de maior flexibilidade foi mencionada na entrevista, onde foi destacado que a falta de flexibilidade pode comprometer a execução de projetos essenciais para a modernização da instituição.

Além disso, a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) impõe regras rigorosas para a gestão fiscal responsável, o que torna o cumprimento das metas orçamentárias ainda mais desafiador (Oliveira, 2015). Apesar disso, o Tribunal tem conseguido manter um elevado grau de transparência em sua execução orçamentária, com dados sendo disponibilizados regularmente no portal de transparência da instituição, conforme mencionou o P08:

[...] a transparência existe na página do Tribunal de Contas. Ali se divulga tudo o que o Tribunal executou em termos de despesas com pessoal e serviços [...] se houver necessidade de qualquer esclarecimento ou maiores informações, também existe a ouvidoria que pode ser acionada visando atender a demanda [...] (P08).

Os principais desafios destacados durante a entrevista relacionados ao processo de execução orçamentária, em resumo, foram:

- a) Vinculação clara entre as ações planejadas estrategicamente e as subações orçamentárias;
- b) Equilibrar as demandas de curto prazo com os compromissos estratégicos de longo prazo;
- c) Necessidade de aproximação entre áreas de planejamento e orçamento; e
- d) Necessidade de maior flexibilidade na gestão dos recursos.

Portanto, os desafios apontados pela pesquisa sugerem a necessidade de melhorias na comunicação entre as áreas envolvidas no planejamento e na execução, além de uma maior flexibilidade na gestão dos recursos. Conforme Giffoni (2018), a flexibilidade orçamentária é essencial para adaptar a execução às realidades dinâmicas da administração pública.

Nesse sentido, o fortalecimento da integração entre os setores e o aprimoramento dos mecanismos de controle e monitoramento orçamentário são essenciais para garantir que as metas

estratégicas sejam cumpridas de maneira eficiente e transparente.

4.3 FATORES QUE INFLUENCIAM O ALINHAMENTO ENTRE O PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO E O ORÇAMENTO DO TCE/SC

Nesta seção serão explorados os principais fatores que influenciam o alinhamento entre o planejamento estratégico e o orçamento do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina (TCE/SC). A análise abrange os aspectos críticos que facilitam ou dificultam essa integração, considerando as variáveis da teoria contingencial (ambiente, estrutura, porte, tecnologia e estratégia). A investigação permitirá identificar áreas de oportunidade para fortalecer a integração, bem como a estrutura de governança institucional, proporcionando, assim, que os recursos possam ser alocados de forma eficiente e em consonância com os objetivos estratégicos do Tribunal.

4.3.1 Alinhamento entre o planejamento estratégico e a execução orçamentária do TCE/SC

A busca por um alinhamento eficaz entre o planejamento estratégico e a execução orçamentária no setor público é um desafio constante e crucial para garantir a eficiência na aplicação dos recursos e a consecução das metas institucionais. No contexto das organizações públicas, como o Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina (TCE/SC), essa questão torna-se ainda mais complexa devido à necessidade de atender às exigências legais e normativas, à gestão transparente dos recursos públicos e à articulação entre múltiplos setores e áreas de atuação.

O alinhamento estratégico no setor público é necessário para assegurar que as diretrizes e objetivos definidos no planejamento estratégico sejam efetivamente convertidos em ações financiáveis e executáveis, como pontuam Matias-Pereira (2012) e Oliveira (2015). A falta de integração entre planejamento e orçamento pode resultar em uma alocação inadequada de recursos, gerando ineficiências e comprometendo a qualidade dos serviços prestados à sociedade.

O conceito de governança pública destaca a importância da articulação entre diferentes instrumentos de gestão e políticas públicas, visando promover a eficiência e a responsabilidade fiscal (Matias-Pereira, 2010). Além disso, a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) estabelece diretrizes claras para a gestão fiscal responsável, o que exige das organizações públicas uma atuação planejada e equilibrada, evitando déficits e promovendo a sustentabilidade financeira.

Dessa forma, o alinhamento estratégico no setor público vai além de uma mera questão técnica, sendo também uma questão de governança e de prestação de contas à sociedade (Oliveira, 2015).

Ademais o planejamento estratégico e sua execução no setor público devem ser entendidos como um processo contínuo e dinâmico, no qual os recursos públicos são direcionados de maneira eficiente para atender às necessidades e expectativas da sociedade (Matias-Pereira, 2012; Toni 2021). A aplicação de princípios da teoria da contingência, como a adaptação ao ambiente externo e interno da organização, é fundamental para o sucesso desse processo (Camacho, 2010). Em um ambiente de constante mudança, as organizações precisam ajustar suas estruturas e processos para garantir que as metas estratégicas sejam atingidas de forma eficaz e eficiente (Guerra, 2007).

Para isso, esta seção explora o alinhamento entre o planejamento estratégico e a execução orçamentária do TCE/SC, com base nas entrevistas e questionários realizados com 11 participantes do Tribunal e, também, no referencial teórico. O objetivo é entender como o Tribunal coordena suas ações estratégicas com a alocação dos recursos financeiros, identificando práticas, desafios e oportunidades de melhoria.

A categorização das entrevistas referente ao conteúdo associado ao alinhamento entre o planejamento estratégico e a execução orçamentária do TCE/SC, utilizou-se os seguintes códigos descritivos: processo de integração; garantia de alocação de recursos; acompanhamento e avaliação; e melhores práticas e desafios de integração.

A Tabela 4 contém a quantidade de entrevistas codificadas e o total de unidades de dados codificadas.

Tabela 4 - Codificação das entrevistas para as categorias de análise do alinhamento entre planejamento estratégico e execução orçamentária do TCE/SC

Categoria de análise	Quantidade de entrevistados codificados	Total de unidades de dados
Processo de integração	11	26
Garantia de alocação de recursos	11	23
Acompanhamento e avaliação	11	23
Melhoras práticas e desafios de integração	11	19

Fonte: Dados da pesquisa (2024).

As informações contidas na Tabela 4 foram geradas pelo *software* Nvivo® e permitem a visualização do universo de entrevistados e de unidades de dados que serviram de base para as inferências realizadas.

4.3.1.1 Processo de integração

A integração entre o planejamento estratégico e a execução orçamentária no TCE/SC é vista como um processo essencial para assegurar que os recursos financeiros sejam aplicados de maneira alinhada às prioridades institucionais. Como indicado por um dos entrevistados, existe a possibilidade de integrar o plano de contratações com o planejamento estratégico, permitindo que demandas relacionadas sejam associadas diretamente às metas da organização (P01).

Essa vinculação do plano de contratações com o planejamento estratégico é um mecanismo fundamental para permitir que as ações previstas estejam conectadas com as disponibilidades orçamentárias e financeiras.

Em relação ao Plano de Contratações Anual (PCA), cabe esclarecer que foi instituído pela nova Lei de Licitações, Lei nº 14.133/2021 de 1º de abril de 2021 (Brasil, 2021), como um instrumento fundamental para racionalizar as contratações e garantir que as aquisições e serviços realizados pelas instituições estejam em consonância com seus planos estratégicos e recursos orçamentários. De acordo com o inciso VII do artigo 12 da referida lei:

[...] VII - a partir de documentos de formalização de demandas, os órgãos responsáveis pelo planejamento de cada ente federativo poderão, na forma de regulamento, elaborar plano de contratações anual, com o objetivo de racionalizar as contratações dos órgãos e entidades sob sua competência, garantir o alinhamento com o seu planejamento estratégico e subsidiar a elaboração das respectivas leis orçamentárias [...] (Brasil, 2021)

No caso do TCE/SC, essa diretriz foi regulamentada por meio da Resolução N. TC-0237/2023 de 16 de agosto de 2023, que, em seu Anexo I, estabelece que o PCA, dentre seus objetivos, deve garantir a convergência das contratações com o planejamento estratégico e servir como base para a elaboração das leis orçamentárias, conforme previsão dos incisos II e III, do artigo 1º, do Anexo I, da referida resolução:

Art. 1º A elaboração do Plano de Contratações Anual (PCA) tem como objetivos:
[...]

II – garantir o alinhamento com o planejamento estratégico e outros instrumentos de governança existentes;

III – subsidiar a elaboração das leis orçamentárias [...] (TCE/SC, 2023b).

Dessa forma, o PCA cumpre o papel de integrar as demandas de contratações com os

objetivos estratégicos da instituição, assegurando a alocação eficiente dos recursos orçamentários de acordo com as prioridades estabelecidas.

Para operacionalizar o PCA, o TCE/SC também estabeleceu a Portaria N. TC-0735/2023, de 30 de agosto de 2023, que fixou os prazos e procedimentos para a elaboração do Plano de Contratações Anual do Tribunal, para o exercício de 2024 (TCE/SC 2023a). A aprovação do PCA de 2024 foi comunicada no Diário Oficial Eletrônico do Tribunal (DOTCe) nº 3753 de 19 de dezembro de 2023, e sua transparência foi garantida por meio de sua disponibilização no portal de transparência da instituição, conforme estabelecido pelas normativas internas.

Corroborando a temática, Machado (2005) aponta a necessidade de que o orçamento seja uma extensão natural do planejamento estratégico, garantindo que as decisões financeiras sigam uma lógica com base em prioridades estratégicas previamente estabelecidas. Nesse sentido, a literatura ressalta que a integração entre planejamento e orçamento não se dá de maneira automática, requerendo processos e ferramentas bem definidos para assegurar a convergência entre as áreas.

Sendo que a principal ferramenta citada pelos entrevistados para facilitar essa integração é o plano de contratações anual, que, segundo mencionado por P03, é elaborado com base nas ações previstas no planejamento estratégico e posteriormente vinculado às necessidades orçamentárias.

Um outro exemplo específico de integração apresentado pelo entrevistado P09, pode ser observado na área de Tecnologia da Informação (TI) do Tribunal, onde o PETIC (Planejamento Estratégico de Tecnologia da Informação) desdobra as ações estratégicas em projetos que, posteriormente, são refletidos no plano de contratações anual. Esse fluxo ajuda a alinhar as demandas de TI, como aquisição de novos sistemas e tecnologias, com os objetivos estratégicos da instituição.

Apesar desse esforço, a entrevista com P07 destaca que nem todas as áreas foram capazes de se alinhar totalmente ao plano de contratações, indicando que a integração entre planejamento estratégico e orçamento ainda enfrenta desafios internos. Como relatado por alguns participantes, nem todas as áreas do TCE/SC parecem plenamente integradas nesse processo. Um dos entrevistados comentou que:

[...] acho que ainda falta uma certa cultura de aproveitar o planejamento na vida real [para fazer essa integração]. Acho que ainda ele é muito esquecido, acho que até parece que tem uma tendência de melhora, mas acredito que ainda não incorporou totalmente essa questão [...] (P02).

A falta de uma cultura de planejamento como elemento de integração observada por P02 está em conformidade com o que Villar (2007) discute, acerca da dificuldade de consolidar uma visão estratégica integrada em instituições públicas, principalmente quando há uma divisão entre áreas operacionais e áreas de planejamento.

De acordo com Kaplan e Norton (2017), a integração entre planejamento estratégico e orçamento é crucial para assegurar que os recursos financeiros estejam alinhados às metas institucionais. No caso do TCE/SC, a falta de uma integração mais consolidada entre as áreas parece ser uma barreira para a execução plena das ações previstas. A literatura sobre governança pública destaca que a integração orçamentária deve ser um processo dinâmico, em que os recursos são alocados de forma flexível e revisados continuamente para atender às demandas emergentes (Matias-Pereira, 2010).

A existência de um processo formal para integrar o planejamento estratégico à execução orçamentária foi confirmada por alguns participantes, que descreveram a implementação de fluxos e diretrizes para garantir que as demandas orçamentárias estejam associadas às metas estratégicas. Como explicou os entrevistados:

[...] Sim, hoje a gente tem [processo formal] dentro do plano de contratações anual, ele tem a uma portaria que é publicada e mostra todo o passo a passo, que é necessário criar demanda para apresentar essa demanda [...] (P01).

[...] Existe um fluxo que foi feito, inclusive, um mapeamento para garantir que tenha um fluxo definido de como é que vão fazer as entradas de pedido, com a verificação das áreas envolvidas e cada etapa do processo [...] (P05).

Conforme Couto, Neto e Resende (2018) a formalização de processos de integração e alinhamento entre planejamento e orçamento é um dos principais fatores que determinam o sucesso da execução orçamentária nas organizações. Nesse sentido, apesar de o processo formal esteja estabelecido no Tribunal, os entrevistados indicaram que sua aplicação depende de um comprometimento das áreas. O participante P03 observou que

[...] Acho que as áreas chaves têm que se comprometer em fazer esse alinhamento. Vejo essa desconexão entre o planejamento e a execução orçamentária. Da mesma forma que eu vejo a desconexão, a distância entre o planejamento e aqueles que executam as ações, as iniciativas. Temos que buscar essa integração com relação aos envolvidos [...] (P03).

Ainda que os processos formais existam, um dos entrevistados (P07) sugeriu que melhorias são necessárias, especialmente no que tange ao envolvimento das áreas desde o início do planejamento de contratações, visto que algumas áreas sugerem ações, mas não conseguem prever se haverá necessidade de recursos, o que pode dificultar o processo de integração. O participante ressaltou que:

[...] realmente não pode ficar uma coisa solta, mas é que muita coisa foi proposta [no planejamento] e não foi proposta pelas áreas. De repente quem vai executar, seja uma outra área sugeriu. E agora talvez não teve tempo hábil, não pensou e não fez ainda essa inclusão no plano de contratações. Tem muita coisa que eu acho que o que eu estou vendo que está assim. Que a gente precisa corrigir. [...] (P07).

Nesse sentido, Paludo e Oliveira (2021) destacam que a previsibilidade é um dos fatores críticos para o sucesso da integração entre planejamento estratégico e orçamento, o que demonstra que as áreas envolvidas devem ser capacitadas para prever e planejar de forma mais eficiente.

4.3.1.2 Garantia de alocação de recursos

A garantia de que os recursos financeiros serão alocados de maneira adequada para cumprir as metas estratégicas foi uma preocupação comum entre os entrevistados, conforme relatado por P11 essa garantia é realizada no momento da execução, onde é feita a verificação da disponibilidade orçamentária e, se necessário, realizar a reserva de recursos:

[...] como garantia para isso, é no momento da execução para se verificar a disponibilidade, enquanto a gente vai submeter à aprovação do planejamento de contratações anual, mas no momento em que a gente vai fazer a licitação, no momento ali na execução para fazer a verificação orçamentária. Portanto, se verifica efetivamente daquilo que se planejou, quando é feita a reserva orçamentária, onde vai ser se tem recursos para atender aquela demanda [...] (P11).

Isso sugere que, apesar dos desafios, há mecanismos para assegurar que as ações estratégicas recebam os recursos necessários. Outro ponto mencionado pelo entrevistado P03, é que nem sempre a garantia de recursos está vinculada diretamente à falta de verbas, mas sim à complexidade dos processos de contratação. O participante mencionou que:

[...] Às vezes não é por falta de recursos financeiros, é por causa de uma complexidade de

processo de compra pública. [...] Isso muitas vezes é um impeditivo e às vezes as pessoas acabam desistindo das contratações pela burocracia que é seguir a estrita produção dos artefatos, e não é só se a burocracia as vezes a complexidade até do próprio fornecedor em estar apresentando todos os comprovantes, evidências e demais situações documentais necessárias [...] (P03).

Isso demonstra que a garantia de recursos não depende apenas da disponibilidade financeira, como também da capacidade administrativa e burocrática de realizar as compras. Nesse sentido, processos licitatórios morosos e a complexidade de certos contratos, particularmente na área de tecnologia, podem afetar a execução das iniciativas. A literatura sobre gestão pública, como discutido por Souza (2016), aponta que a simplificação desses processos é crucial para melhorar a eficiência na execução orçamentária.

Além disso, o entrevistado P07 destacou a importância de cada área prever, já no planejamento, as necessidades de recursos financeiros para que essas demandas possam ser contempladas no plano de contratações anual. Isso garantiria uma antecipação das necessidades de cada área, permitindo que as ações estratégicas sejam executadas de acordo com os recursos disponíveis:

[...] precisa solicitar que cada área responsável ali, faça essa indicação, não só a meta e o prazo, também a questão da necessidade de recurso financeiro ou não [...] (P07).

Essa previsão financeira é um passo essencial para assegurar que as ações estratégicas não enfrentem interrupções por falta de alocação orçamentária antecipada.

O entrevistado P08 também levantou um ponto importante sobre a desconexão entre o planejamento estratégico e a elaboração do orçamento. De que apesar de existirem subações no orçamento destinadas a algumas atividades, muitas vezes os recursos são alocados de acordo com a decisão do gestor, sem um vínculo claro com o planejamento estratégico. O entrevistado explicou que nem todas as ações que exigem recursos estão explicitamente contempladas no orçamento, o que ainda é uma deficiência no processo de planejamento e execução orçamentária. Isso sugere a necessidade de uma integração mais apropriada entre as fases de planejamento e orçamento.

Além disso, a imprevisibilidade de algumas demandas orçamentárias também foi destacada. O participante P05 relatou que existem despesas imprevistas, como participação em eventos e capacitações, que não conseguem ser totalmente previstas no orçamento. Este tipo de imprevisibilidade é comum em organizações públicas, para isso, o planejamento orçamentário deve

ser revisitado periodicamente para acomodar novas prioridades, algo que pode beneficiar a execução mais ágil das ações (Giacomoni, 2021).

Portanto, a flexibilidade no orçamento é uma característica essencial para lidar com as demandas emergentes e os imprevistos. A capacidade de ajustar o orçamento periodicamente é um fator crítico para manter o alinhamento entre planejamento estratégico e execução orçamentária. Para o TCE/SC, esse ajuste contínuo poderia ajudar a mitigar os desafios apontados pelos entrevistados.

4.3.1.3 Acompanhamento e avaliação

O acompanhamento das ações previstas no planejamento estratégico e sua relação com a execução orçamentária é uma prática vital para garantir que o alinhamento seja mantido ao longo do tempo. As entrevistas indicam que o acompanhamento formal ainda não é plenamente efetivo em todas as áreas do TCE/SC. Como afirmou P01, não há uma ferramenta específica para acompanhar se as contratações previstas estão sendo executadas dentro dos prazos. Esse ponto foi corroborado por P06, que destacou que “existe um acompanhamento informal”, a área demandante fica aguardando o atendimento do pedido e, se demora, entra em contato com a diretoria de administração para verificar o andamento.

Essa falta de uma ferramenta centralizada para acompanhamento é uma limitação, conforme Souza (2016), a importância de sistemas de monitoramento para evitar desvios na execução orçamentária e garantir que os prazos sejam respeitados. Apesar disso, algumas áreas têm sistemas próprios para monitorar suas despesas, como mencionado pelo participante P03, por exemplo, relatou que a sua área mantém uma planilha de controle de despesas que permite visualizar o gasto total do setor ao longo do ano.

Além disso, como complementado por P03, a execução orçamentária é acompanhada por meio de planilhas de Excel, que controlam mensalmente os pagamentos e vinculam essas despesas às ações estratégicas. Esse acompanhamento manual, embora eficaz em alguns aspectos, revela a necessidade de uma ferramenta mais robusta para automatizar e facilitar o processo.

Outro ponto relevante foi levantado por P07, que mencionou que o acompanhamento poderia ser aprimorado com a criação de indicadores claros dentro do planejamento estratégico, “talvez a gente possa definir daí alguns indicadores para fazer esse acompanhamento” (P07). Isso

sugere que há espaço para a implementação de métricas que permitam uma avaliação mais estruturada da execução das ações.

Um dos desafios apontados por P08 é que os gestores das ações de planejamento estratégico nem sempre consultam o orçamento regularmente para garantir que os recursos estejam disponíveis. Essa limitação de comunicação entre as áreas demandantes do planejamento e de orçamento pode carecer de alocação adequada de recursos e o acompanhamento das metas.

[...] eles não têm essa preocupação, os gestores das ações de planejamento estratégico, de consultar o orçamento [...] (P08).

Em áreas específicas, como a Tecnologia da Informação (TI), o acompanhamento é feito de maneira mais formal por meio do Comitê de Gestão de Tecnologia da Informação, que supervisiona os investimentos e ajusta as necessidades orçamentárias durante o ano. O participante P10 destacou que o comitê de TI é importante para garantir que os investimentos sejam planejados e ajustados conforme necessário ao longo do ano. Esse tipo de acompanhamento direcionado pode servir como um exemplo de boas práticas para outras áreas do TCE/SC.

Além do acompanhamento, a avaliação periódica das metas e ações é fundamental para garantir a eficácia do planejamento estratégico. O entrevistado P07 destacou que um comitê fará reuniões periódicas de acompanhamento a cada três ou quatro meses, avaliando a eficácia das ações. Também relatou que a metodologia OKRs (*Objectives and Key Results*) é utilizada para definir e monitorar os resultados-chave, proporcionando um controle mais dinâmico e transparente do progresso das metas estratégicas. A utilização de OKRs veio para substituir a metodologia *Balanced Scorecard* (BSC), que anteriormente não estava atendendo de forma satisfatória as necessidades da organização.

Paludo e Oliveira (2021) apontam que avaliações periódicas são cruciais para assegurar que o planejamento estratégico continue alinhado às realidades orçamentárias e operacionais. Nesse sentido, a flexibilidade permitida pela metodologia OKR, com ajustes trimestrais ou quadrimestrais, reforça a capacidade do TCE/SC de se adaptar às mudanças e manter o foco nas metas prioritárias.

Algumas áreas foram identificadas como críticas para garantir o alinhamento entre o planejamento estratégico e o orçamento. O entrevistado P07 mencionou que as áreas de controle externo e TI precisam ser mais integradas ao processo, pois suas demandas são frequentemente

complexas e difíceis de prever. O que se evidencia um desafio de integração e compatibilização quando há áreas com demandas mais técnicas e outras com foco administrativo.

Os entrevistados também sugeriram que o planejamento estratégico deveria ser mais contínuo e flexível, permitindo ajustes mais frequentes para lidar com mudanças nas prioridades institucionais. O entrevistado P11 sugeriu que o planejamento estratégico deveria ser uma atividade contínua, sendo atualizado anualmente para refletir novas demandas. Giacomoni (2021) argumenta que o planejamento em ciclos curtos pode ser uma alternativa para garantir que as ações estratégicas permaneçam relevantes e viáveis financeiramente.

No processo de alinhamento entre o planejamento estratégico e a execução orçamentária no TCE/SC, algumas áreas desempenham um papel central. Conforme mencionado por P01, a Assessoria de Planejamento e a Diretoria de Administração e Finanças são áreas fundamentais para a criação do plano de contratações anual e para o acompanhamento das disponibilidades de recursos. Além disso, a participação dessas áreas é indispensável para garantir que as metas do planejamento estratégico sejam acompanhadas de maneira eficaz.

De acordo com o entrevistado P07, há uma desconexão entre o planejamento e a execução orçamentária em algumas áreas, o que precisa ser corrigido com o envolvimento direto dessas áreas no planejamento estratégico e também com o alinhamento. Isso destaca a importância de uma maior integração e comunicação entre as áreas que definem as metas estratégicas e aquelas responsáveis pela sua execução.

O entrevistado P09 identificou que as áreas centrais do tribunal, como a Diretoria Geral de Controle Externo (DGCE), a Diretoria Geral de Administração (DGAD), a Assessoria de Gestão Estratégica e Tecnologia (AGET) e a Diretoria de Tecnologia da Informação (DTI), são as principais responsáveis por garantir esse alinhamento na área de tecnologia, pois são elas que debatem e definem as melhores ações estratégicas. A integração dessas áreas é fundamental para assegurar que os recursos financeiros estejam corretamente alocados e as ações planejadas sejam executadas.

Adicionalmente, o participante P10 mencionou que a comunicação entre a Assessoria de Planejamento e a Coordenação de Planejamento Orçamentário e Gestão Administrativa (CPOG) precisa ser mais alinhada para garantir um fluxo eficiente de informações. Isso ressalta a importância da coordenação e colaboração entre as áreas, especialmente aquelas envolvidas diretamente na formulação e execução do planejamento e orçamento.

4.3.1.4 Melhores práticas e desafios de integração

Os participantes das entrevistas sugeriram melhores práticas que podem ajudar a aprimorar a integração entre o planejamento estratégico e a execução orçamentária no TCE/SC. Uma das principais recomendações foi a adoção de um sistema integrado que permita o monitoramento em tempo real das ações estratégicas e dos recursos alocados. De acordo com o participante P01, um sistema poderia permitir que a própria sociedade acompanhasse o progresso das ações estratégicas e cobrasse sua execução.

[...] tendo um sistema também a possibilidade de disponibilizar na internet. Então isso pode fazer com que a própria sociedade cobre que determinadas ações sejam executadas [...] (P01).

A transparência e o envolvimento da sociedade, nesse contexto, são princípios fundamentais da governança pública. Segundo Teixeira e Gomes (2019), é essencialmente sobre transparência e *accountability*, e envolve a responsabilidade dos gestores públicos de prestar contas à sociedade sobre como os recursos estão sendo utilizados para atingir metas e objetivos estratégicos. Com isso, a participação pública pode servir como um fator de pressão positiva para assegurar que os recursos públicos sejam aplicados de maneira eficiente e coerente com os objetivos institucionais.

Nesse sentido, a implementação de sistemas de monitoramento integrados fortalece a capacidade da instituição de promover a transparência e a prestação de contas, conforme Carneiro (2018), o que proporcionará à sociedade o acesso contínuo à informação sobre a execução das políticas públicas.

Também os entrevistados destacaram a necessidade de melhorar a comunicação entre as áreas envolvidas no processo orçamentário. O entrevistado P09, por exemplo, mencionou que a integração entre setores estratégicos, como a área de TI e a diretoria de administração, é fundamental para que as demandas sejam bem geridas e os recursos sejam alocados de forma eficiente. A literatura sobre governança pública, de acordo com Nardes, Altounian e Vieira (2016), entende-se que a comunicação eficaz e a coordenação entre as diferentes unidades organizacionais são cruciais para garantir que as políticas sejam implementadas de maneira coerente e que as decisões orçamentárias estejam alinhadas com as prioridades estratégicas.

O fortalecimento da comunicação interna é particularmente importante para superar os desafios operacionais e burocráticos que foram identificados ao longo das entrevistas. Em conformidade com Kaplan e Norton (2017) o sucesso da execução orçamentária depende da sinergia entre as áreas, o que significa que todas as unidades devem trabalhar de forma coesa para atingir os objetivos organizacionais. O que a falta de integração entre áreas, mencionada por P09, pode prejudicar a eficiência na execução do orçamento, já que diferentes setores podem acabar competindo por recursos ou adotando abordagens desconectadas dos objetivos estratégicos da instituição.

Além disso, os entrevistados indicaram que a flexibilidade no processo de planejamento é um fator chave para responder às mudanças no ambiente organizacional. O participante P11 sugeriu que o planejamento estratégico deveria ser uma atividade contínua, sendo atualizado anualmente para refletir novas demandas. A revisão periódica do planejamento é uma prática recomendada por Matias-Pereira (2010), que defende que o planejamento estratégico no setor público deve ser dinâmico e adaptável, ainda mais em cenários de constante mudança nas prioridades institucionais.

Nessa seara, o alinhamento entre o planejamento estratégico e a execução orçamentária no TCE/SC envolve uma série de processos formais e informais, bem como desafios relacionados à burocracia, à falta de integração entre áreas e à imprevisibilidade de algumas demandas orçamentárias. De outro lado, há oportunidades claras de melhoria, como a implementação de sistemas de monitoramento integrados e o fortalecimento da comunicação entre os setores. A flexibilidade no planejamento e a adaptação contínua às novas demandas são fatores críticos para garantir que os recursos sejam alocados de forma eficiente e estratégica, conforme se verificou durante a presente seção.

Contribuindo com a temática, o Tribunal de Contas da União (Brasil, 2020) defende que uma governança eficaz no setor público visa eliminar controles supérfluos e focar na entrega de resultados. Nesse sentido, as práticas de governança estruturadas, como a simplificação de processos e a capacitação contínua dos agentes públicos, podem ajudar a superar esses obstáculos, melhorando a eficiência e a eficácia na gestão dos recursos públicos.

4.3.2 Variável contingencial ambiente

No âmbito das organizações, a teoria da contingência surge como um modelo que enfatiza

a importância da variável ambiental na estrutura e desempenho das instituições. Consoante Guerra (2007), essa teoria postula que não há uma única melhor maneira de organizar uma entidade, pois a eficácia organizacional depende da adaptação das estruturas e processos às condições internas e externas específicas. Essa abordagem é essencial para entender como o ambiente, como uma variável contingencial, reflete no planejamento estratégico e a execução orçamentária no setor público.

No contexto da administração pública, o ambiente é considerado um conjunto de fatores externos que influenciam diretamente a estrutura e o funcionamento das organizações. Camacho (2010) destaca que, por serem sistemas abertos, as organizações mantêm uma constante interação com o ambiente externo. Isso implica em adaptações frequentes para se ajustar a fatores políticos, econômicos e sociais. Conforme Cavichioli (2017), o ambiente é uma variável caracterizada por incertezas e riscos, o que torna indispensável para as instituições a adoção de práticas gerenciais flexíveis e adaptativas.

Sendo assim, o TCE/SC, em seu processo de alinhamento entre o planejamento estratégico e a execução orçamentária, precisa lidar com um ambiente em constante mudança, caracterizado por novas legislações, mudanças econômicas, influências políticas e questões sociais emergentes. Esses fatores influenciam diretamente as diretrizes da instituição, requerendo ajustes contínuos para garantir a eficácia e a eficiência das suas ações.

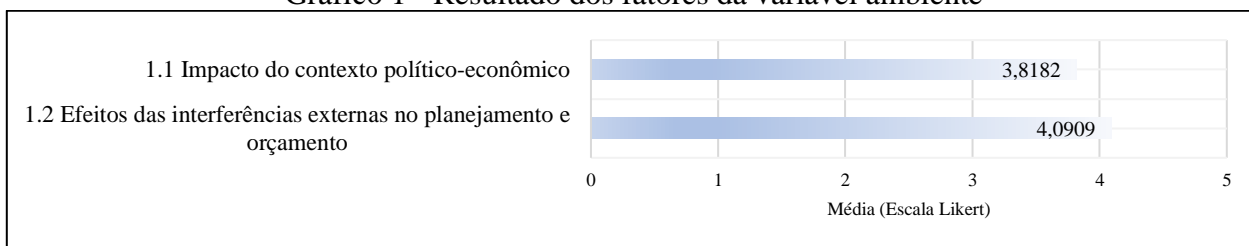
Nesse prisma, a teoria da contingência pode oferecer um referencial valioso para a administração pública, pois permite a compreensão de como as instituições devem moldar suas estratégias e estruturas de acordo com as características ambientais específicas que as cercam (Chenhall, 2003).

A partir dessas premissas, esta seção examinou a variável ambiente da teoria da contingência e sua relação no alinhamento entre o planejamento estratégico e a execução orçamentária no TCE/SC. Além disso, serão abordados aspectos como a influência política, econômica, novas legislações, tendências sociais e desafios externos, com base nas transcrições das entrevistas realizadas e na aplicação de questionários.

No que diz respeito ao impacto do ambiente no alinhamento entre o planejamento estratégico e a execução orçamentária do TCE/SC, o questionário aplicado aos 11 participantes do Tribunal revelou resultados que contribuíram para formulação das diretrizes. A variável ambiente foi analisada a partir de dois fatores: o impacto do contexto político-econômico e os efeitos das

interferências externas no planejamento e orçamento. Em uma escala *Likert* de 5 pontos, a média de pontuação que compõe a variável ambiente ficou em 3,9545, sendo que a média de pontuação das respostas para o fator “impacto do contexto político-econômico” foi de 3,8182, enquanto para os “efeitos das interferências externas no planejamento e orçamento”, a média obtida foi de 4,0909, conforme se observa no Gráfico 1 a seguir.

Gráfico 1 - Resultado dos fatores da variável ambiente



Fonte: Dados da pesquisa (2024).

Os resultados dos questionários indicam que os participantes percebem uma influência considerável das mudanças políticas e econômicas no alinhamento entre o planejamento estratégico e a execução orçamentária. A média de 3,8182 sugere que, apesar das oscilações políticas e econômicas serem vistas como influências importantes, o grau de impacto pode ser avaliado de forma moderada. Já os efeitos das interferências externas no planejamento e orçamento foram percebidos com mais influência, média de 4,0909, no contexto da variável ambiente.

Nas entrevistas, os participantes identificaram fatores que impactam o alinhamento entre o planejamento estratégico e a execução orçamentária do TCE/SC. O participante P01 apontou que "O Tribunal de Contas é um órgão gerenciado por agentes políticos," sugerindo uma influência política nas diretrizes do Tribunal. Em relação ao impacto econômico, P04 destacou que a influência econômica é significativa, pois recebemos uma parcela da arrecadação do Estado, enquanto P10 observou que "à medida que o orçamento fica mais limitado, a preocupação com o planejamento aumenta consideravelmente". E o P03 reforçou que o "contexto político-econômico impacta muito", limitando a execução de alguns planos.

Quanto à influência de novas legislações e políticas governamentais, P01 mencionou que "tudo o que vem novo tem que ser pensado dentro do planejamento estratégico," enquanto P08 indicou que o Tribunal monitora novas legislações para antecipar ajustes. P09 acrescentou que "quando há uma mudança na política ou legislação específica, o Tribunal organiza um projeto

específico para atender a essa nova demanda". No entanto, P05 observou o desafio de "definir entendimentos necessários para orientar os jurisdicionados" conforme surgem novas legislações.

Sobre as tendências de mercado e pressões sociais, P04 mencionou o impacto da "Inteligência Artificial," refletindo a busca do Tribunal por inovação tecnológica, e P03 reforçou que "estar alinhado com as novas tendências é fundamental" para buscar "uma constante modernização de ferramentas e parque tecnológico aderente às tendências". P02 indicou que as tendências de mercado e as pressões sociais influenciam diretamente as ações estratégicas do Tribunal. Enquanto P06 sinalizou que estar alinhado com as novas tendências é fundamental para atender às necessidades da sociedade.

Em relação a crises externas, como a pandemia, P11 afirmou que o Tribunal adaptou suas ações e priorizou emergências, já P05 relatou que a pandemia nos fez reavaliar muitas de nossas atividades. O P10 complementou que eventos externos, como catástrofes naturais, impactou nas ações do Tribunal, e o P08 mencionou que "crise mais severa pode trazer algum tipo de prejuízo, mas a gente procura se moldar essa realidade nova".

Esses fatores revelam a importância de uma estrutura flexível e preparada para responder às influências políticas, econômicas, legislativas e sociais, bem como a eventos externos inesperados.

Com base nos fatores mencionados, é fundamental que o TCE/SC desenvolva diretrizes para fortalecer o alinhamento entre seu planejamento estratégico e a execução orçamentária, em resposta às variáveis ambientais. Para colaborar com diretrizes que possam ser propostas para variável ambiente, com a finalidade de fortalecer o alinhamento, os entrevistados apresentaram sugestões.

Entre as principais propostas dos entrevistados, destaca-se a adoção de uma abordagem robusta de gerenciamento de riscos (P01), visando mensurar e mitigar possíveis impactos que possam comprometer as ações estratégicas.

Outro ponto relevante é a organização por meio de comissões temáticas (P02), que visa assegurar uma análise crítica contínua e um diálogo eficaz entre gestores e servidores, promovendo uma participação mais inclusiva e diversificada no processo decisório (P04). Foi sugerida ainda a flexibilidade na alocação de recursos, com a recomendação de reservar uma parte específica para ações operacionais e outra para projetos estratégicos, garantindo agilidade e adaptação às demandas ambientais (P03).

Além disso, a aproximação com a sociedade e o setor acadêmico foi apontada como fundamental para antecipar desafios e incorporar novas tendências e conhecimentos ao planejamento institucional (P09 e P07). A comunicação interna e externa eficaz também foi enfatizada, com a sugestão de divulgação de ações via intranet e *WhatsApp* para manter todos os *stakeholders* informados e engajados (P11).

A análise da variável ambiente, portanto, revela que fatores como interferências políticas e econômicas, novas legislações e políticas governamentais, tendências de mercados e questões sociais, dependência orçamentária, bem como desafios externos impactam o alinhamento entre o planejamento estratégico e a execução orçamentária do TCE/SC.

Assim, o Tribunal deve adotar práticas de governança pública que fortaleçam sua capacidade de se adaptar a esses contextos e garantir a efetividade de suas ações institucionais. Nesse sentido, propor diretrizes para variável ambiente alicerçadas em uma governança orientada por princípios de transparência, equidade e capacidade de resposta, têm o potencial de aprimorar a resiliência do Tribunal e fortalecer sua capacidade de enfrentar os desafios impostos pelo ambiente externo.

4.3.3 Variável contingencial estrutura

Na teoria da contingência, a variável estrutura é essencial para determinar a eficácia das organizações, pois uma estrutura organizacional eficiente é fundamental para que instituições públicas possam atingir seus objetivos e alinhar suas ações estratégicas às demandas externas. Conforme Frezatti *et al.* (2009), a estrutura organizacional deve ser flexível e adaptável, ajustando-se de acordo com as condições ambientais, as necessidades internas e os objetivos estratégicos. Essa adaptabilidade é central para garantir que o planejamento estratégico e a execução orçamentária caminhem de maneira integrada, maximizando a eficiência dos recursos públicos e a prestação de serviços.

No âmbito do TCE/SC, a análise da variável estrutura é realizada com base em entrevistas conduzidas com 11 participantes da instituição, que forneceram percepções sobre o impacto dessa variável no alinhamento entre o planejamento estratégico e a execução orçamentária. Entre os temas abordados, incluem-se como a estrutura organizacional do TCE/SC influencia o alinhamento entre planejamento estratégico e execução orçamentária; como a comunicação interna entre setores

é gerida para garantir o alinhamento; quais mudanças na estrutura organizacional poderiam melhorar esse alinhamento; o desenvolvimento de políticas internas para suportar a execução do planejamento estratégico; e a importância da definição de responsabilidades e atribuições para contribuir com o alinhamento da execução orçamentária ao planejamento estratégico.

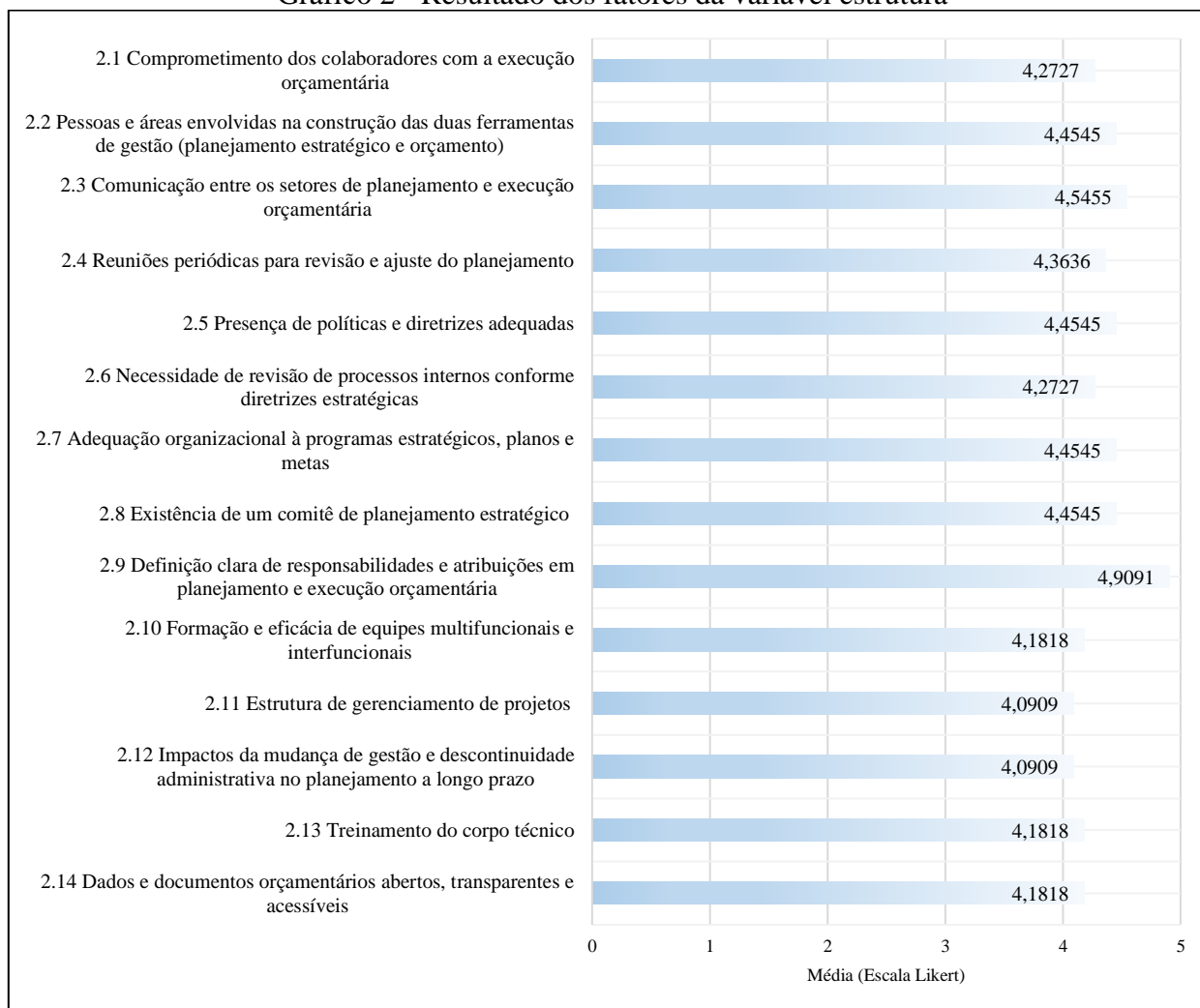
Além das entrevistas, será abordado o resultado da aplicação de questionários aos participantes, bem como relacionar com o arcabouço teórico para compreender como a variável estrutura afeta a integração entre planejamento estratégico e execução orçamentária. Com isso, o objetivo é fornecer uma análise da estrutura no TCE/SC, identificando pontos relevantes e aspectos que podem ser aprimorados para fortalecer o alinhamento institucional.

Inicialmente, cabe mencionar que os questionários aplicados avaliaram o grau de concordância dos participantes em relação aos 14 fatores classificados na variável estrutura e sua capacidade de influenciar o alinhamento entre o planejamento estratégico e a execução orçamentária do TCE/SC.

Os fatores relacionados à estrutura que obtiveram médias elevadas, com destaque para a "definição clara de responsabilidades e atribuições", que apresentou uma média de 4,9091, refletindo uma percepção importante sobre a clareza nos papéis e na divisão de tarefas na instituição. Outro fator significativo foi a "comunicação entre os setores de planejamento e execução orçamentária", que alcançou uma média de 4,5455, o que demonstra a necessidade de uma comunicação interna eficiente para que as ações planejadas sejam adequadamente executadas.

O Gráfico 2 apresenta os resultados do questionário para variável estrutura:

Gráfico 2 - Resultado dos fatores da variável estrutura



Fonte: Dados da pesquisa (2024).

Com base nesses resultados, observa-se que a média geral de pontuação para a variável estrutura foi de 4,3506, indicando uma avaliação significativa por parte dos participantes. Esses resultados demonstram a relevância da estrutura organizacional para garantir a eficácia do alinhamento entre o planejamento estratégico e a execução orçamentária no TCE/SC, principalmente no que se refere à definição clara de papéis e à comunicação interna.

Nas entrevistas, os participantes compartilharam diferentes perspectivas sobre como a estrutura do TCE/SC influencia o alinhamento entre o planejamento estratégico e a execução orçamentária. Alguns participantes, como P01 e P02, indicaram que a comunicação e a coordenação entre áreas ainda enfrentam desafios, o que pode gerar uma execução fragmentada e disputas de recursos. O participante P01 destacou que “as estruturas funcionais [...] não são muito

adequadas à realização de projetos,” devido à falta de diálogo entre unidades e à competição por recursos entre diretorias. Essa visão é corroborada por P02, que mencionou que algumas áreas têm boa comunicação, enquanto outras “funcionam de forma isolada,” resultando em “mundos isolados dentro do tribunal”.

Por outro lado, participantes como P09 e P08 veem a estrutura como um facilitador do alinhamento. P09 afirmou que a governança faz toda convergência entre as áreas administrativa e controle externo, sugerindo que a estrutura promove integração. De maneira semelhante, P08 observou que a mudança do setor de planejamento para uma assessoria da presidência trouxe maior envolvimento e suprimento de informações.

A centralização das decisões foi identificada como um fator que tanto facilita quanto limita o alinhamento. Para P03, a centralização é necessária para o alinhamento com políticas públicas, destacando que “não há 100% democrático [...] tem que ter uma cadeia de alinhamentos.” Em contrapartida, P04 citou que a estrutura seria “de cima para baixo”, o que poderia reduzir a autonomia e participação dos servidores, limitando a agilidade nas tomadas de decisão.

A proximidade física e as reuniões periódicas foram mencionadas como fatores que promovem o alinhamento ao facilitar o diálogo entre unidades. O participante P11 destacou que a localização única do prédio e a frequência de reuniões proporcionam “a possibilidade de conversa com certa frequência”, enquanto P07 afirmou que a comunicação ainda possui limitações e que “a informação demora para chegar,” o que compromete a coordenação das ações.

Em relação às políticas internas, embora sejam vistas como essenciais para o cumprimento das diretrizes institucionais, alguns entrevistados apontaram que não são suficientemente disseminadas entre os servidores. P04 observou que muitas políticas acabam sendo apenas formalidades e que os servidores não estão plenamente cientes delas. P03 mencionou que, em áreas específicas, como segurança da informação, essas políticas são fundamentais para orientar projetos e alinhar com boas práticas do mercado. Já o participante P05 mencionou que políticas de sustentabilidade são levadas em consideração quando da aquisição de materiais.

Por fim, a clareza de papéis e responsabilidades foi amplamente considerada essencial para o alinhamento. O participante P11 enfatizou que cada servidor saiba seu papel dentro da instituição, favorecendo uma estrutura mais organizada. P01 observou que, ao receber atribuições específicas e apoio da alta administração, os responsáveis ganham legitimidade para tomar decisões efetivas, indicando que “se a alta administração desconsidera a decisão dessa pessoa, então essa

responsabilidade, esse poder se perde”.

Esses fatores que promovem como centralização da governança, proximidade física, reuniões periódicas e clareza de papéis e os que dificultam como necessidade de fluidez na comunicação, baixa disseminação das políticas e centralização das decisões, refletem o cenário do TCE/SC quanto ao alinhamento entre o planejamento estratégico e a execução orçamentária.

Dentre as principais diretrizes propostas pelos participantes para o alinhamento, considerado um dos pontos centrais, é a definição clara de atribuições, sugerida por vários participantes, para que cada setor e cargo compreendam suas responsabilidades.

Segundo Santos e Zonatto (2018), a definição precisa de responsabilidades promove a responsabilização e fortalece as hierarquias de forma que cada colaborador compreenda seu papel na estrutura organizacional, o que facilita a *accountability* e evita sobreposições de funções, assegurando que todos os colaboradores estejam comprometidos com o cumprimento das metas.

Além disso, a criação de políticas macro para temas estratégicos, como tecnologia da informação e sustentabilidade, complementa o planejamento geral com ações direcionadas em áreas essenciais, garantindo que as decisões sejam norteadas por uma visão institucional mais abrangente.

Outro aspecto enfatizado foi a importância de uma comunicação e capacitação eficazes. Com isso demonstra-se que uma estrutura organizacional flexível e descentralizada pode facilitar a comunicação entre níveis hierárquicos. Em ambientes como os do setor público, onde a clareza e a comunicação contínua sobre as metas e os papéis contribuem para o engajamento de todos no processo, além de permitir identificar as necessidades para o aprimoramento e a capacitação adequados dos servidores.

Reuniões periódicas entre as áreas de planejamento e orçamento, bem como a proximidade física, foram mencionadas como ações que facilitam a coordenação. Essas iniciativas incentivam uma interação constante, promovendo uma visão integrada e orientada para o princípio de transparência, em que os servidores entendem as metas e responsabilidades de cada setor.

Por fim, alguns participantes apontaram a necessidade de diagnósticos contínuos e formais, avaliando os pontos críticos de cada iniciativa para que melhorias sejam implementadas de forma ágil e eficiente. Lawrence e Lorsch (1967) ressaltam que estruturas organizacionais que em diferentes contextos realizam monitoramento e integração contínuos, conseguem alinhar mais efetivamente as operações com as metas estratégicas.

Dessa forma, o monitoramento dos pontos críticos favorece a integração entre planejamento e execução, promovendo uma governança mais coesa e ágil. O *feedback* regular contribui para uma governança alinhada aos princípios de prestação de contas e integridade, assegurando que o TCE/SC acompanhe o progresso de seus objetivos e ajustando o planejamento conforme necessário.

Portanto, a partir da análise da variável estrutura, evidenciou-se que o alinhamento entre o planejamento estratégico e a execução orçamentária é fortemente influenciado por fatores como a definição clara de papéis e responsabilidades, a comunicação eficaz entre os setores e a adaptação contínua da estrutura organizacional às diretrizes estratégicas.

Na próxima seção, será abordada a variável contingencial porte, apresentando os aspectos relacionados ao impacto do tamanho da organização e sua estrutura de recursos sobre o alinhamento estratégico e orçamentário do TCE/SC.

4.3.4 Variável contingencial porte

A teoria da contingência, ao examinar os fatores que afetam a estrutura e o desempenho das organizações, inclui o porte como uma variável essencial para a adaptação das instituições às demandas internas e externas. Segundo Lawrence e Lorsch (1967), o porte organizacional influencia diretamente a complexidade estrutural e a divisão de tarefas, determinando como os recursos são distribuídos e as responsabilidades são delegadas dentro de uma instituição. Essa perspectiva é fundamental para entender o impacto do porte na administração pública, particularmente em termos de planejamento estratégico e execução orçamentária.

Chenhall (2003) destaca que organizações maiores e mais complexas exigem uma estrutura adaptada, com processos de descentralização e integração que permitam lidar com a diversidade de demandas. Donaldson (2015) acrescenta que organizações de maior porte tendem a implementar decisões administrativas de maneira mais rotineira, o que contribui para a eficiência e eficácia na gestão. Além disso, essa variável se manifesta através de suas limitações físicas e volume de trabalho, assumindo uma posição crítica nas estratégias de gestão (Rovaris, 2018).

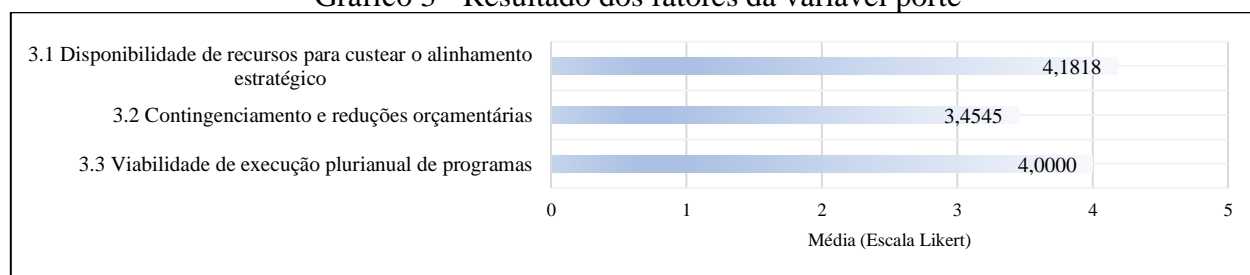
Para o TCE/SC, o porte representa um desafio e uma oportunidade na busca pelo alinhamento entre o planejamento estratégico e a execução orçamentária. Fatores como a disponibilidade de recursos, o contingenciamento e a viabilidade de execução plurianual de

programas são diretamente influenciados pelo porte da instituição, impactando sua capacidade de adaptar-se e responder às necessidades institucionais. Assim, esta seção explorará a influência do porte na estrutura e nos processos do TCE/SC, com base nas percepções dos participantes das entrevistas e nos resultados dos questionários.

A análise da variável porte baseia-se em entrevistas realizadas com 11 participantes do Tribunal, que compartilharam suas percepções sobre o impacto desse fator no alinhamento entre o planejamento estratégico e a execução orçamentária. Entre os temas explorados estão o impacto do porte do TCE/SC na integração entre áreas; a influência da estrutura física e do volume de trabalho sobre o alinhamento; a capacidade de adaptação às mudanças externas; a flexibilidade para ajustes orçamentários; e as diretrizes propostas para fortalecer o alinhamento no âmbito do TCE/SC.

No que diz respeito ao impacto do porte no alinhamento entre o planejamento estratégico e a execução orçamentária do TCE/SC, aplicou-se o questionário com 11 participantes tendo como base três fatores: a disponibilidade de recursos para sustentar o alinhamento estratégico, que obteve uma pontuação média de 4,1818 na escala *Likert*; o contingenciamento e as reduções orçamentárias, com média de 3,4545; e a viabilidade de execução plurianual de programas, que apresentou média de 4,0000. A média geral da variável porte ficou em 3,8788, ressaltando a importância desse fator como uma variável que condiciona a execução e a sustentabilidade das estratégias institucionais. O Gráfico 3 demonstra os resultados para os fatores da variável porte.

Gráfico 3 - Resultado dos fatores da variável porte



Fonte: Dados da pesquisa (2024).

No contexto das entrevistas, a integração entre os setores no TCE/SC é percebida pelos participantes como um fator relevante para o alinhamento entre o planejamento estratégico e a execução orçamentária, principalmente em uma instituição de porte considerável, onde a complexidade das operações e a diversidade de áreas exigem processos de comunicação e coordenação robustos. De acordo com os relatos dos participantes, o porte do Tribunal demanda

esforços contínuos para assegurar que todas as áreas estejam alinhadas às diretrizes estratégicas e compartilhem informações de forma consistente.

Os participantes destacaram que o porte do TCE/SC influencia diretamente o alinhamento entre o planejamento estratégico e a execução orçamentária. O P01 mencionou que "o tamanho realmente gera um efeito maior", exigindo uma organização e integração mais eficazes para evitar retrabalho e otimizar recursos. Já P02 observou que o porte pode prejudicar a comunicação, visto que possui muitos setores o que pode torná-los isolados, enquanto P03 ressaltou o impacto no dimensionamento das contratações o que reflete no planejamento orçamentário. Percebe-se que a integração entre áreas foi vista como essencial para o alinhamento, pois promove a colaboração e aproxima os interesses diversos.

A estrutura física e o volume de trabalho também foram apontados como fatores centrais. P05 indicou a importância de reuniões para manter a coesão orçamentária, e P10 destacou o impacto do crescimento do tribunal, evidenciando que a adaptação ao porte ainda está em progresso. Já P04 enfatizou que o uso de tecnologia aumenta a produtividade, embora traga novas demandas e pressão por resultados. P07 observou que a estrutura e as tecnologias atuais facilitam a comunicação e o controle de atividades, enquanto P02 alertou que o foco excessivo nas atividades finalísticas pode dificultar o alinhamento com o planejamento estratégico.

A adaptação do TCE/SC a mudanças no ambiente externo também foi discutida. O P01 apontou que "como são muitas pessoas diferentes, há uma necessidade de mudança de muita gente" torna o processo adaptativo mais complexo, tendo em vista a diversidade geracional. Já P02 destacou que a estrutura em duas grandes diretorias (administração e controle externo) facilita a adaptação. O P08 mencionou que Tribunal se molda com bastante facilidade, corroborando P07 observou que a qualificação técnica dos servidores garante uma adaptabilidade constante, desde que os profissionais possuam as competências necessárias.

Os participantes também discutiram a flexibilidade proporcionada pelo porte. P11 indicou que o porte menor facilita a comunicação com a administração superior, simplificando os ajustes orçamentários e decisões estratégicas. P03 observou que a centralização do tribunal contribui para a interação entre os servidores, promovendo uma execução orçamentária mais flexível, embora P04 tenha apontado que a centralização de decisões limita essa flexibilidade. Além disso, P07 ressaltou que a flexibilidade depende mais da capacitação e tecnologia disponíveis do que do porte propriamente dito.

Essas percepções sugerem que o alinhamento no TCE/SC é facilitado pela comunicação eficiente e pela integração estrutural, mas que a diversidade de servidores e o tamanho podem trazer desafios quanto à adaptação e autonomia dos setores. Nessa perspectiva, segundo Donaldson (2015), o aumento no número de indivíduos (tamanho) em uma organização demanda uma estrutura de controle e padronização que facilite a tomada de decisões e o alinhamento com os objetivos organizacionais.

Dessa forma, a análise das respostas revela que o porte moderado do TCE/SC geralmente facilita os ajustes orçamentários alinhados ao planejamento estratégico (P03), embora a burocracia e a centralização das decisões em alguns momentos sejam vistas como potenciais limitadores (P02). De outro lado, a estrutura enxuta do tribunal proporciona agilidade na comunicação e proximidade entre os setores e a alta administração, facilitando o processo de adaptação orçamentária (P10). Entretanto, a implementação de sistemas informatizados (P02) e a consideração de maior participação dos servidores nos processos decisórios (P04) são pontos sugeridos para aprimorar ainda mais a flexibilidade nos ajustes do orçamento.

Para a variável porte, os participantes destacaram como sugestões de diretrizes, a importância de uma estrutura organizacional que priorize ações e simplifique os fluxos de trabalho (P02 e P04), enfatizando a necessidade de definir prioridades para uma alocação eficaz dos recursos (P11).

A priorização de ações foi amplamente mencionada como essencial para atender às demandas estratégicas e gerenciais, uma vez que o porte do TCE/SC envolve uma diversidade de setores e atribuições que precisam ser coordenados de forma eficiente (P11). Além disso foi sugerido também o investimento em capacitação dos servidores, especialmente em áreas como inteligência artificial e dados abertos, para aumentar a eficiência operacional (P07), bem como da importância de uma comunicação interna formalizada para garantir que todos os setores estejam cientes das mudanças e impactos no planejamento estratégico (P09).

Em conformidade com Frezatti *et al.* (2009), que destacam a relação entre porte organizacional e abordagem gerencial, as diretrizes dos participantes enfatizam que, para garantir um alinhamento eficaz, é essencial que os colaboradores compreendam suas funções e a relevância de suas contribuições dentro do planejamento estratégico.

Ainda, na perspectiva de Cavichioli (2017), o porte organizacional impacta diretamente as práticas de gestão e requer estratégias tecnológicas para garantir controle e clareza. Assim, ao

alinhar esses fatores percebidos aos princípios de governança pública — como transparência, *accountability* e eficiência —, terão diretrizes que contribuirão para que o Tribunal responda prontamente às mudanças no ambiente, bem como em sua estrutura, para que realize os ajustes orçamentários necessários para manter a conformidade com os objetivos institucionais.

A próxima seção abordará a variável contingencial tecnologia, explorando como as inovações e recursos tecnológicos influenciam o alinhamento entre o planejamento estratégico e a execução orçamentária no TCE/SC.

4.3.5 Variável contingencial tecnologia

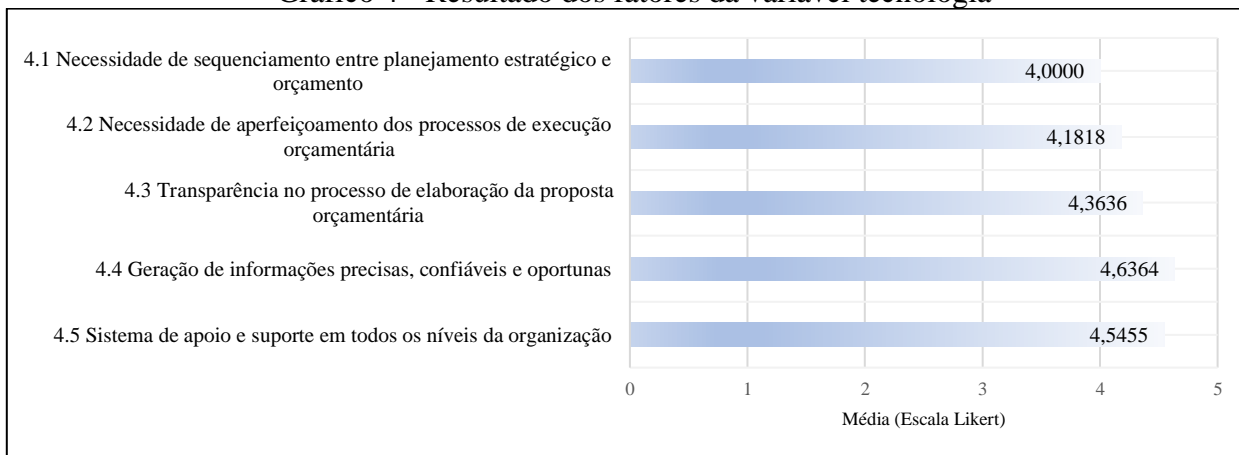
A análise da variável contingencial tecnologia examina como os recursos tecnológicos impactam o alinhamento entre o planejamento estratégico e a execução orçamentária no TCE/SC. Desde os estudos de Woodward (1965), que identificaram a tecnologia como um fator decisivo para o desempenho organizacional, até as abordagens mais contemporâneas, a tecnologia tem sido reconhecida como um componente estrutural fundamental para as instituições.

Chenhall (2003) enfatiza a importância de uma visão abrangente da tecnologia, que inclui hardware, software, conhecimento específico e recursos humanos, sendo elementos essenciais para que uma instituição se mantenha eficaz, adaptável e transparente.

Para aprofundar essa análise, foram realizadas entrevistas com 11 participantes, abordando temas específicos sobre o uso e os desafios tecnológicos no TCE/SC, tais como a percepção sobre o papel da tecnologia na integração entre planejamento e execução orçamentária, a tecnologia para promover a transparência do processo de planejamento e execução, bem como os sistemas que apoiam o planejamento institucional. Esses aspectos demonstram a relevância da tecnologia como um fator contingencial estratégico, promovendo a adaptabilidade e as práticas de governança pública na instituição.

Complementando as entrevistas, foi aplicado questionário para avaliar os 5 fatores classificados como variáveis tecnológicas, conforme a escala *Likert*, para medir o grau de concordância sobre o impacto dessas variáveis no alinhamento institucional, com a apresentação dos resultados no Gráfico 4.

Gráfico 4 - Resultado dos fatores da variável tecnologia



Fonte: Dados da pesquisa (2024).

Os dois fatores com maior pontuação média, "geração de informações precisas, confiáveis e oportunas" (4,6364) e "sistema de apoio e suporte em todos os níveis da organização" (4,5455), indicam que os participantes valorizam significativamente a confiabilidade e abrangência dos sistemas tecnológicos para fortalecer o planejamento estratégico e a execução orçamentária. Esse grau de concordância reforça a percepção de que a tecnologia exerce uma influência substancial para viabilizar e aperfeiçoar o alinhamento estratégico no TCE/SC.

Os participantes das entrevistas destacaram a importância da tecnologia no alinhamento entre o planejamento estratégico e a execução orçamentária no TCE/SC, mas apontaram desafios na implementação. O entrevistado P01 sugeriu um sistema que integre o plano de contratações ao planejamento estratégico e orçamentário para melhor visualizar despesas vinculadas às ações estratégicas. Em contrapartida, P02 afirmou que não conhece algum sistema que facilite essa integração, o que evidencia a falta de ferramentas específicas para setores que não lidam diretamente com o planejamento.

A complexidade de uso e a falta de adesão às ferramentas institucionais também foram mencionadas. P03 destacou que o Tribunal "chegou a ter ferramental para apoiar nesse tipo de integração," mas seu uso contínuo foi dificultado pela falta de familiaridade entre os servidores. P06 acrescentou que o processo ainda é "realizado de maneira artesanal," reforçando a necessidade de maior sistematização para garantir transparência e alinhamento.

Além disso, a falta de um sistema unificado compromete a integração. P07 considerou a tecnologia "o maior pilar que sustenta" a integração, enquanto P08 apontou a ausência de um

sistema integrador como uma “deficiência da instituição”. P09, por sua vez, destacou a criação do PETIC como um avanço no alinhamento entre TI e planejamento estratégico. No entanto, P10 mencionou que “ainda são feitas em planilhas,” o que evidencia a necessidade de evoluir para sistemas que realmente facilitem o alinhamento.

Ainda que a tecnologia seja vista como essencial, a falta de um sistema centralizado e a utilização de processos manuais limitam a eficiência da instituição. P03 e P11 também destacaram a tecnologia como um recurso fundamental para a transparência pública, pois permite que a população acompanhe a execução das demandas. A complexidade das ferramentas, no entanto, ainda é um desafio, P04 sugeriu alternativas práticas como o uso de quadros para facilitar a visualização de tarefas e projetos.

A necessidade de aprimorar a integração entre sistemas internos é outro ponto relevante. P11 afirmou que “um desafio tecnológico que precisamos sim ter é essa integração, com um sistema conversando com o outro,” enquanto P07 observou a existência de “sistemas que ainda não se comunicam”. A implementação de uma plataforma integrada de comunicação e gestão de dados é vista como pilar para melhorar o fluxo de informações entre setores e reduzir redundâncias.

As percepções dos entrevistados convergem quanto à importância das ferramentas tecnológicas para o alinhamento estratégico e a execução orçamentária, mas divergem quanto à efetividade das ferramentas atuais. Os participantes indicaram que tecnologias mais intuitivas e adaptadas ao cotidiano de trabalho poderiam ser decisivas para fortalecer a eficiência orçamentária no TCE/SC.

Com relação às propostas de diretrizes sugeridas pelos participantes destacam-se o alinhamento do planejamento de TI com o planejamento estratégico, integrando ações e contratações anuais (P01). Priorização de demandas tecnológicas para simplificação de processos (P02), além de automatizar o acompanhamento de indicadores e resultados-chave (P03).

Outras propostas como a centralização das comunicações estratégicas numa intranet (P04), realizar eventos para promover inovações e capacitar servidores (P05), e implementar um sistema para mensurar custos e impactos no orçamento (P06).

Por fim, a integração e normatização dos sistemas (P07), o uso de ferramentas que vinculem orçamento ao planejamento (P08), e a melhoria da comunicação entre sistemas para transparência e acompanhamento estratégico (P10 e P11) também foram recomendadas.

Verifica-se que as propostas de diretrizes para a variável tecnologia apresentadas pelos

participantes revelam a importância de sistemas integrados e ferramentas tecnológicas avançadas para apoiar o alinhamento entre o planejamento estratégico e a execução orçamentária no TCE/SC.

O resultado do questionário também reflete essa prioridade: a "Geração de informações precisas, confiáveis e oportunas" e o "Sistema de apoio e suporte em todos os níveis da organização" foram os fatores mais valorizados, com médias de 4,6364 e 4,5455, respectivamente. A concepção de tecnologia como um sistema completo de hardware, software e comunicação, conforme sugerido por Rezende e Abreu (2000), destaca a complexidade e a integralidade de tais sistemas para gerar informações seguras e acessíveis.

Nesse sentido, o aprimoramento de processos e sistemas tecnológicos é visto como fundamental para assegurar uma governança eficaz, conforme os princípios de transparência, confiabilidade e participação. Ao mencionarem a importância de um sistema que possa oferecer informações precisas e confiáveis em todos os níveis da organização, os participantes reforçaram a necessidade de tecnologias que centralizem dados e promovam um acompanhamento ativo das metas.

A partir da análise da variável tecnologia, observa-se que os principais fatores que influenciam o alinhamento entre o planejamento estratégico e a execução orçamentária do TCE/SC incluem a necessidade de sistemas integrados e acessíveis, capazes de centralizar informações e permitir o acompanhamento contínuo das metas e da alocação de recursos. Conforme observado por Woodward (1965), a tecnologia possui um impacto significativo na estrutura e no desempenho organizacional, e a centralização das informações é um fator que pode aumentar a capacidade de adaptação da instituição e a eficiência dos processos.

Ao facilitar o sequenciamento entre o planejamento e o orçamento, com uma média de 4,0000, e melhorar a transparência no processo orçamentário, com média de 4,3636, a adoção de tecnologias permite que o TCE/SC alcance maior coerência e adaptação aos objetivos institucionais, assegurando uma gestão eficiente e responsável.

Portanto, esses fatores reforçam a necessidade de um sistema de suporte eficaz em todos os níveis organizacionais, evidenciando o papel da tecnologia não somente como uma facilitadora, mas como um elemento estratégico no fortalecimento da governança e no alcance dos objetivos institucionais. Assim, a adoção de ferramentas tecnológicas alinhadas aos princípios de governança pública possibilita que o TCE/SC atue de maneira responsiva e integrada, mantendo-se em conformidade com os objetivos institucionais e promovendo uma gestão pública mais acessível e

confiável.

Na seção seguinte será abordada a última variável da teoria contingencial: a estratégia. Essa variável exerce um papel essencial ao definir direções e ações institucionais, orientando a formulação de metas e a alocação de recursos de maneira integrada.

4.3.6 Variável contingencial estratégia

Esta seção examina a última variável da teoria contingencial abordada na pesquisa, a variável estratégia. No contexto organizacional, Mintzberg (2007) define estratégia como um plano coeso que une objetivos, políticas e ações, orientando o direcionamento estratégico da organização. No setor público, Matias-Pereira (2020) observa que a formulação de estratégias eficazes deve refletir as demandas sociais e as expectativas institucionais, promovendo uma gestão pública mais responsiva e alinhada aos objetivos estratégicos. Essa abordagem no TCE/SC visa adaptar as estratégias às necessidades da sociedade e do órgão, assegurando coerência e eficiência na administração dos recursos.

As entrevistas abordaram aspectos-chave das estratégias adotadas pelo TCE/SC e seu impacto no alinhamento entre o planejamento estratégico e a execução orçamentária, explorando as metas estratégicas que orientam a alocação de recursos. Os participantes discutiram a avaliação da eficácia dessas estratégias e a importância de uma coordenação entre diversos atores institucionais para sustentar o alinhamento desejado. Também foram identificadas práticas estratégicas que, ao serem aprimoradas, poderiam fortalecer a integração entre o planejamento estratégico e a execução orçamentária no TCE/SC, promovendo maior coesão e eficiência no uso dos recursos.

A análise da variável estratégia considera, portanto, o referencial teórico e as percepções dos 11 participantes das entrevistas, proporcionando uma visão geral das práticas atuais e das oportunidades para aprimorar o alinhamento e a eficácia dos processos de planejamento e execução orçamentária no TCE/SC.

Além das entrevistas, a análise da variável estratégia também considera os resultados do questionário aplicado aos participantes, que avaliaram o grau de influência de 21 fatores classificados sob essa variável. A média geral das respostas foi de 4,4459, indicando uma percepção significativa sobre o papel da estratégia no alinhamento entre o planejamento estratégico

e a execução orçamentária.

A análise a seguir, ao considerar esses dados, fornecerá um panorama sobre como as estratégias adotadas pelo TCE/SC podem aprimorar o alinhamento entre o planejamento estratégico e a execução orçamentária, apoiando uma gestão mais eficaz e orientada por objetivos institucionais claros.

Gráfico 5 - Resultado dos fatores da variável estratégia



Fonte: Dados da pesquisa (2024).

Conforme Gráfico 5 acima, que apresenta o resultado para os fatores da variável estratégia, destacaram-se, entre os fatores avaliados, com as maiores pontuações: a "Utilização de objetivos, metas, ações e os respectivos custos decorrentes do planejamento institucional para fundamentar a elaboração orçamentária", com uma média de 4,9091; o "Alinhamento das compras à estratégia da organização", com 4,7273; e a "Integração entre planejamento estratégico e orçamento para transformar necessidades em orçamento", que também obteve uma média de 4,7273.

Esses fatores ressaltam a importância atribuída ao uso de metas e objetivos estratégicos como base para o orçamento e à necessidade de uma integração efetiva entre planejamento e execução, a fim de traduzir as demandas institucionais em ações orçamentárias concretas.

Ainda, o questionário também destacou alguns fatores que foram considerados de menor influência no alinhamento entre o planejamento estratégico e a execução orçamentária. Entre eles, estão a "Abordagem incrementalista", que obteve a menor média de 3,8182, e a "Utilização do *Balanced Scorecard* como ferramenta de planejamento estratégico", com uma média de 3,5455. Esses resultados sugerem que, na percepção dos participantes, métodos mais tradicionais, como a abordagem incrementalista, ou o uso específico de ferramentas como o *Balanced Scorecard*, não exercem tanta relevância no contexto atual do TCE/SC para promover o alinhamento desejado.

Esse contraste entre os fatores de alta e baixa influência aponta para uma preferência por estratégias que priorizem a integração direta entre objetivos, ações e recursos orçamentários, enquanto abordagens convencionais e ferramentas específicas, como o *Balanced Scorecard*, parecem menos eficazes para o contexto organizacional específico do TCE/SC. Dessa forma, a análise da variável estratégia buscará aprofundar esses aspectos, considerando as diretrizes mais valorizadas para fortalecer o alinhamento institucional entre planejamento e orçamento.

A análise das entrevistas sobre a influência das estratégias adotadas pelo TCE/SC no alinhamento entre o planejamento estratégico e a execução orçamentária revelou uma série de percepções e contribuições dos participantes. Muitos ressaltaram a importância de que as estratégias sejam cuidadosamente definidas para otimizar o custo-benefício, permitindo que os recursos disponíveis sustentem o máximo de ações dentro do planejamento estratégico, como apontado por P01. Contudo, alguns participantes observaram desafios na execução integrada entre estratégias e orçamento, com menção a uma dissociação ocasional entre o planejamento e as ações efetivamente realizadas (P04).

Outros entrevistados destacaram a centralização de decisões e o protagonismo da alta

administração na definição estratégica, que influencia a adesão das áreas ao planejamento. P04 sugeriu que, apesar da maior participação no último ciclo de planejamento, a centralização ainda prevalece. Por outro lado, a busca pela excelência, mencionada por alguns participantes, é vista como um direcionador estratégico importante que promove a eficácia do TCE/SC nas ações de controle e prestação de contas, tornando-se uma meta orientadora para o planejamento e a execução de suas funções (P05).

Na análise sobre as metas estratégicas e sua influência na alocação orçamentária, observa-se uma diversidade de perspectivas entre os participantes quanto às práticas de priorização e otimização de recursos. P01 relatou o trabalho de priorização de demandas no plano de contratações, indicando que a definição de prioridades auxilia na verificação de quais ações devem ser executadas. P11 mencionou que o Tribunal direciona também ações para trazer qualidade de vida e isso orienta a alocações de recursos, com a finalidade de promover o bem-estar dos servidores, fortalecendo a eficiência institucional. Já P03 destacou as diretrizes tecnológicas como orientada na alocação dos recursos, destacando a utilização de inteligência artificial na atividade de controle externo, pois permite uma atuação mais eficiente e ágil, alinhada às metas estratégicas.

Ainda o P04 trouxe uma observação sobre as despesas já comprometidas, apontando que, grande parte do orçamento já é de certa forma comprometida com pessoal, contratos continuados, apontando limitação orçamentária, o que pode dificultar a alocação de recursos.

Outros participantes mencionaram a dificuldade em trabalhar com indicadores claros para avaliar a eficácia das estratégias. P07 observou dificuldades em definir indicadores, refletindo a carência de dados precisos para medição, enquanto P10 considerou a avaliação das estratégias como um desafio contínuo, enfatizando que gostaria de ter mais subsídios para medir o alinhamento entre planejamento estratégico e orçamentário.

A participação institucional na definição das estratégias foi amplamente reconhecida como essencial. P01 e P11 apontaram a importância da alta administração e da colaboração interdepartamental para um planejamento estratégico bem-sucedido. A autonomia dos gestores também foi enfatizada, com P06 sugerindo maior acesso aos recursos para que possam contribuir com mais qualificação nas decisões, e o P04 sugerindo uma participação ampla e diversa de servidores.

Com relação a práticas estratégicas, como a transparência nas ações, também foram mencionadas. P01 recomendou o uso de sistemas para aprimorar o monitoramento e a avaliação de

custo-benefício das ações, enquanto P11 reforçou a necessidade de ferramentas tecnológicas para acompanhar o progresso das ações.

A comunicação entre as áreas foi apontada como um fator-chave. P04 destacou a importância de abrir o diálogo entre setores para manter todos informados sobre o andamento das ações, e P08 sugeriu a criação de sistemas que incorporem informações orçamentárias no planejamento estratégico.

Essa síntese reflete a importância de práticas que facilitem a comunicação, a transparência e a responsabilidade compartilhada entre as áreas do Tribunal, promovendo um alinhamento estratégico contínuo e aprimorado.

Essas práticas e sugestões dos entrevistados apontam para uma necessidade de melhorias no monitoramento, comunicação e integração de sistemas para que o TCE/SC possa otimizar a relação entre planejamento estratégico e execução orçamentária, promovendo um alinhamento mais claro e eficiente.

As diretrizes propostas pelos participantes durante as entrevistas incluem alinhar ações à gestão de riscos e recursos, com métricas para avaliar impacto (P01), e envolver a alta administração para garantir comunicação e transparência no planejamento estratégico (P02).

Também foi recomendado alinhar todas as despesas ao plano estratégico, destinando recursos para ações cotidianas e estratégicas (P03), e criar um ambiente participativo onde as áreas contribuam efetivamente (P04). Ainda dedicar dias específicos ao planejamento estratégico (P05) e descentralizar o orçamento ou aprimorar a comunicação sobre os recursos disponíveis (P06).

Outros destaques foram a capacitação contínua e a comunicação sobre metas e iniciativas são essenciais para o engajamento (P07). A formalização do planejamento com referencial técnico e poder fortalecer o alinhamento entre áreas (P08). O uso de sistemas para melhorar a comunicação entre áreas (P09) e a adoção de tecnologia para monitorar a execução e adaptar o planejamento conforme resultados (P10), promovendo transparência e pertencimento organizacional (P11).

Essas diretrizes refletem as percepções dos envolvidos sobre práticas e melhorias que podem fortalecer o alinhamento entre o planejamento estratégico e a execução orçamentária no TCE/SC, abordando aspectos como o uso de tecnologia, comunicação interna, envolvimento da alta administração e gestão eficiente dos recursos. Isso demonstra a importância de uma abordagem integrada e colaborativa no desenvolvimento e implementação de estratégias institucionais.

O princípio da prestação de contas (*accountability*) aparece de forma implícita nas

diretrizes, com os entrevistados sugerindo uma maior utilização de indicadores e métricas específicas para o acompanhamento e avaliação das estratégias implementadas, assegurando que o uso de recursos esteja alinhado às metas estabelecidas de forma transparente e responsável.

As sugestões dos participantes destacam também a importância da transparência e da confiabilidade nas práticas de gestão estratégica, apoiando-se em uma abordagem que, conforme Thompson, Strickland e Gamble (2011), envolve o compromisso dos gestores com a execução de ações orientadas ao crescimento e à eficiência organizacional.

Os participantes apontaram a criação de um sistema que permita o acompanhamento contínuo das metas, reforçado pelo envolvimento da alta administração, para assegurar que as estratégias atendam aos objetivos institucionais de longo prazo. Essa prioridade é evidenciada nos resultados do questionário, especialmente no fator "Utilização de objetivos, metas, ações e os respectivos custos decorrentes do planejamento institucional para fundamentar a elaboração orçamentária", que obteve a média mais alta, de 4,9091, indicando consenso quanto à clareza e precisão no direcionamento dos recursos orçamentários.

Também os entrevistados enfatizaram o valor de aproximar os responsáveis pelo planejamento e pela execução, o que é refletido no questionário pelo fator "Aproximação entre etapas e agentes responsáveis pelo planejamento e execução", com média de 4,5455. Essa prática além de favorecer o alinhamento, fortalece a integridade institucional ao envolver todos os agentes na construção dos objetivos. Essa visão é consistente com Chenhall (2003) de que a estratégia influencia diretamente o ambiente interno e se adapta a mudanças, promovendo uma cultura de controle e alinhamento das práticas gerenciais aos objetivos estabelecidos.

Diante disso, com base nos princípios de governança pública, como transparência, *accountability*, participação e equidade, as diretrizes propostas evidenciam a necessidade de uma gestão colaborativa e orientada a resultados, fazendo da estratégia um fundamento essencial para uma governança responsável e adaptada aos objetivos institucionais do TCE/SC.

4.4 DIRETRIZES PARA O ALINHAMENTO E A INTEGRAÇÃO ENTRE O PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO E O ORÇAMENTO DO TCE/SC

Esta seção propõe diretrizes para o alinhamento entre o planejamento estratégico e o orçamento do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina (TCE/SC), com o objetivo de aprimorar essa integração, assegurando que os recursos sejam aplicados de maneira coerente com

as metas institucionais e atendam às expectativas da sociedade.

Considerando ainda as práticas de governança pública na promoção da eficiência, transparência e *accountability* na gestão, para que o orçamento reflita as diretrizes estratégicas e que as áreas envolvidas operem em sinergia para cumprir a missão do TCE/SC.

Para isso, a formulação das diretrizes foi baseada na análise de fatores que influenciam no alinhamento entre o planejamento e o orçamento, classificados segundo as variáveis contingenciais ambiente, estrutura, porte, tecnologia e estratégia. Essas variáveis foram avaliadas tanto por meio dos questionários (escala *Likert*) quanto de entrevistas com os servidores do Tribunal, resultando em um conjunto de diretrizes específicas.

Assim, são discutidas as diretrizes propostas que visam fortalecer o alinhamento entre os dois instrumentos de gestão do TCE/SC, com os princípios de governança pública que são essenciais para consolidar uma gestão pública responsável e eficaz.

4.4.1 Diretrizes para variável ambiente

A variável ambiente é percebida como um fator de influência externa que, embora menos determinante que as outras variáveis, ainda afeta o alinhamento entre o planejamento estratégico e a execução orçamentária do TCE/SC. Nas entrevistas, os participantes enfatizaram como fatores externos, como mudanças políticas e o cenário econômico, necessidade de aproximação com a sociedade e o setor acadêmico, influência de novas legislações, tendências de mercados e questões sociais, os quais representam desafios que o Tribunal de Contas enfrenta para manter a coerência e continuidade em seus processos. Esses fatores podem gerar descontinuidade ou necessidade de adaptação dos planos em função de alterações no contexto externo.

As diretrizes para a variável ambiente foram elaboradas com o objetivo de integrar os princípios de governança pública à prática do TCE/SC, promovendo um alinhamento contínuo entre o planejamento estratégico e a execução orçamentária, sem comprometer a capacidade de resposta e adaptação frente às incertezas externas. A formulação dessas diretrizes considerou os fatores presentes no questionário, além das observações dos participantes quanto à influência do ambiente no alinhamento institucional durante as entrevistas.

As percepções obtidas nas entrevistas reforçaram essas diretrizes, abordando a necessidade de monitoramento contínuo de fatores externos, flexibilidade orçamentária e engajamento com a sociedade e o setor acadêmico para antecipar desafios. Dessa forma, as propostas foram

fundamentadas com dados qualitativos, garantindo que sejam aplicáveis e relevantes ao contexto institucional, apresentados no Quadro 12.

Quadro 12 - Diretrizes para variável ambiente

Diretriz 1 - Monitoramento contínuo do contexto externo	
Objetivo	Implementar um sistema de monitoramento de variáveis políticas e econômicas que possa prever mudanças que impactem o orçamento e a execução estratégica. Esse sistema incluiria análises de cenários e indicadores de risco, favorecendo decisões antecipadas em alinhamento com o planejamento estratégico. Além disso, recomenda-se o acompanhamento das comissões temáticas do TCE/SC para permitir uma análise crítica e um diálogo eficaz entre gestores e servidores envolvidos no monitoramento (P01, P02 e P10).
Princípios	Transparência e prestação de contas (<i>accountability</i>) são fortalecidas por meio da comunicação clara sobre os riscos identificados e da antecipação de respostas para possíveis mudanças. Essa prática permite que todas as partes interessadas acompanhem o impacto de variáveis externas na execução orçamentária, favorecendo uma maior confiança na atuação institucional. A confiabilidade no planejamento é reforçada pelo monitoramento contínuo, o que minimiza incertezas e aumenta a previsibilidade das ações, proporcionando uma gestão mais sólida e adaptada ao contexto (Brasil, 2020; Pisa, 2014; Teixeira; Gomes, 2019).
Diretriz 2 - Revisão flexível do planejamento orçamentário	
Objetivo	Instituir revisões periódicas do orçamento que considerem as influências externas e permitam ajustes dinâmicos nas alocações financeiras, para assegurar que as ações do TCE/SC atendam às demandas emergentes sem comprometer os objetivos de longo prazo. Permitir uma alocação de recursos flexível, com reservas específicas para demandas operacionais e ações estratégicas, promovendo agilidade e resiliência frente a alterações ambientais (P03 e P06).
Princípios	Equidade na alocação de recursos é promovida ao realizar ajustes nas alocações orçamentárias conforme as prioridades institucionais e as demandas emergentes da sociedade. Essa flexibilidade permite que o TCE/SC direcione recursos de forma justa e proporcional, atendendo a necessidades que surgem no decorrer da execução orçamentária. A prestação de contas é assegurada ao adaptar as ações do órgão a circunstâncias imprevistas, garantindo que os responsáveis pelo uso de recursos públicos sejam transparentes e responsivos em relação a ajustes necessários para cumprir os objetivos estratégicos (Brasil, 2020; Pisa, 2014; Teixeira; Gomes, 2019).
Diretriz 3 - Transparência nas adaptações estratégicas	
Objetivo	Comunicar de forma transparente os ajustes ao planejamento e orçamento que resultem de interferências externas. Esse processo deve englobar a divulgação de ações via intranet e comunicação ativa, bem como o uso do portal da instituição, para manter todos os <i>stakeholders</i> informados e engajados. A transparência fortalece a prestação de contas (<i>accountability</i>) e mantém o público atualizado sobre os impactos de variáveis fora do controle do Tribunal (P05 e P11).
Princípios	A prestação de contas e a transparência são promovidas ao comunicar de forma aberta os ajustes no planejamento e orçamento decorrentes de variáveis externas. Por meio de canais como intranet e portal institucional, os <i>stakeholders</i> são mantidos informados e engajados, reforçando a confiança e a supervisão pública sobre o uso dos recursos (Brasil, 2020; Pisa, 2014; Teixeira; Gomes, 2019; Lynn; Malinowska, 2018).
Diretriz 4 - Engajamento com a sociedade e o setor acadêmico	
Objetivo	Fortalecer a aproximação com a sociedade e o setor acadêmico, promovendo a troca de conhecimento e a antecipação de tendências e fatores críticos que possam impactar o planejamento estratégico, além de incorporar novas perspectivas e inovação ao planejamento institucional (P05, P07 e P09).
Princípios	A participação social é fortalecida ao envolver a sociedade e o setor acadêmico no processo de planejamento, promovendo a inclusão de diferentes perspectivas e inovação. Esse engajamento permite que o TCE/SC considere as necessidades e expectativas dos cidadãos, alinhando suas ações ao interesse público e fomentando uma gestão mais inclusiva e responsiva (Pisa, 2014; Brasil, 2020; Nardes; Altounian; Vieira, 2016).
Diretriz 5 - Gerenciamento de riscos para ações estratégicas	

Objetivo	Adotar uma abordagem de gerenciamento de riscos, com processos de mensuração e mitigação contínuos para minimizar impactos adversos e sustentar o alinhamento entre o planejamento e a execução. Essa prática visa garantir que o TCE/SC possa responder proativamente a riscos externos que possam comprometer suas ações estratégicas (P01).
Princípios	Confiabilidade e integridade são asseguradas pela gestão proativa de riscos, permitindo que o TCE/SC mantenha suas ações estratégicas alinhadas e resilientes diante de possíveis adversidades. Com isso, contribuirá para uma administração pública que antecipa desafios e age de forma preventiva, preservando a continuidade das ações institucionais e fortalecendo a confiança pública na capacidade da instituição de atuar de maneira eficaz e ética (Pisa, 2014; Brasil, 2020).

Fonte: Elaborado pelo autor (2024).

Essas diretrizes para o ambiente visam a integração entre o planejamento e a execução, sem que o TCE/SC perca a capacidade de resposta e adaptação frente às incertezas externas. A seguir, serão apresentadas as diretrizes para variável Estrutura.

4.4.2 Diretrizes para variável estrutura

Na análise dos resultados da variável estrutura, os participantes das entrevistas destacaram a importância de uma estrutura organizacional clara e bem definida para apoiar o alinhamento entre o planejamento estratégico e a execução orçamentária do TCE/SC. Aspectos como a comunicação entre setores, a definição de responsabilidades, a presença de comitês de planejamento e a formação de equipes foram mencionados como fundamentais para garantir a eficiência e a coerência no alinhamento. As respostas indicaram uma percepção positiva quanto ao impacto da estrutura, com médias elevadas nos fatores relacionados a políticas internas, reuniões periódicas e comprometimento dos colaboradores.

Os dados do questionário reforçam essa visão, apontando para a estrutura como uma das variáveis mais influentes para o alinhamento. Fatores como “Definição clara de responsabilidades e atribuições” e “Comunicação entre setores de planejamento e execução orçamentária” receberam altas médias, evidenciando a relevância de uma estrutura bem coordenada para o sucesso do alinhamento entre planejamento e orçamento.

As diretrizes propostas a seguir foram formuladas com base nos fatores mais influentes identificados no questionário, que obtiveram as maiores pontuações e refletem um alto grau de concordância quanto ao impacto no alinhamento entre o planejamento estratégico e a execução orçamentária.

Além disso, essas diretrizes incorporam as percepções e sugestões qualitativas dos participantes das entrevistas, assegurando que cada proposta endereça diretamente as necessidades

e desafios práticos destacados. Fatores como a definição clara de responsabilidades, a comunicação entre setores e o apoio da alta administração orientaram a formulação das diretrizes, visando promover um alinhamento mais eficaz e responsivo às demandas institucionais:

Quadro 13 - Diretrizes para variável estrutura

Diretriz 1 - Fortalecimento dos comitês e grupos de trabalho	
Objetivo	Instituir comitês específicos para o planejamento e execução orçamentária, compostos por representantes de diversas unidades e níveis hierárquicos, reunindo-se periodicamente para avaliar o progresso e propor melhorias (P04, P07 e P08).
Princípios	A inclusão de representantes de diversas unidades e níveis hierárquicos em comitês específicos para o planejamento e execução orçamentária fortalece o princípio da participação . A prestação de contas é ampliada pela definição clara das atribuições de cada setor, assegurando supervisão e acompanhamento criteriosos das atividades realizadas (Pisa, 2014; Brasil, 2020).
Diretriz 2 - Capacitação contínua e especializada	
Objetivo	Implementar um programa contínuo de capacitação em gestão estratégica e orçamentária para os colaboradores, aumentando a eficiência dos processos e incentivando o comprometimento com o alinhamento institucional (P02 e P05).
Princípios	A capacitação dos servidores reforça a confiabilidade dos processos e a integridade institucional, ao garantir que os colaboradores possuam as habilidades técnicas necessárias para suas funções (Pisa, 2014; Brasil, 2020).
Diretriz 3 - Comunicação integrada entre setores	
Objetivo	Estabelecer um sistema integrado de comunicação que promova o compartilhamento de informações entre os setores de planejamento e execução orçamentária, com reuniões regulares e relatórios compartilhados (P03, P09 e P10).
Princípios	O estabelecimento de uma comunicação integrada, com acesso frequente a informações e relatórios, garante a transparência , facilitando a troca de dados e fortalecendo o compromisso com a responsabilidade institucional. Esse fluxo contínuo de informações fortalece a confiabilidade ao permitir que todos os setores acompanhem e se ajustem às decisões de forma coordenada (Pisa, 2014; Brasil, 2020; Teixeira; Gomes, 2019).
Diretriz 4 - Descentralização de decisões para flexibilidade operacional	
Objetivo	Permitir maior autonomia para as áreas operacionais em atividades diárias e decisões estratégicas menores, reduzindo a necessidade de aprovações hierárquicas para ações de menor impacto (P04 e P11).
Princípios	Ao ampliar a autonomia para as áreas operacionais em atividades e decisões de menor impacto, o TCE/SC adere ao princípio da equidade , permitindo que cada setor atenda a suas necessidades específicas de maneira justa e adaptável. Além disso, a prestação de contas é aprimorada, pois cada unidade passa a assumir responsabilidade direta por suas decisões, mantendo-se alinhada ao direcionamento estratégico da instituição (Pisa, 2014; Brasil, 2020).
Diretriz 5 - Desenvolvimento de uma estrutura de gerenciamento de projetos	
Objetivo	Instituir uma estrutura formal de gerenciamento de projetos para auxiliar no acompanhamento das ações estratégicas, com planos detalhados e cronogramas para cumprir metas e melhorar a execução orçamentária (P01 e P06).
Princípios	A criação de uma estrutura formal de gerenciamento de projetos no TCE/SC consolida a confiabilidade das operações, ao permitir um monitoramento detalhado e o cumprimento rigoroso das metas institucionais. O princípio da prestação de contas é atendido ao padronizar as práticas, assegurando uma abordagem clara e transparente nas operações orçamentárias e estratégicas, promovendo uma gestão pública mais responsável e eficiente (Pisa, 2014; Brasil, 2020).

Fonte: Elaborado pelo autor (2024).

As diretrizes voltadas para a estrutura organizacional têm como objetivo consolidar uma

governança interna que facilite o alinhamento entre o planejamento estratégico e o orçamento, garantindo que as operações do TCE/SC estejam devidamente integradas e adaptadas às demandas institucionais e externas. A próxima seção abordará a variável porte e as diretrizes específicas para seu aprimoramento.

4.4.3 Diretrizes para variável porte

A variável porte foi identificada com uma média geral de influência moderada sobre o alinhamento entre o planejamento estratégico e a execução orçamentária do TCE/SC. Nas entrevistas, os participantes apontaram que, apesar de o porte da instituição traga vantagens em termos de capacidade técnica e recursos humanos, ele também apresenta desafios para o alinhamento devido à complexidade e amplitude dos processos envolvidos. Um ponto de destaque foi a dependência da instituição em relação à arrecadação estadual e às limitações orçamentárias, que impactam diretamente na execução das ações planejadas, bem como a influência da estrutura física e do volume de trabalho sobre o alinhamento, e a capacidade de adaptação às mudanças externas.

Os resultados do questionário reforçam esses aspectos, com fatores como “Disponibilidade de recursos para custear o alinhamento estratégico” obtendo uma média considerável. Ainda assim, as restrições orçamentárias e os contingenciamentos foram mencionados como entraves significativos, dificultando a execução plena das ações planejadas e exigindo adaptações frequentes no orçamento.

Sendo assim, as diretrizes propostas a seguir foram elaboradas com base nos principais fatores de influência apontados no questionário e nas percepções dos participantes, focando em elementos que fortalecem a adaptabilidade e resiliência do TCE/SC diante das restrições orçamentárias. Essas diretrizes buscam assegurar a continuidade dos objetivos estratégicos e a eficiência operacional, mesmo em períodos de limitações financeiras:

Quadro 14 - Diretrizes para variável porte

Diretriz 1 - Flexibilização e revisão contínua do orçamento para prioridades estratégicas	
Objetivo	Adaptar o orçamento às necessidades estratégicas e à capacidade produtiva da instituição, priorizando ações de alto impacto e aquelas que exigem respostas rápidas. Essa prática inclui uma reserva orçamentária para atender a demandas emergentes e ajustar recursos conforme as mudanças de contexto (P01 e P11).
Princípios	A revisão orçamentária periódica promove equidade , ajustando recursos conforme as prioridades

	institucionais e a prevenção de desperdícios. Confiabilidade e transparência são fortalecidas com ajustes documentados, garantindo clareza no uso dos recursos (Pisa, 2014; Brasil, 2020; Teixeira; Gomes, 2019).
Diretriz 2 - Fortalecimento da autonomia orçamentária nas unidades	
Objetivo	Ampliar a autonomia financeira, promovendo agilidade e permitindo que cada unidade adapte seus recursos de acordo com necessidades específicas e programas, com responsabilidades bem definidas e processos mais ágeis de alocação de recursos (P04).
Princípios	A autonomia financeira favorece participação e melhora a prestação de contas , pois cada unidade gerencia diretamente suas alocações, alinhando-se aos objetivos institucionais (Pisa, 2014; Brasil, 2020; Teixeira; Gomes, 2019).
Diretriz 3 - Capacitação em gestão de recursos e processos orçamentários estratégicos	
Objetivo	Investir continuamente na formação dos servidores, desenvolvendo habilidades em tecnologias, dados abertos e práticas avançadas de gestão de recursos, de modo a aumentar a eficiência e garantir que cada unidade tenha o preparo necessário para otimizar o uso dos recursos e alinhar o orçamento às metas estratégicas de longo prazo (P05 e P07).
Princípios	A capacitação contínua reforça confiabilidade e integridade , assegurando que colaboradores atuem de forma ética e confiável. Transparência é promovida ao utilizar tecnologia para fomentar a divulgação e trabalhar com dados abertos (Pisa, 2014; Brasil, 2020; Teixeira; Gomes, 2019).
Diretriz 4 - Estabelecimento de reservas orçamentárias para demandas emergenciais	
Objetivo	Destinar uma reserva específica para imprevistos, assegurando que o TCE/SC mantenha a continuidade de suas ações estratégicas em situações de contingência, mantendo-se alinhado aos objetivos de longo prazo e possibilitando uma resposta imediata a demandas inesperadas (P11).
Princípios	A reserva para emergências respeita a legalidade e promove confiabilidade ao assegurar recursos para imprevistos. Prestação de contas é garantida pela transparência na alocação desses recursos (Pisa, 2014; Brasil, 2020; Teixeira; Gomes, 2019).
Diretriz 5 - Uso de tecnologias para monitoramento e eficiência orçamentária	
Objetivo	Ampliar o uso de ferramentas tecnológicas para simplificar o monitoramento orçamentário e reduzir atividades repetitivas, promovendo uma gestão mais precisa e transparente dos recursos. Ferramentas como sistemas integrados de dados facilitam o acompanhamento em tempo real e melhoram a comunicação interna, contribuindo para um uso mais estratégico dos recursos disponíveis (P02 e P10).
Princípios	O uso de tecnologias melhora transparência e confiabilidade , com alocações monitoradas em tempo real. Facilita a prestação de contas, promovendo uma gestão precisa e responsável dos recursos públicos (Pisa, 2014; Brasil, 2020; Teixeira; Gomes, 2019).

Fonte: Elaborado pelo autor (2024).

A implementação das diretrizes propostas busca aprimorar a capacidade do TCE/SC de gerenciar o orçamento de forma estratégica, promovendo uma execução financeira alinhada ao planejamento institucional e adaptada às possíveis restrições orçamentárias e às demandas estratégicas. Na próxima seção, será abordada a variável Tecnologia e as diretrizes específicas para fortalecer seu papel no alinhamento entre planejamento estratégico e orçamento.

4.4.4 Diretrizes para variável tecnologia

Na análise dos resultados sobre a variável tecnologia, observou-se que os participantes do TCE/SC percebem o papel da tecnologia como um dos fatores mais significativos no alinhamento

entre o planejamento estratégico e a execução orçamentária. Em geral, a tecnologia foi vista como um facilitador primordial para o monitoramento e acompanhamento das ações estratégicas em tempo real, e a automação de processos foi amplamente mencionada como uma solução para melhorar a eficiência e a precisão na gestão orçamentária.

O uso de ferramentas tecnológicas e sistemas de gestão, principalmente aqueles voltados ao suporte em níveis institucionais diversos, obteve alta pontuação no questionário, reforçando a importância de uma infraestrutura tecnológica bem desenvolvida para fortalecer a integração entre as diretrizes estratégicas e a prática orçamentária.

Os fatores que mais se destacaram no questionário foram a “Geração de informações precisas, confiáveis e oportunas” e o “Sistema de apoio e suporte em todos os níveis da organização”, com médias elevadas, indicando a percepção de que a tecnologia desempenha um papel vital na produção de dados confiáveis e na promoção de um alinhamento coerente entre setores.

Já nas entrevistas, a necessidade de sistemas interconectados e a integração entre ferramentas foram mencionadas como desafios, sugerindo que, embora a tecnologia já contribua consideravelmente, ainda existem barreiras que podem ser superadas com o aprimoramento da infraestrutura tecnológica.

Portanto, as diretrizes a seguir foram elaboradas com base nos principais fatores de influência apontados nos questionários e nas recomendações dos participantes, priorizando elementos que aumentem a capacidade do TCE/SC de utilizar a tecnologia para facilitar o alinhamento entre o planejamento estratégico e a execução orçamentária. As diretrizes visam fortalecer a transparência, a acessibilidade e a precisão dos dados, promovendo um ambiente digital que possibilite uma governança mais integrada e eficiente:

Quadro 15 - Diretrizes para variável tecnologia

Diretriz 1 - Alinhamento entre TI e planejamento estratégico	
Objetivo	Integrar o planejamento de TI com o planejamento estratégico e orçamentário, priorizando demandas tecnológicas e sincronizando aquisições de TI com as necessidades estratégicas (P01 e P02).
Princípios	A integração do planejamento de TI ao planejamento estratégico reforça confiabilidade e capacidade de resposta , garantindo que aquisições tecnológicas cumpram metas institucionais. Promove-se a prestação de contas ao direcionar investimentos de TI para prioridades estratégicas para fortalecer a responsabilidade (Pisa, 2014; Brasil, 2020).
Diretriz 2 - Automatização e acompanhamento de indicadores e dados estratégicos	
Objetivo	Implementar uma plataforma integrada para automatizar o acompanhamento dos indicadores estratégicos e orçamentários, substituindo planilhas por ferramentas modernas para monitoramento

	e decisões baseadas em dados precisos (P03 e P10).
Princípios	A implementação de uma plataforma integrada para monitorar indicadores estratégicos e orçamentários fortalece a transparência , permitindo o acesso a dados precisos em tempo real. Confiabilidade e integridade é promovida ao substituir planilhas manuais por ferramentas automatizadas, minimizando erros e assegurando a precisão das informações. Esse processo também facilita a prestação de contas , pois as decisões são tomadas com base em dados claros e verificáveis, apoiando a eficiência institucional (Pisa, 2014; Brasil, 2020; Teixeira; Gomes, 2019).
Diretriz 3 - Capacitação e inovação em tecnologia	
Objetivo	Realizar eventos e treinamentos contínuos para capacitar servidores no uso de ferramentas tecnológicas, promovendo uma cultura de inovação e explorando tecnologias emergentes (P05 e P07).
Princípios	Investir na capacitação contínua dos servidores no uso de novas tecnologias promove a integridade e a confiabilidade , pois assegura que os colaboradores estejam tecnicamente preparados para utilizar as ferramentas de forma confiável e competente (Pisa, 2014; TCU, 2020).
Diretriz 4 - Ferramentas de mensuração de custos e gestão financeira estratégica	
Objetivo	Adotar ferramentas para monitorar custos por processo, associando-os às ações estratégicas, o que otimiza a alocação de recursos e permite planejamento estratégico e avaliação de impacto eficiente (P03, P06 e P08).
Princípios	A adoção de ferramentas para monitorar custos por processo, alinhando-os às ações estratégicas, promove a transparência e a prestação de contas ao permitir um acompanhamento claro e detalhado do uso dos recursos financeiros. Essa prática também reforça a confiabilidade das operações financeiras, uma vez que os custos são monitorados e vinculados às metas institucionais, permitindo uma avaliação precisa e eficiente dos impactos financeiros (Pisa, 2014; Brasil, 2020; Teixeira; Gomes, 2019).
Diretriz 5 - Comunicação integrada e transparência no planejamento e execução	
Objetivo	Desenvolver um sistema centralizado de comunicação interna, como uma intranet ou plataforma, para garantir alinhamento entre áreas no planejamento estratégico e execução orçamentária, promovendo transparência e engajamento (P04, P09 e P11).
Princípios	O desenvolvimento de uma plataforma centralizada para comunicação interna melhora a transparência , ao assegurar que todas as áreas estejam alinhadas quanto ao planejamento e execução orçamentária. Prestação de contas é promovida, pois essa integração permite que as ações e decisões estejam visíveis para os setores envolvidos, fortalecendo a comunicação e o engajamento institucional (Pisa, 2014; Brasil, 2020; Teixeira; Gomes, 2019).

Fonte: Elaborado pelo autor (2024).

Com isso, as diretrizes propostas para a variável tecnologia propõem promover uma governança mais digital e integrada, garantindo que o TCE/SC esteja equipado para lidar com as demandas e desafios do planejamento e da execução orçamentária em um ambiente tecnológico robusto. A próxima seção abordará a variável estratégia e as diretrizes específicas para otimizar sua influência no alinhamento entre o planejamento estratégico e o orçamento.

4.4.5 Diretrizes para variável estratégia

A variável Estratégia foi percebida pelos participantes como um dos fatores mais influentes no alinhamento entre o planejamento estratégico e a execução orçamentária do TCE/SC. Durante as entrevistas, houve um consenso quanto à necessidade de uma estratégia clara e bem definida que

sirva como referência para as ações de todos os setores. Aspectos como o uso de objetivos e metas específicas, a integração entre planejamento estratégico e orçamento, e a liderança ativa da alta administração foram mencionados como elementos cruciais para fortalecer esse alinhamento.

Então, as diretrizes propostas foram elaboradas considerando os fatores mais influentes identificados no questionário e nas percepções qualitativas dos participantes durante as entrevistas, com o objetivo de fortalecer o alinhamento entre a estratégia e a execução orçamentária no TCE/SC. Essas diretrizes buscam incentivar uma governança estratégica focada em resultados e adaptabilidade, possibilitando que o processo orçamentário e estratégico trabalhem de forma integrada para alcançar as metas institucionais:

Quadro 16 - Diretrizes para variável estratégia

Diretriz 1 - Estabelecimento de metas e objetivos vinculados ao orçamento e gestão de riscos	
Objetivo	Alinhar ações estratégicas com a gestão de riscos e a disponibilidade de recursos, definindo metas e objetivos claros com base orçamentária consistente. Para garantir o impacto dessas ações, utilizar métricas de monitoramento e indicadores de desempenho. Além disso, deve-se considerar um percentual de recursos para ações estratégicas e cotidianas, permitindo que as despesas do TCE/SC estejam integradas ao plano estratégico (P01 e P03).
Princípios	A definição de metas orçamentárias alinhadas ao planejamento estratégico reforça confiabilidade ao estabelecer critérios claros para gestão de riscos e alocação de recursos. Prestação de contas é promovida por indicadores que monitoram o impacto das ações, enquanto legalidade é garantida pelo cumprimento das regulamentações (Pisa, 2014; Brasil, 2020; Teixeira; Gomes, 2019).
Diretriz 2 - Padronização e priorização de ações estratégicas e sustentáveis	
Objetivo	Desenvolver critérios padronizados para priorizar as ações de maior impacto, com requisitos de sustentabilidade, promovendo transparência na alocação de recursos e decisões informadas. Dedicar dias específicos para atividades de planejamento estratégico permite que cada unidade foque exclusivamente nas ações planejadas, garantindo um alinhamento mais sólido entre objetivos e execução orçamentária (P03 e P05).
Princípios	Desenvolver critérios padronizados para priorizar ações promove a transparência , pois oferece uma base clara para a alocação de recursos com base em impacto e necessidade. Equidade é fortalecida, ao assegurar que as unidades sigam critérios consistentes, resultando em um uso justo e alinhado dos recursos. O princípio da confiabilidade também é assegurado ao padronizar as decisões estratégicas, evitando favorecimentos e mantendo a estabilidade do planejamento (Pisa, 2014; Brasil, 2020; Teixeira; Gomes, 2019).
Diretriz 3 - Envolvimento da alta administração e comunicação institucional	
Objetivo	Fortalecer o papel da alta administração, incentivando uma comunicação contínua e transparente sobre metas, iniciativas e ajustes estratégicos. Essa abordagem facilita a validação das ações e cria um ambiente de escuta ativa, promovendo contribuições efetivas de todas as áreas e um sentimento de pertencimento na equipe (P02, P04 e P07).
Princípios	O envolvimento da alta administração e a comunicação institucional contínua fortalecem a participação ao incentivar o engajamento de todas as áreas nas metas e iniciativas estratégicas, promovendo um ambiente de escuta ativa. Transparência é garantida ao compartilhar informações sobre metas e ajustes, permitindo que todos os colaboradores tenham uma visão clara das decisões e de sua justificativa. A integridade é promovida, pois o envolvimento direto da alta administração assegura uma liderança ética e comprometida com os objetivos institucionais (Pisa, 2014; Brasil, 2020; Teixeira; Gomes, 2019).
Diretriz 4 - Flexibilização orçamentária e descentralização para respostas estratégicas	
Objetivo	Permitir uma flexibilidade orçamentária com reserva para ajustes ao longo do exercício fiscal e

	maior autonomia para as áreas, possibilitando respostas ágeis a novas demandas. Caso o orçamento permaneça centralizado, recomenda-se melhorar a comunicação sobre a disponibilidade de recursos para cada ação, fortalecendo a clareza e a cooperação entre unidades (P03 e P06).
Princípios	A flexibilidade orçamentária com autonomia para as áreas promove a eficiência e o accountability , ao permitir que cada unidade ajuste seus recursos de acordo com novas demandas, prestando contas sobre o uso desses recursos. Equidade também é fortalecida, ao assegurar que as áreas possam adaptar suas ações às necessidades específicas, mantendo o alinhamento justo com o planejamento estratégico (Pisa, 2014; Brasil, 2020).
Diretriz 5 - Aprimoramento do monitoramento e acompanhamento com tecnologia	
Objetivo	Implementar ferramentas tecnológicas e processos de monitoramento contínuo para acompanhar os indicadores estratégicos em tempo real, possibilitando ajustes rápidos e correções quando necessário. O uso de sistemas integrados facilita a comunicação entre áreas, promove transparência e ajuda na disseminação da cultura organizacional, alinhando as iniciativas com os objetivos institucionais e reforçando o sentimento de pertencimento entre os servidores (P09, P10 e P11).
Princípios	A implementação de ferramentas de monitoramento contínuo fortalece a confiabilidade ao proporcionar um acompanhamento em tempo real dos indicadores estratégicos, permitindo ajustes rápidos e precisos. Transparência é promovida por meio da visibilidade dos dados, que facilita a supervisão e garante acesso à informação de maneira acessível. O uso de sistemas integrados também favorece a prestação de contas , assegurando que todas as áreas estejam alinhadas e possam acompanhar o desempenho institucional (Pisa, 2014; Brasil, 2020; Teixeira; Gomes, 2019).
Diretriz 6 - Alinhamento e vinculação do planejamento estratégico ao orçamento e compras	
Objetivo	Garantir que o planejamento estratégico, orçamento e as compras estejam integrados, com foco na utilização de objetivos claros e orçamentos de longo prazo que suportem as metas institucionais. Esse alinhamento também permite priorizar as compras e contratações, aperfeiçoando-se o plano de contratações anual, para melhor atender às necessidades estratégicas (P03 e P08).
Princípios	A integração do planejamento estratégico com o orçamento e as aquisições promove a confiabilidade , ao assegurar que as contratações estejam alinhadas diretamente às metas institucionais, maximizando a eficiência dos recursos. A prestação de contas é reforçada ao priorizar aquisições que atendam às necessidades estratégicas, garantindo que todas as despesas sejam justificadas e orientadas por objetivos claros. O princípio da legalidade é atendido ao assegurar que as aquisições e alocações sigam as normas e regulamentações aplicáveis, evitando irregularidades e assegurando que o processo orçamentário e de compras respeite todas as diretrizes legais e institucionais (Pisa, 2014; Brasil, 2020; Teixeira; Gomes, 2019).
Diretriz 7 - Priorização, revisão e aperfeiçoamento do planejamento estratégico	
Objetivo	Estabelecer critérios claros para priorizar ações estratégicas, promover revisões contínuas para adaptar o planejamento às mudanças e melhorar os processos. Esse enfoque inclui avaliações periódicas da eficácia da gestão orçamentária e das ações estratégicas, permitindo ajustes ágeis e necessários aos interesses institucional (P01, P05, P10 e P11).
Princípios	A priorização e revisão contínua do planejamento estratégico garante a confiabilidade e a equidade das ações institucionais, permitindo adaptações justas e necessárias. Transparência é promovida por meio de avaliações periódicas e abertas da eficácia das metas e processos, proporcionando uma visão clara do desempenho e promovendo uma gestão alinhada com os interesses institucionais (Pisa, 2014; Brasil, 2020; Teixeira; Gomes, 2019).

Fonte: Elaborado pelo autor (2024).

Por fim, as diretrizes propostas para a variável estratégia reforçam o papel fundamental da gestão estratégica no alinhamento institucional, promovendo uma governança pública orientada por resultados e adaptável às demandas da sociedade. A implementação dessas ações contribuirá para consolidar o TCE/SC como uma instituição estratégica, eficiente e comprometida com a excelência na gestão de recursos públicos.

Assim, para os próximos passos deste estudo consistem na apresentação das diretrizes ao

TCE/SC. Inicialmente, serão realizadas reuniões com os gestores e servidores envolvidos nos processos de planejamento estratégico e execução orçamentária. Esses encontros terão como objetivo discutir os achados da pesquisa e as diretrizes propostas, estabelecendo um ambiente de troca e validação das sugestões apresentadas. Para isso, a participação ativa de todos os envolvidos será essencial para garantir que as diretrizes reflitam as necessidades institucionais e estejam alinhadas às especificidades da estrutura organizacional do Tribunal.

Então, após as discussões e validações, as diretrizes serão ajustadas com base nas contribuições recebidas e organizadas em formato de Cartilha com a utilização de uma linguagem acessível, a fim de facilitar sua disseminação e compreensão por toda a instituição. Em seguida, será promovido um diálogo com a alta administração, buscando a aprovação e o suporte necessário para integrar as diretrizes à estrutura de governança. Com isso, a integração poderá ser realizada por meio da elaboração de uma política institucional, que formalizará as diretrizes para garantir sua implementação como um marco de fortalecimento da governança pública no TCE/SC.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo abordou o alinhamento entre o planejamento estratégico e a execução orçamentária no Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina (TCE/SC), com ênfase na análise dos fatores críticos que influenciam esse alinhamento e na proposição de diretrizes para seu aprimoramento. Com base nas variáveis da teoria de contingência – ambiente, estrutura, porte, tecnologia e estratégia – e nos princípios de governança pública, as diretrizes propostas visam fortalecer a integração entre planejamento e orçamento, buscando uma gestão mais eficaz e transparente dos recursos públicos.

A análise documental, as entrevistas e os questionários apresentaram aspectos importantes sobre como o TCE/SC pode aperfeiçoar seus processos de trabalho para responder às demandas contingenciais e contextos ambientais, promovendo a eficiência na alocação e uso estratégico dos recursos. Os resultados mostraram que fatores como a comunicação organizacional, a estrutura de governança e as condições tecnológicas desempenham um papel central no alinhamento entre planejamento estratégico e execução orçamentária.

A partir dos achados da pesquisa, as diretrizes foram elaboradas para proporcionar um alinhamento contínuo e aprimorado, incentivando práticas como a flexibilização orçamentária para priorizar demandas estratégicas, a capacitação em gestão de recursos, o uso de ferramentas de monitoramento de indicadores e a integração entre setores.

Destacam-se ainda a criação de sistemas de monitoramento para fatores externos, o fortalecimento de comitês e grupos de trabalho para planejamento e orçamento, o engajamento com a sociedade e o setor acadêmico, a adoção de gerenciamento de riscos para ações estratégicas, bem como a descentralização de decisões para aumentar a autonomia e eficiência administrativa.

Na observação do mestrando, percebe-se que as diretrizes mais relacionadas à integração entre as áreas de planejamento estratégico e orçamentário, bem como aquelas voltadas para atender às demandas da sociedade – com foco no aprimoramento da comunicação, na construção de uma relação mais dialógica e na transparência das ações – são as que mais se conectam aos diagnósticos obtidos na pesquisa. Ademais, diretrizes atinentes à capacitação continuada e ao desenvolvimento profissional, além da utilização de ferramentas tecnológicas e inovadoras, também se destacam como elementos-chave para alinhar as práticas do Tribunal com os seus objetivos estratégicos e com as demandas do contexto atual.

Entende-se que essas diretrizes visam apoiar o TCE/SC na realização de seus objetivos estratégicos, incluindo a confiabilidade das contas públicas, a promoção da governança e sustentabilidade dos negócios governamentais, bem como o incentivo ao controle social e à participação cidadã. Cada recomendação pretende implementar um modelo de controle coerente com os valores e propósitos do Tribunal, promovendo uma administração pública mais transparente, inovadora e orientada para resultados.

Além disso, observa-se que, para alcançar o reconhecimento como o “Tribunal da Governança Pública catarinense” até 2030, o TCE/SC precisa adotar uma estrutura que assegure o controle e a confiabilidade das contas públicas, bem como promova políticas públicas efetivas e sustentáveis. Então o alinhamento estratégico será essencial para que o Tribunal realize suas funções de maneira proativa e eficaz, contribuindo para a melhoria da gestão pública e para o atingimento da sua missão institucional.

Ressalta-se que a pesquisa teve limitações, como a amostra de entrevistados composta apenas por gestores e técnicos do TCE/SC, o que pode refletir uma visão institucional restrita e não abranger as percepções de outros agentes ou níveis hierárquicos. Ademais, a utilização de um método qualitativo e exploratório trouxe uma visão aprofundada e contextualizada da instituição objeto de estudo, o que não permite generalizações para outras instituições.

Como a análise se concentrou em dados e processos do TCE/SC, isso limita a aplicabilidade das diretrizes para outros contextos institucionais. Ainda, as percepções obtidas das entrevistas e questionários podem guardar viés da cultura organizacional do Tribunal e dos sujeitos participantes da pesquisa.

Considerando as limitações do estudo, futuras pesquisas podem explorar o alinhamento entre planejamento estratégico e execução orçamentária em outros órgãos públicos, possibilitando uma comparação interinstitucional e o desenvolvimento de práticas aplicáveis a diferentes realidades. Também seria possível investigar o impacto a longo prazo da implementação de sistemas tecnológicos integrados, avaliando seu papel na eficiência e na transparência das ações. Outras abordagens quantitativas, como estudos estatísticos, poderiam enriquecer a análise, quantificando o impacto de variáveis específicas sobre o alinhamento entre planejamento e orçamento.

Como próximos passos para implementação das diretrizes propostas neste estudo, as etapas ocorrerão da seguinte forma: 1) Apresentação dos resultados da pesquisa aos gestores e servidores envolvidos nas áreas de planejamento estratégico e orçamentário, com destaque para as diretrizes mais relevantes e alinhadas aos objetivos estratégicos do TCE/SC; 2) Discussão e validação das diretrizes, assegurando que reflitam as necessidades atuais da instituição; 3) Ajuste das diretrizes com base nas contribuições recebidas e organizadas em forma de Cartilha acessível para ampla divulgação e disseminação; e 4) Propositura para que as diretrizes sejam instituídas como política institucional, para garantir sua implementação e integração à estrutura de governança do Tribunal.

Reforça-se que as diretrizes tiveram como objetivo o fortalecimento interno do TCE/SC, a promoção de uma cultura de governança pública pautada pela transparência, responsabilidade e eficiência. Em vista disso, ao garantir que os recursos públicos sejam alocados de maneira estratégica e adaptados às variáveis contingências, o Tribunal de Contas se posiciona como uma instituição comprometida com a melhoria contínua e a prestação de contas à sociedade catarinense.

Por conseguinte, a aplicação dessas diretrizes, aliada ao compromisso com a capacitação e inovação tecnológica, apoia na consolidação do papel da Corte de Contas Catarinense como uma referência em governança pública e gestão responsável, incentivando outras instituições a adotarem ações semelhantes. Assim, as práticas de alinhamento entre o planejamento estratégico e a execução orçamentária devem ser continuamente aprimorados, assegurando que o TCE/SC, por meio de métodos orientados por dados e tecnologias, se torne cada vez mais um agente de transformação e um modelo de governança pública.

REFERÊNCIAS

- ABRAHAM, Marcus. **Curso de direito financeiro brasileiro**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2021a.
- ABRAHAM, Marcus. **Lei de responsabilidade fiscal comentada**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2021b.
- ANDRADE, Sérgio José de. **Práticas de contabilidade gerencial e fatores contingenciais no setor industrial de Pernambuco**. 2023. 181 fls. Dissertação (Mestrado em Controladoria) – Universidade Federal Rural de Pernambuco, Recife, 2023.
- ALMEIDA, L.B.; MACHADO, E.A.; RAIFUR, L.; NOGUEIRA, D.R. **A utilização do orçamento como ferramenta de apoio à formulação de estratégia, de controle e de interatividade**: um estudo exploratório nas cooperativas agropecuárias da Região Sul do Brasil. *Revista Contabilidade Vista & Revista*, v. 20, n. 3, p.65-99, jul./set., 2009.
- ALMEIDA, Martin Francisco de; GASPARINI, Carlos Eduardo. **Plurianualidade Orçamentária no Brasil**: Diagnóstico, Rumos e Desafios. 2017. Disponível em <https://repositorio.enap.gov.br/bitstream/1/2913/1/Livro_Plurianulidade_APO1.pdf>, Acesso em: 18 jun. 2023.
- BARDIN, Laurence. **Análise de conteúdo**. São Paulo: Edições 70, 2016.
- BEZERRA FILHO, João E. **Orçamento aplicado ao setor público**: abordagem simples e objetiva. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2013.
- BIDERMAN, Ciro.; ARVATE, Paulo. **Economia do setor público no Brasil**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.
- BIJOS, Paulo Roberto Simão. **Governança orçamentária**: uma relevante agenda em ascensão. Brasília: Consultoria de Orçamentos, Fiscalização e Controle/Senado Federal, 2014. Disponível em: <<http://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/503101>>, Acesso em: 24 jun. 2023.
- BIZERRA, André Luiz Villagelim. **Governança no setor público**: a aderência dos relatórios de gestão do Poder Executivo municipal aos princípios e padrões de boas práticas de governança. 2011. 126 fls. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Universidade do Estado do Rio de Janeiro, 2011.
- BOGDAN, R.; BIKLEN, S. **Características da investigação qualitativa**. In: *Investigação qualitativa em educação: uma introdução à teoria e aos métodos*. Porto, Porto Editora, 1994.
- BORGES, A. C. C. S. **Governança orçamentária e gasto público no Brasil**: uma abordagem institucional do processo de definição da despesa em âmbito federal. 2015. 167 fls. Dissertação (Mestrado em Administração) – Universidade de Brasília, 2015.

BORNIA, A. C.; LUNKES, R. J. **Uma contribuição à melhoria do processo orçamentário.** Contabilidade Vista & Revista, v.18 n. 4, p.37 – 59, out./dez. 2007.

BLUMENTRITT, Tim. **Integrating strategic management and budgeting.** Journal of Business Strategy, London, v. 27, n. 6, p.73-79, 2006.

BRASIL. Lei Federal nº 4.320, de 17 de março de 1964. **Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.** 1964. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/14320.htm>, Acesso em: 20 jun. 2023.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.** Brasília, DF. 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>, Acesso em: 30 mar. 2024.

BRASIL. Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. **Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências.** 2000. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm>, Acesso em: 21 jun. 2023.

BRASIL, Tribunal de Contas da União. Secretaria de Planejamento, Governança e Gestão. **Governança pública:** referencial básico de governança aplicável a órgãos e entidades da administração pública e ações indutoras de melhoria. 2. ed. Brasília, 2014. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/data/files/FA/B6/EA/85/1CD4671023455957E18818A8/Referencial_basico_governanca_2_edicao.PDF> Acesso em: 6 abr. 2024.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Secretaria de Controle Externo da Administração do Estado. **Referencial básico de governança aplicável a organizações públicas e outros entes jurisdicionados ao TCU.** 3. ed. Brasília, 2020. Disponível em: <<https://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=8A81881F7595543501762EB92E957799>>, Acesso em: 6 abr. 2024.

BRASIL. Lei Federal nº 14.133, de 1º de abril de 2021. **Lei de Licitações e Contratos Administrativos.** 2021a. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2021/lei/14133.htm>, Acesso em: 2 jul. 2023.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Secretaria de Controle Externo da Administração do Estado. **Dez passos para a boa governança.** 2. ed. Brasília, 2021b. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/data/files/D5/F2/B0/6B/478F771072725D77E18818A8/10_passos_para_boa_governanca_v4.pdf>, Acesso em: 6 abr. 2024.

BRASIL. Ministério da Economia, Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP).** 9. ed. Brasília, 2022. Disponível em: <https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::9:P9_ID_PUBLICACAO:41943> Acesso em: 28 jun. 2023.

BRASIL. Ministério da Economia. Secretaria de Orçamento Federal. **Manual Técnico de**

Orçamento (MTO). 8. ed. Brasília, 2023. Disponível em: <<https://www1.siof.planejamento.gov.br/mto/lib/exe/fetch.php/mto2023:mto2023-atual.pdf>>, Acesso em: 24 jun. 2023.

BURNS, T. E.; STALKER, G. M. **The management of innovation.** University of Illinois at Urbana-Champaign's Academy for Entrepreneurial Leadership Historical Research Reference in Entrepreneurship, 1961.

CAMACHO, Reinaldo Rodrigues. **Fatores condicionantes da gestão de custos interorganizacionais na cadeia de valor de hospitais privados do Brasil: uma abordagem à luz da Teoria da Contingência.** 2010. 216 fls. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010.

CAMPOS, Ana Elisa Lobato. **Os fatores que resultam na formação de restos a pagar em uma unidade de pesquisa da Fiocruz e seus efeitos no planejamento e execução orçamentária.** 2021. 96 f. Dissertação (mestrado) – Fundação Oswaldo Cruz, Escola Nacional de Saúde Pública Sergio Arouca, Rio de Janeiro, 2021.

CANCELIER, Andriete; SALOMÃO, Eduardo Rizzatti; ERTHAL, Thiago Serpa. **Do planejamento à execução orçamentária: implicações dos contingenciamentos e decisões judiciais para o orçamento do IPHAN.** Desenvolvimento em Questão, v. 20 n. 58, 2022.

CARNEIRO, Bruno de Oliveira. **Uma proposta de avaliação da governança na gestão orçamentária dos estados brasileiros.** 2018. 47 fls. Dissertação (Mestrado em Economia) – Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2018.

CAVICHIOLO, Denize. **Fatores contingenciais que afetam a implementação do Subsistema de Informação de Custos do Setor Público (SICSP) na percepção dos controllers e contadores municipais.** 125 fls. Dissertação (Mestrado em Contabilidade). Universidade Estadual do Oeste do Paraná – Unioeste, Cascavel/PR, 2017.

CHENHALL, R. H. **Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future.** Accounting, organizations and society, v.28, n.2, p. 127-168, 2003.

CHENHALL, R. H. **Theorizing contingencies in management control systems research.** Handbooks of management accounting research, 1, p. 163-205, 2007.

COLLINS, Jill; HUSSEY, Roger. **Pesquisa em administração: um guia prático para alunos de graduação e pós-graduação.** 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.

CORRÊA, I. M. **Planejamento estratégico e gestão pública por resultados no processo de reforma administrativa do estado de Minas Gerais.** Revista de Administração Pública, v. 41, n. 3, p. 487–504, jun. 2007.

COUTO, Leandro Freitas. **A Institucionalidade de Planejamento e Orçamento e o Papel do PPA na Governança Orçamentária.** In Luís Carlos Garcia Magalhães e Maurício Mota Saboya

Pinheiro (Org). Instituições e desenvolvimento no Brasil: diagnósticos e uma agenda de pesquisas para as políticas públicas – Rio de Janeiro: Ipea, 2020. 358 p. Disponível em: <https://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=35653> Acesso em 24 jun. 2023.

COUTO, Leandro Freitas; CARDOSO JR., José Celso Pereira. **A função dos planos plurianuais no direcionamento dos orçamentos anuais**: avaliação da trajetória dos PPAS no cumprimento da sua missão constitucional e o lugar do PPA 2020-2023. Texto para discussão / Instituto de Pesquisa Econômica. Aplicada. - Brasília: Rio de Janeiro: Ipea, 2020. Disponível em: <http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/9801/1/td_2549.pdf> Acesso em 26 jun. 2023.

COUTO, Lucas Carrilho do; NETO. João Estevão Barbosa; RESENDE, Leandro Lima. **Flexibilidade do orçamento público perante a execução orçamentária**. RMC, Revista Mineira de Contabilidade, v. 19, n. 1, art. 4, p. 42-54, jan./fev./mar./abr. 2018. Disponível em: <<http://revista.crcmg.org.br/index.php?journal=rmc>>. Acesso em 14 jun. 2023.

CREPALDI, Silvio Aparecido; CREPALDI, Guilherme Simões. **Orçamento público**: planejamento, elaboração e controle. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

CUNHA, Hernany Carneiro. **Orçamento Público na Rede Federal de Ensino**: uma análise dos fatores que influenciaram o planejamento e a execução orçamentária dos Institutos Federais de Educação no Brasil de 2010 a 2013. 2015. Dissertação (Mestrado Profissional em Administração) - Faculdades Alves Faria, Goiânia, GO, 2015.

CURY, Antônio. **Organização e Métodos**: uma perspectiva comportamental. 3.ed. São Paulo: Atlas, 1986.

DIAS, T.; CARIO, S. A. F. **Governança pública**: ensaiando uma concepção. Contabilidade, Gestão e Governança, v. 17, n.3, p. 89-108, 2014.

DONALDSON, Lex. **Teoria da Contingência Estrutural**. In: CLEGG, S.R. et al. Handbook de estudos organizacionais: Modelos de análise e novas questões em estudos organizacionais. São Paulo: Atlas, 1998.

DONALDSON, Lex. **The Contingency Theory of Organizations**. London, Foundations for Organization Science. Sage, 2001.

DONALDSON, Lex. **Structural Contingency Theory**. International Encyclopedia of the Social & Behavioral Sciences, 2.ed., v. 23, p. 609-614, 2015.

DRUCKER, P. **The Progress of Management**. Viena: Irwin, 1998.

ERASMO, Eduardo Andrea Lemus; DUARTE, Michelle; LIMA, Jaasiel Nascimento. **Integração do processo de planejamento e orçamento por meio do sistema SIE**. Revista Observatório, Palmas, v. 5, n. 5, p. 638-666, ago. 2019.

ESPEJO, M. M. D. S. B. **Perfil dos atributos do sistema orçamentário sob a perspectiva**

contingencial: uma abordagem multivariada. 2008. Teste (Doutorado em Ciências Contábeis) – Universidade de São Paulo, 2008.

FACHINI, Gilson Jober; BEZERRA, Francisco Antonio; SILVA, Júlio Orestes da. **Aprimoramento da utilização da contabilidade gerencial à luz da teoria da contingência:** um estudo de caso. Em: Encontro Nacional de Engenharia de Produção (ENEGEP), São Carlos/SP, v. 1, p. 1-15, 2010.

FREZATTI, F.; ROCHA, W.; NASCIMENTO, A. R.; JUNQUEIRA, E., R. **Controle gerencial:** uma abordagem da contabilidade gerencial no contexto econômico, comportamental e sociológico. São Paulo: Atlas, 2009.

FILGUEIRA, Valderéz Oliveira. **Desafios para a governança orçamentária: análise do alinhamento da orçamentação ao planejamento nas Universidades Públicas Federais da Região Nordeste.** 2022. 106 f. Dissertação (Mestrado Profissional em Gestão Pública) - Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Centro de Ciências Sociais Aplicadas, Programa de Pós-Graduação em Gestão Pública. Natal, RN, 2022.

GAROZZI, Eduardo Beeck. **Diretrizes para o alinhamento do orçamento ao planejamento estratégico do Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia Catarinense.** 2020. 205 f. Dissertação (mestrado) - Universidade do Estado de Santa Catarina, Centro de Ciências da Administração e Socioeconômicas – ESAG, Programa de Pós-Graduação Profissional em Administração, Florianópolis, SC, 2020.

GAROZZI, Eduardo Beeck; RAUPP, Fabiano Maury. **O estado da arte em pesquisas sobre o alinhamento do orçamento ao planejamento estratégico em instituições públicas brasileiras de educação.** Revista Brasileira de Administração Científica, v.11, n.1, p.78-91, 2020.

GAROZZI, Eduardo Beeck; RAUPP, Fabiano Maury. **Alinhamento entre custos, orçamento e planejamento estratégico no Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia Catarinense.** Revista GUAL, Florianópolis, v. 14, n. 1, p. 25-48, janeiro-abril 2021.

GIACOMONI, James. **Orçamento público.** 18. ed. São Paulo: Atlas, 2021.

GIBBS, Graham. **Análise de dados qualitativos.** Porto Alegre: Artmed, 2009.

GIFFONI, Izabela Duarte. **Orçamento e Planejamento:** as influências do modelo de decisão incremental no contingenciamento orçamentário. 2018. 105 f. Dissertação (mestrado) – Universidade FUMEC – Faculdade de Ciências Empresariais. Belo Horizonte, MG, 2018.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa.** 6. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

GODINHO, Raul M. **Proposta de Integração e Alinhamento da Função Orçamentária dos Institutos de Pesos e Medidas Estaduais e Municipais, ao Planejamento Estratégico do Inmetro.** IV Simpósio de Gestão e Estratégia em Negócios Seropédica, RJ, Brasil, setembro, 2006. Disponível em: <http://www.inmetro.gov.br/producaointelectual/obras_intelectuais/204_obraIntelectual.pdf>

GONÇALVES, Andréa de Oliveira; ANTUNES, Maciel Carlos; FILHO, Antonio Isidro; OLIVEIRA, Antonio Benedito Silva. **Maturidade do Alinhamento Estratégico entre o Plano Plurianual do Governo Federal e os Órgãos de Controle no Brasil**. Contabilidade, Gestão e Governança, Brasília, v. 16, n. 2. p. 31–45, mai./ago. 2013.

GORLA, Marcello Christiano; LAVARDA, Carlos Eduardo Facin. **Teoria da contingência e pesquisa contábil**. Revista de Administração, Contabilidade e Economia da FUNDACE, Ribeirão Preto, v. 3, n. 2, dez. 2012.

GRAHAM, J.; AMOS, B.; PLUMPTRE, T. **Principles for good governance in the 21st century**. In: Institute on Governance, ago. 2003. (Policy Brief n. 15) Disponível em: < https://www.files.ethz.ch/isn/122197/pa_governance2.pdf>. Acesso em: 7 abr. 2024.

GROSCHUPF, Silmara Lucia Bindo. **O orçamento público como instrumento para o Planejamento e Desenvolvimento Institucional (PDI): um estudo multicaso nas instituições de ensino superior públicas federais do estado do Paraná**. 2015. 121 fls. Dissertação (Mestrado em Planejamento e Governança Pública) – Universidade Tecnológica Federal do Paraná, Curitiba, 2015.

GUERRA, Almir R. **Arranjos entre fatores situacionais e sistema de contabilidade gerencial sob a ótica da teoria da contingência**. 2007. 136 fls. Dissertação (Mestrado em Contabilidade e Controladoria) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2007.

ISSIFOU, Mourtala; COSTA, João Henrique; LAVARDA, Carlos Eduardo Facin. **O Processo orçamentário sob a ótica contingencial: um estudo de caso em uma empresa cerâmica de Santa Catarina**. In: Congresso UFSC de Controladoria e Finanças, 8º, Florianópolis, 2018. Disponível em: < <https://conferencias.ufsc.br/index.php/cconfi/ed2018/paper/viewPaper/1612> >

INSTITUTO BRASILEIRO DE GOVERNANÇA PÚBLICA (IBGP). **Desafios da Governança e da Gestão Pública Brasileira**. Organização Geraldo Loureiro. Brasília, DF: IBGP, 2022.

JUNQUEIRA, Emanuel Rodrigues. **Perfil do sistema de controle gerencial sob a perspectiva da teoria da contingência**. 2010. 156 fls. Tese (doutorado) – Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010.

HERRERO, Emílio. **Balanced scorecard e a gestão estratégica: uma abordagem prática**. Rio de Janeiro: Alta Books, 2017.

HORA, Edna da Silva. **Integração da execução orçamentária com o planejamento institucional e sua influência nos resultados da gestão pública**. 2017. 120 fls. Dissertação (Mestrado em gestão de políticas públicas e segurança social) – Universidade Federal do Recôncavo da Bahia, Cruz das Almas, 2017.

HYVÖNEN, J. **Strategy, performance measurement techniques and information technology**

of the firm and their links to organizational performance. Management Accounting Research, v. 18, n. 3, p. 343-366, 2007.

HYVÖNEN, J. **Linking management accounting and control systems, strategy, information technology, manufacturing technology and organizational performance of the firm in contingency framework.** Doctoral Thesis. University of Oulu, Oulu, Finland, 2008.

KAPLAN, Robert S; NORTON, David P. **Alinhamento:** utilizando o Balanced Scorecard para criar sinergias corporativas. Tradução Afonso Celso da Cunha Serra. Rio de Janeiro: Alta Books, 2017.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Técnicas de pesquisa:** planejamento e execução de pesquisas, amostragens e técnicas de pesquisa, elaboração, análise e interpretação de dados. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

LAWRENCE, P. R.; LORSCH, J. W. **Organization and environment: managing differentiation and integration.** Boston Harvard Press, 1967.

LEMOES, Livia Vilar; MIRANDA, Luiz Carlos; LIBONATI, Jeronymo José; WANDERLEY, Cláudio de Araújo. **Balanced Scorecard:** um estudo sobre sua aplicação nos Tribunais de Contas Estaduais. Revista Gestão.Org, v. 11, n. 3, p. 500-519, 2013.

LIMA, Rafael Sousa. **Orçamento público como instrumento de gestão no nível das organizações governamentais:** o caso da Polícia Federal. 2012. 83 f. Dissertação (Mestrado em Administração Pública) - Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas, Fundação Getúlio Vargas (EBAPE/FGV). Rio de Janeiro, 2012.

LIMA, Orlando. **Introdução ao orçamento público.** 1ª ed. E-book. Tibau do Sul, Pipa/RN, 2019.

LINDOSO, G. C. **Integração entre planejamento estratégico e orçamento como forma de otimizar recursos e criar valor para a organização:** um estudo na Universidade Federal do Amazonas. 2016. 71 f. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) - Universidade Federal do Amazonas, Manaus, AM, 2016.

LOCHAGIN, Gabriel Loretto. **A execução do orçamento público:** flexibilidade e orçamento impositivo. São Paulo: Blucher, 2016.

LUCAS, A. R. O. **Planejamento para aperfeiçoar a gestão de recursos do IFBA.** Campus Camaçari. 2015. 96 f. Dissertação (Mestrado Profissional em Administração) - Universidade Federal da Bahia, Escola de Administração, Salvador, BA, 2015.

LUNA, Alexandre J. H. de O.; RIBEIRO, Frederico J.; MACIEL, Teresa M. de M.; JÚNIOR, Ivaldir H. de Farias; MOURA, Hermano P. de. **Uma abordagem para o gerenciamento estratégico ágil em saúde utilizando PES, OKR e MAnGve.** Revista Eletrônica Estácio Recife, v. 3., n. 2, dezembro, 2017.

LUNKES, R. J. **Contribuição à melhoria do processo orçamentário empresarial.** Tese

(Doutorado) – Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2003.

LYNN, L. E., Jr.; MALINOWSKA, A. **How are patterns of public governance changing in the US and the EU? It's complicated.** Journal of Comparative Policy Analysis: Research and Practice, v. 20, n. 1, p. 36-55, 2018.

MACHADO, Nelson. **Sistema de informação de custo:** diretrizes para a integração ao orçamento público e à contabilidade governamental. Brasília: ENAP, 2005.

MACIEL, Teresa M. M.; ARCOVERDE, Daniel. **Gestão por Objetivos e Resultados com OKR.** 2017. Disponível em: <<http://www.xiwticifes.ufba.br/modulos/submissao/Upload353/86125.pdf>>.

MARQUES, Kelly Cristina Mucio. **Custeio alvo à luz da teoria da contingência e da nova sociologia institucional:** estudo de caso sobre sua adoção, implementação e uso. 2012. 299f. Tese (Doutorado em Ciências) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2012.

MATIAS-PEREIRA, José. **A governança corporativa aplicada no setor público brasileiro.** APGS, Viçosa, v. 2, n. 1, p. 109-134, jan./mar. 2010.

MATIAS-PEREIRA, José. **Curso de Gestão Estratégica na Administração Pública.** São Paulo: Editora Atlas, 2012.

MATIAS-PEREIRA, José. **Manual de gestão pública contemporânea.** 6. ed. São Paulo: Atlas, 2020.

MAXIMIANO, Antonio Cesar Amaru; NOHARA, Irene Patrícia. **Gestão pública:** abordagem integrada da administração e do direito administrativo. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2021.

MERCHANT, K. A. **Influences on departmental budgeting:** an empirical examination of a contingency model. Accounting, Organizations and Society, v. 9, n. 3-4, p. 291-307, 1984.

MINTZBERG, Henry. **O processo da estratégia:** conceitos, contextos e casos selecionados. tradução Luciana de Oliveira da Rocha. Porto Alegre: Artmed, 2007.

MOLETA, Emerson Rogerio. **O papel do sistema orçamentário no avanço do planejamento e da governança pública na direção do estado.** 2017. 193 fls. Dissertação (Mestrado em Planejamento e Governança Pública) - Universidade Tecnológica Federal do Paraná, Curitiba, 2017.

MORSE, John J.; LORSCH, Jay W. **Beyond Theory Y.** Coleção Harvard de Administração, vol. 20, Editora Nova Cultural: São Paulo, 1986.

MOURA, G. D.; DALLABONA, L. F.; LAVARDA, C. E. F. **Perfil dos estudos sobre o tema orçamento publicados em congressos brasileiros, de 2005 a 2009.** Revista Contabilidade Vista e Revista, v. 23, n.1, p. 97-125, jan./mar. 2012.

NARDES, J. A. R.; ALTOUNIAN, C. S.; VIEIRA, L. A. G. **Governança pública: o desafio do Brasil**. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2016.

NASCIMENTO, Edson Ronaldo. **Gestão pública**. 4. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021.

NEGRINI, Fernando; SIMONETTO, Eugênio de Oliveira. **A tecnologia da informação e comunicação sob a ótica da teoria da contingência estrutural**. Revista Contribuciones a la Economía, vol. 19, n. 1, p. 28-42, jan. 2021. Disponível em: <<https://www.eumed.net/es/revistas/contribuciones-economia/ce-enero21/tecnologia-informacao-comunicacao>>, Acesso: 11 abr. 2024.

OCDE. Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico. **Recommendation of the Council on the Principles of Budgetary Governance**. 2015. Disponível em: <<https://www.oecd.org/gov/budgeting/principles-budgetary-governance.htm>> Acesso em: 25 jun. 2023.

OCDE. Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico. **Recomendação do Conselho da OCDE sobre Integridade Pública**, 2017. Disponível em: <<https://www.oecd.org/gov/ethics/integrity-recommendation-brazilian-portuguese.pdf>>, Acesso em: 6 abr. 2024.

OLIVEIRA, Saulo Barbará de. **Instrumentos de Gestão Pública**. São Paulo, Saraiva, 2015.

OLIVEIRA, Maria Marly de. **Como fazer pesquisa qualitativa**. 7. ed. Rio de Janeiro: Vozes, 2016.

OLIVEIRA, A. G.; PISA, B. J. I. **GovP: índice de avaliação da governança pública** – instrumento de planejamento do Estado e de controle social pelo cidadão. Rev. Adm. Pública, Rio de Janeiro, v. 49, n. 5, p. 1263-1290, set./out. 2015. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/rap/v49n5/0034-7612-rap-49-05-01263.pdf>>, Acesso em: 8 abr. 2024.

OLIVEIRA, A. S.; CALLADO, A. A. C. **Fatores contingenciais e o controle gerencial: uma avaliação em organizações não governamentais (ongs) brasileiras**. Advances in Scientific and Applied Accounting, p. 092-109, 2018.

OLIVEIRA JÚNIOR, Jorge Nascimento de; AMORIM, Thiago Martins; SOUZA, Thiago Silva e. **O alinhamento estratégico-orçamentário da Marinha do Brasil**. VII Encontro Brasileiro de Administração Pública. Sociedade Brasileira de Administração Pública. Brasília, DF, nov. 2020. Disponível em: <http://ebap.sbap.org.br/>.

OTLEY, D. **The contingency theory of management accounting and control: 1980-2014**. Management Accounting Research, v. 31, p. 45-62, 2016.

PISA, Beatriz Jackiu. **Uma proposta para o desenvolvimento do índice de avaliação da governança pública (IGOVP): instrumento de planejamento e desenvolvimento do estado**. 2014. 223 fls. Dissertação (Mestrado em Planejamento e Governança Pública) – Universidade Tecnológica Federal do Paraná, Curitiba, 2014.

REISCH, Osni Cristiano. **Alinhamento entre planejamento estratégico e a execução orçamentária em uma Instituição Federal de Ensino**. Dissertação (mestrado) – Universidade do Sul de Santa Catarina. Pós-Graduação em Administração. Florianópolis/SC, 2020.

RUSCHEL, Ricardo. **Influência dos fatores contingenciais na implementação dos sistemas de controle interno de municípios paranaenses**. 2023. 157 fls. Dissertação (Mestrado em Contabilidade, área de concentração: Contabilidade Gerencial e Controle em Organizações) – Universidade Estadual do Oeste do Paraná, Cascavel, 2023.

PALUDO, Augustinho V. **Orçamento público, administração financeira e orçamentária e LRF**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método: 2018.

PALUDO, Augustinho V; OLIVEIRA, Antonio G. **Governança organizacional pública e planejamento estratégico: para órgãos e entidades públicas**. 1. ed. São Paulo: Editora Foco, 2021.

PAULO, Luiz Fernando Arantes. **O PPA como instrumento de planejamento e gestão estratégica**. Revista do Serviço Público, Brasília, DF, v. 61, n. 2, p. 171-187, abr.-jun, 2010.

PETERS, B. G. **Governance as political theory**. Jerusalem Paper in Regulation & Governance. Working Paper, n. 22, aug. 2010.

PIRES, J. S. D. B. ROSA, P. M. SILVA, A. T. **Um modelo de alocação de recursos orçamentários baseado em desempenho acadêmico para universidades públicas**. Advances in Scientific and Applied Accounting, v. 3, n. 2, p. 239-270, 2010.

PORTER, M. **Estratégia Competitiva: técnicas para análise de indústrias e da concorrência**. Rio de Janeiro: Campus, 1986.

REZENDE, D. A.; ABREU, A. F. D. **Tecnologia da informação aplicada a sistemas de informação empresariais**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

RIBEIRO, Bianca Kwiatkowski. **Alinhamento estratégico do planejamento orçamentário nas organizações: o caso da CBTU**. 2004. 238 f. Dissertação (Mestrado) – Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro, RJ, 2004.

RIBEIRO, Henrique Cintra. **Integração entre planejamento estratégico e orçamento: um estudo de caso no Tribunal Superior Eleitoral**. Dissertação (Mestrado Profissional em Orçamento Público). Universidade de Brasília, 2011.

RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

RODRIGUES, Gabriela Posserra. **O alinhamento dos instrumentos de planejamento estratégico e de orçamento: a experiência na Controladoria do DF**. Dissertação (mestrado) - Universidade de Brasília (UnB). Programa de Pós-Graduação em Economia. Brasília/DF, 2020.

RODRIGUES, Sidnei Manoel. **Alinhamento percebido entre planejamento estratégico e**

execução orçamentária. Dissertação (mestrado) - Universidade Federal de Santa Catarina. Programa de Pós-Graduação em Administração. Florianópolis/SC, 2015.

RODRIGUES, Sidnei Manoel; DA SILVA, Andrey Freitas da; KRÜGER, Letícia Meurer. **Causas da não integração do orçamento com os objetivos estratégicos.** XXI Congresso Brasileiro de Custos – Natal, RN, 17 a 19 de novembro de 2014. Disponível em: <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/3669/3670>.

RODRIGUES, Solange dos Santos.; OLIVEIRA, Clivanir Cassiano de; ROCHA, Edilene Carvalho da. **A prática do planejamento estratégico na administração pública no brasil:** uma revisão sistematizada da literatura. 14º CONGESP, dez. 2020. Disponível em: <http://congesp.rn.gov.br/anais/edicoesanteriores.html>.

ROSCOFF, R. K. S. **O Alinhamento entre Planejamento e Execução Orçamentária na Universidade Federal do PAMPA no Período de 2008 a 2018.** 2020. 122 fls. Dissertação (Mestrado em Gestão de Organizações Públicas) – Universidade Federal de Santa Maria, Santa Maria, 2020.

ROVARIS, Nicole Regina Souza. **Fatores contingenciais que afetam a implementação de um sistema informacional de custos:** o caso de um hospital público do oeste do Paraná. 2018. Fls. 116. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) – Universidade Estadual do Oeste do Paraná, Cascavel, 2018.

SANTA CATARINA. **Constituição do Estado de Santa Catarina de 1989.** Florianópolis, SC. 1989. Disponível em: <http://leis.alesc.sc.gov.br/html/constituicao_estadual_1989.html>, Acesso em: 30 mar. 2024.

SANTA CATARINA. Lei Complementar n. 202, de 15 de dezembro de 2000. **Institui a Lei Orgânica do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina e adota outras providências.** Florianópolis, 2000. Disponível em: <<https://www.tcsc.tc.br/lei-organica>>, Acesso em: 19 out. 2024.

SANTA CATARINA. Lei n. 18.674, de 2 de agosto de 2023. **Dispõe sobre as diretrizes orçamentárias para o exercício financeiro de 2024 e estabelece outras providências.** Florianópolis, 2023. Disponível em: <https://leis.alesc.sc.gov.br/html/2023/18674_2023_lei.html>, Acesso em: 8 ago. 2024.

SANTA CATARINA. Lei n. 18.835, de 12 de janeiro de 2024. **Institui o Plano Plurianual para o quadriênio 2024-2027 e estabelece outras providências.** Florianópolis, 2024a. Disponível em: <https://leis.alesc.sc.gov.br/html/2024/18835_2024_lei.html>, Acesso em: 8 ago. 2024.

SANTA CATARINA. Lei n. 18.836, de 12 de janeiro de 2024. **Estima a receita e fixa a despesa do Estado para o exercício financeiro de 2024 e estabelece outras providências.** Florianópolis, 2024b. Disponível em: <https://leis.alesc.sc.gov.br/html/2024/18836_2024_lei.html>, Acesso em: 8 ago. 2024.

SANTA CATARINA. **Plano Plurianual 2024-2027.** Florianópolis, 2024c. Disponível em:

<<https://ppa.sc.gov.br/visao-geral>>, Acesso em: 20 jul. 2024.

SANTOS, L. M.; GOMES, D. T.; FERREIRA, M. A. M.; DUTRA, D. R. **Análise do desempenho de empresas do setor de confecções brasileiro sob a ótica da teoria da contingência estrutural: um estudo empírico.** Revista Gestão & Tecnologia, v.11, n.2, p. 34-52, 2011.

SANTOS, C. A.; ZONATTO, V. C. S. **Influência de fatores contingenciais na adoção de artefatos de custos tradicionais e modernos na rede hoteleira do Paraná.** Revista Turismo em Análise, v. 29, n. 2, p. 349-369, 2018.

SANTOS, Marcos Vicente dos. **A integração entre o planejamento e a execução orçamentária no Instituto Federal da Paraíba.** Campus João Pessoa. 2021. 187 f. Dissertação (Mestrado Profissional) - Universidade Federal da Paraíba, João Pessoa/PB, 2021.

SILVA, R. M.; SENNA, E. T. P.; LIMA Jr., O. F.; SENNA, L. A. S. **Plataformas logísticas: uma análise propositiva da aplicabilidade dos princípios da governança corporativa e pública.** Espacios, v. 35, n. 8, 2014.

SILVEIRA, G. N.; MARTINS, S. K. L.; LUNKES, J. R.; GASPARETTO, V., **Alinhamento entre planejamento estratégico e planejamento orçamentário em uma instituição pública federal de ensino.** Revista Brasileira de Administração Científica, v.8, n.1, p.221-235, 2017.

SOUZA, Cleber Roberto. **Gestão estratégica dos recursos públicos: superação de limitações impostas pelo princípio da anualidade orçamentária ao planejamento estratégico nas instituições federais.** Dissertação (Mestrado Profissional em Administração Pública). Universidade Federal de Viçosa, Florestal, MG, 2016.

SOUZA, Flavio Sergio Rezende Nunes de; CUNHA, Armando Santos Moreira da. **A Relação entre Planejamento Estratégico e Orçamento: o caso das Organizações da Marinha do Brasil.** Coleção Meira Mattos, Rio de Janeiro, v. 8, n. 32, p. 131-142, maio/ago. 2014.

SOUZA, Flávio Sergio Rezende Nunes de; PARREIRA, Thiago José; FONTENELLE, Carolina Meira Dyott. **O Planejamento Estratégico como condicionante da Elaboração Orçamentária.** Revista PAGMAR, Rio de Janeiro, v.4, n. 4, p. 19 - 27, jan./dez. 2016.

TEIXEIRA, Alex Fabiane; GOMES, Ricardo Corrêa. **Governança pública: uma revisão conceitual.** Revista Serviço Público, Brasília, v.70, n.4, p. 519-550, out./dez. 2019.

THOMPSON JR., Artur A.; STRICKLAND, A. J.; GAMBLE, John E. **Administração estratégica;** tradução Roberto Glaman, Kátia Aparecida Roque; revisão técnica Charles Kirschbaum, Tatiana Iwai. 15. ed. Porto Alegre: AMGH, 2011.

TONI, Jackson de. **Reflexões sobre o Planejamento Estratégico no Setor Público** / Jackson de Toni. – Brasília: Enap, 2021. 154 p.: iL – (Cadernos Enap, 84) <<https://repositorio.enap.gov.br/bitstream/1/6334/1/Jackson%20de%20Toni.pdf> >, Acesso em: 24 jun. 2023.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SANTA CATARINA – TCE/SC. Portaria N. TC-735/2023. **Estabelece procedimentos e fixa prazos para elaboração do Plano de Contratações Anual do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina (TCE/SC) para o exercício de 2024.** Florianópolis, 2023a. Disponível em: <<https://www.tcesc.tc.br/leis-e-normas/portarias>>, Acesso em: 4 set. 2024.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SANTA CATARINA – TCE/SC. Resolução N. TC-237/2023. **Regulamenta a Lei n. 14.133, de 1º de abril de 2021, no âmbito do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina (TCE/SC).** Florianópolis, 2023b. Disponível em: <<https://www.tcesc.tc.br/leis-e-normas/resolucoes>>, Acesso em: 20 out. 2024.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SANTA CATARINA – TCE/SC. Resolução N. TC-240/2023. **Aprova a proposta Orçamentária para o exercício de 2024 e o Plano Plurianual para o período de 2024 a 2027 do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina (TCE/SC).** Florianópolis, 2023c. Disponível em: <<https://www.tcesc.tc.br/leis-e-normas/resolucoes>>, Acesso em: 19 out. 2024.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SANTA CATARINA – TCE/SC. **Planejamento estratégico ciclo 2024-2030.** Florianópolis, 2024a. Disponível em: <<https://www.tcesc.tc.br/planejamento-estrategico>>, Acesso em: 8 ago. 2024.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SANTA CATARINA – TCE/SC. **Portal da Transparência.** Despesas. Florianópolis, 2024b. Disponível em: <<https://paineistransparencia.tce.sc.gov.br/extensions/apptcesigef/index.html>>, Acesso em: 4 nov. 2024.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SANTA CATARINA – TCE/SC. **Relatório de gestão do exercício de 2023.** Florianópolis, 2024c. Disponível em: <https://www.tcesc.tc.br/content/relatorio_atividades>, Acesso em: 9 out. 2024.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SANTA CATARINA – TCE/SC. Resolução N. TC-249/2024. **Homologa o Planejamento Estratégico do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina (TCE/SC) para o período 2024-2030.** Florianópolis, 2024d. Disponível em: <<https://www.tcesc.tc.br/leis-e-normas/resolucoes>>, Acesso em: 8 ago. 2024.

VILLAR, Carolina Bernardes Paula. **Alinhamento do Planejamento Orçamentário ao Planejamento Estratégico:** estudo de caso da Embratel. 2007. 210 f. Dissertação (Mestrado em Administração) – Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro, RJ, 2007.

WERKEMA, Cristina. **Métodos PDCA e DMAIC e suas ferramentas analíticas.** 1. ed. [9a Reimp.]. Rio de Janeiro: GEN | Grupo Editorial Nacional. Editora Atlas, 2021.

WOODWARD, J. **Industrial organization:** theory and practice. London: Oxford University Press, 1965.

YIN, Robert K. **Estudo de caso:** planejamento e métodos. 5. ed. Porto Alegre: Bookman, 2015.

APÊNDICE A – PROTOCOLO DE PESQUISA

VISÃO GERAL DO ESTUDO DE CASO

TÍTULO

Alinhamento da programação e execução orçamentária às diretrizes do planejamento estratégico do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina

OBJETIVOS DO ESTUDO

Objetivo geral:

Propor diretrizes que visem ao fortalecimento do alinhamento entre a execução orçamentária e o planejamento estratégico do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina (TCE/SC).

Objetivos específicos:

- a) Descrever o planejamento estratégico do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina;
- b) Descrever o processo de execução orçamentária do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina;
- c) Identificar os fatores que podem influenciar o alinhamento entre o planejamento estratégico e o orçamento do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina;
- d) Propor diretrizes que promovam o alinhamento e a integração entre o planejamento estratégico e o orçamento do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina.

PROBLEMA DE PESQUISA

Quais fatores classificados com base nas variáveis da teoria contingencial influenciam o alinhamento entre o planejamento estratégico e a execução orçamentária no TCE/SC?

PROPOSIÇÕES TEÓRICAS

P1 – O ambiente inserido pela instituição, incluindo perspectivas políticas, econômicas, legais e contextos externos, influencia as condições para o alinhamento entre planejamento estratégico e execução orçamentária.

P2 – A estrutura organizacional impacta a eficiência do alinhamento entre o plano estratégico e orçamentário.

P3 – O porte do TCE/SC, considerando seus recursos humanos e processos de trabalho, interfere na capacidade de implementar o alinhamento entre o estratégico e orçamentário.

P4 – O uso de tecnologias e sistemas contribuem no processo de integração entre planejamento estratégico e execução orçamentária.

P5 – A estratégia adotada pelo TCE/SC influencia no alinhamento entre as ações estratégicas com os recursos orçamentários.

PESSOAS ENVOLVIDAS

Pesquisador: André Diniz dos Santos

Professor orientador: Prof. Dr. Paulo Roberto da Cunha

Participantes: 11 servidores do TCE/SC que atuam no planejamento estratégico e na execução orçamentária.

DELINEAMENTO METODOLÓGICO

Pesquisa qualitativa, de caráter descritivo, analítico, prescritivo e exploratório, utilizando um estudo de caso único e incorporado como critério de pesquisa.

AMBIENTE DA PESQUISA

Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina (TCE/SC).

FORMA DE COLETA DOS DADOS

Entrevistas semiestruturadas, questionários, análise documental e referencial teórico.

FONTES DE DADOS

Primárias:

Servidores do TCE/SC participantes da pesquisa.

Secundárias:

Documentos institucionais, legislação, relatórios estratégicos, e fontes bibliográficas relevantes.

INSTRUMENTO DE COLETA DOS DADOS

Apêndice B a D: Roteiro de entrevista semiestruturada.

Apêndice E: Questionário com escala *Likert*.

ANÁLISE DOS DADOS

Fase 1 – Construção do quadro de referência das variáveis contingenciais com base nos fatores que influenciam o alinhamento entre o planejamento estratégico e o orçamento.

Fase 2 – Definição do Protocolo: Estruturação da coleta de dados.

Fase 3 – Coleta de Dados: Realização de entrevistas, aplicação do questionário, análise de documentos e revisão de estudos anteriores.

Fase 4 – Análise de Dados: Análise de conteúdo, codificação, triangulação dos dados e interpretação.

Fase 5 – Resultados: Apresentação e discussão dos resultados, com proposição de diretrizes para o alinhamento entre o planejamento estratégico e execução orçamentária.

APÊNDICE B – ROTEIRO DE ENTREVISTA – PRIMEIRA FASE – TODOS OS GESTORES

Entrevista nº: ____ Data da entrevista: ____/____/____

Função do entrevistado: _____

Tempo de atuação na função: _____

Formação acadêmica: _____

Roteiro para as entrevistas

- a) Identificação do pesquisador;
- b) Motivação da pesquisa;
- c) Garantia do sigilo (o profissional é informado a respeito da confidencialidade da pesquisa e que as informações prestadas serão mantidas no anonimato);
- d) Informação sobre a gravação da entrevista, os riscos da pesquisa e sobre a não obrigatoriedade de responder a todas as perguntas;
- e) Concordância em participar da pesquisa (solicitação para que o profissional assine duas vias do TCLE no caso de estar de acordo com a participação da pesquisa, ficando de posse de uma das vias);
- f) Informar sobre os contatos do pesquisador responsável para eventuais dúvidas ou solicitação de retirada das informações da pesquisa;
- g) Conduzir a entrevista conforme segue:

1 Planejamento Estratégico:

1.1 Como é o processo de elaboração do planejamento estratégico no TCE/SC?

1.2 Quem são os principais responsáveis pela elaboração?

1.3 Como as diretrizes estratégicas são comunicadas aos diferentes setores do TCE/SC? Existem canais específicos para essa comunicação? Qual a frequência dessa comunicação?

1.4 Como são definidas as prioridades no planejamento estratégico do TCE/SC? Quais critérios são usados? Como essas prioridades são revisadas e ajustadas?

1.5 De que maneira as partes interessadas participam do processo do planejamento estratégico, e como é sua influência no planejamento?

1.6 Quais são os principais desafios enfrentados na implementação do planejamento estratégico no TCE/SC? Como esses desafios são mitigados?

1.7 Como são acompanhadas as ações previstas no planejamento estratégico?

1.8 Existem ferramentas ou sistemas específicos para isso?

2 Alinhamento entre PE e Execução Orçamentária:

2.1 De que forma as ações previstas no planejamento estratégico que necessitam de recursos orçamentários são integradas ao orçamento do Tribunal?

2.2 Existem processos formais para essa integração?

2.3 Como é garantido que essas ações recebam os recursos necessários?

2.4 Como a área demandante acompanha a execução orçamentária?

2.5 Como é avaliada a eficácia da execução orçamentária em relação ao planejamento estratégico?

Existem métricas específicos?

2.6 Quais são as melhores práticas identificadas no TCE/SC para fortalecer o alinhamento entre planejamento estratégico e execução orçamentária?

2.7 Entendes que há melhoria no alinhamento entre o planejamento estratégico e a execução orçamentária no TCE/SC? Se sim, podes elencar?

2.8 Existem áreas específicas que precisam de mais atenção para que ocorra alinhamento entre o planejamento estratégico e a execução orçamentária no TCE/SC? Qual (is)?

APÊNDICE C – ROTEIRO DE ENTREVISTA – PRIMEIRA FASE – GESTOR DA ÁREA ADMINISTRATIVA E FINANÇAS

Entrevista nº: ____ Data da entrevista: ____/____/____

Função do entrevistado: _____

Tempo de atuação na função: _____

Formação acadêmica: _____

Roteiro para as entrevistas

- a) Identificação do pesquisador;
- b) Motivação da pesquisa;
- c) Garantia do sigilo (o profissional é informado a respeito da confidencialidade da pesquisa e que as informações prestadas serão mantidas no anonimato);
- d) Informação sobre a gravação da entrevista, os riscos da pesquisa e sobre a não obrigatoriedade de responder a todas as perguntas;
- e) Concordância em participar da pesquisa (solicitação para que o profissional assine duas vias do TCLE no caso de estar de acordo com a participação da pesquisa, ficando de posse de uma das vias);
- f) Informar sobre os contatos do pesquisador responsável para eventuais dúvidas ou solicitação de retirada das informações da pesquisa;
- g) Conduzir a entrevista conforme segue:

1 Programação e Execução Orçamentária:

1.1 Como é o processo de elaboração do orçamento no TCE/SC?

1.2 Quais são os critérios para a alocação de recursos?

1.3 Quem participa da elaboração do orçamento?

1.4 Quais são os mecanismos utilizados para que a execução orçamentária esteja alinhada ao planejamento estratégico?

1.5 Existem ferramentas ou sistemas específicos para isso?

- 1.6 Como são feitas as revisões e ajustes no orçamento ao longo do ano fiscal?
- 1.7 Quais são os principais motivos para esses ajustes?
- 1.8 Como esses ajustes impactam o planejamento estratégico?
- 1.9 Como a transparência no processo orçamentário é garantida no TCE/SC?
- 1.10 Existem relatórios ou documentos disponíveis ao público?
- 1.11 Como os dados orçamentários são divulgados?
- 1.12 Quais são os principais desafios na execução orçamentária do TCE/SC?
- 1.13 Existem exemplos de boas práticas adotadas?

APÊNDICE D – ROTEIRO DE ENTREVISTA – SEGUNDA FASE – TODOS OS GESTORES

Entrevista nº: ____ Data da entrevista: ____/____/____

Função do entrevistado: _____

Tempo de atuação na função: _____

Formação acadêmica: _____

Roteiro para as entrevistas

- a) Identificação do pesquisador;
- b) Motivação da pesquisa;
- c) Garantia do sigilo (o profissional é informado a respeito da confidencialidade da pesquisa e que as informações prestadas serão mantidas no anonimato);
- d) Informação sobre a gravação da entrevista, os riscos da pesquisa e sobre a não obrigatoriedade de responder a todas as perguntas;
- e) Concordância em participar da pesquisa (solicitação para que o profissional assine duas vias do TCLE no caso de estar de acordo com a participação da pesquisa, ficando de posse de uma das vias);
- f) Informar sobre os contatos do pesquisador responsável para eventuais dúvidas ou solicitação de retirada das informações da pesquisa;
- g) Conduzir a entrevista conforme segue:

1. Questões relacionados à variável **Ambiente**:

1.1 Como as mudanças no contexto político-econômico impactam o planejamento estratégico do TCE/SC?

1.2 De que maneira as condições econômicas influenciam a alocação de recursos no orçamento do TCE/SC?

1.3 Que outros desafios externos afetam a execução do orçamento conforme o planejamento estratégico?

1.4 Como o TCE/SC se adapta a novas legislações e políticas governamentais em seu planejamento estratégico?

1.5 Como as tendências de mercado e as pressões sociais influenciam a revisão do planejamento estratégico e a execução orçamentária do TCE/SC?

1.6 Quais diretrizes poderiam ser propostas para fortalecer a estrutura de governança do TCE/SC em resposta a fatores ambientais?

2 Questões relacionados à variável **Estrutura**:

2.1 Como a estrutura organizacional do TCE/SC facilita e/ou dificulta o alinhamento entre planejamento estratégico e execução orçamentária?

2.2 De que forma a comunicação interna entre setores é gerida para garantir a execução orçamentária conforme o planejamento estratégico?

2.3 Quais mudanças na estrutura organizacional poderiam melhorar o alinhamento entre planejamento estratégico e execução orçamentária no TCE/SC?

2.4 Como as políticas internas do TCE/SC são desenvolvidas para suportar a execução do planejamento estratégico?

2.5 De que maneira a definição clara de responsabilidades e atribuições contribui para o alinhamento da execução orçamentária ao planejamento estratégico?

2.6 Quais diretrizes estruturais poderiam ser implementadas para melhorar a governança do TCE/SC, alinhando o planejamento estratégico e a execução orçamentária?

3 Questões relacionados à variável **Porte**:

3.1 Como o tamanho do TCE/SC influencia a integração entre planejamento estratégico e execução orçamentária?

3.2 De que maneira o tamanho do TCE/SC afeta a capacidade de adaptação às mudanças no ambiente externo?

3.3 Como a estrutura física e o volume de trabalho do TCE/SC impactam o alinhamento entre planejamento estratégico e execução orçamentária?

3.4 Como o porte do TCE/SC permite ou restringe a flexibilidade necessária para ajustes no orçamento conforme o planejamento estratégico?

3.5 Quais diretrizes você entende que podem ser propostas para adaptar a governança do TCE/SC

ao seu porte, assegurando alinhamento entre planejamento estratégico e execução orçamentária?

4 Questões relacionados à variável **Tecnologia**:

4.1 Como você percebe a tecnologia do TCE/SC no processo de integração entre planejamento estratégico e execução orçamentária?

4.2 Quais sistemas ou ferramentas tecnológicas contribuem no suporte ao planejamento estratégico do TCE/SC?

4.3 Como a tecnologia influencia a transparência e a acuracidade na elaboração e execução do orçamento do TCE/SC?

4.4 De que maneira a integração tecnológica entre diferentes departamentos contribui no alinhamento entre o planejamento estratégico e a execução orçamentária?

4.5 Quais são os desafios tecnológicos enfrentados pelo TCE/SC na implementação de seu planejamento estratégico?

4.6 Quais diretrizes tecnológicas poderiam ser propostas para melhorar a governança do TCE/SC, assegurando um melhor alinhamento entre planejamento estratégico e execução orçamentária?

5 Questões relacionados à variável **Estratégia**:

5.1 Como as estratégias adotadas pelo TCE/SC influenciam o alinhamento entre o planejamento estratégico e a execução orçamentária?

5.2 Quais são as principais metas estratégicas do TCE/SC que orientam a alocação de recursos no orçamento?

5.3 Como o TCE/SC avalia a eficácia de suas estratégias na promoção entre o alinhamento do planejamento estratégico com a execução orçamentária?

5.4 Quais atores você entende necessário participar e apoiar no processo estratégico e no alinhamento com a execução orçamentária?

5.5 Quais práticas estratégicas podem ser aprimoradas para melhorar a integração entre planejamento estratégico e execução orçamentária no TCE/SC?

5.6 Quais diretrizes estratégicas podem ser propostas para reforçar a governança do TCE/SC, assegurando um alinhamento eficaz entre planejamento estratégico e execução orçamentária?

APÊNDICE E – ROTEIRO DE QUESTIONÁRIO

Instruções: Considerando a escala a seguir (1 a 5), variando entre: “**1 – Discordo totalmente**”; **2 – “Discordo”**; **3 – “Neutro”**; **4 – “Concordo”**; **5 – “Concordo totalmente”**, informe o seu grau de concordância que quanto o fator influencia no alinhamento entre o Planejamento Estratégico e a Execução Orçamentária no Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina (TCE/SC).

1 Fatores Relacionados à variável **Ambiente**:

Lista de Fatores	1	2	3	4	5
1.1 Impacto do contexto político-econômico					
1.2 Efeitos das interferências externas no planejamento e orçamento					

Liste outros fatores relacionados ao Ambiente que podem influenciar o alinhamento entre o planejamento estratégico e a execução orçamentária:_____.

2 Fatores Relacionados à variável **Estrutura**:

Lista de Fatores	1	2	3	4	5
2.1 Comprometimento dos colaboradores com a execução orçamentária					
2.2 Pessoas e áreas envolvidas na construção das duas ferramentas de gestão (planejamento estratégico e orçamento)					
2.3 Comunicação entre os setores de planejamento e execução orçamentária					
2.4 Reuniões periódicas para revisão e ajuste do planejamento					
2.5 Presença de políticas e diretrizes adequadas					
2.6 Necessidade de revisão de processos internos conforme diretrizes estratégicas					
2.7 Adequação organizacional à programas estratégicos, planos e metas					
2.8 Existência de um comitê de planejamento estratégico					
2.9 Definição clara de responsabilidades e atribuições em planejamento e execução orçamentária					
2.10 Formação e eficácia de equipes multifuncionais e interfuncionais					
2.11 Estrutura de gerenciamento de projetos					
2.12 Impactos da mudança de gestão e descontinuidade administrativa no planejamento a longo prazo					
2.13 Treinamento do corpo técnico					
2.14 Dados e documentos orçamentários abertos, transparentes e acessíveis					

Liste outros fatores relacionados à Estrutura que podem influenciar o alinhamento entre o planejamento estratégico e a execução orçamentária:_____.

3 Fatores Relacionados à variável **Porte**:

Lista de Fatores	1	2	3	4	5
-------------------------	----------	----------	----------	----------	----------

3.1 Disponibilidade de recursos para custear o alinhamento estratégico					
3.2 Contingenciamento e reduções orçamentárias					
3.3 Viabilidade de execução plurianual de programas					

Liste outros fatores relacionados à Porte que podem influenciar o alinhamento entre o planejamento estratégico e a execução orçamentária:_____.

4 Fatores Relacionados à variável **Tecnologia**:

Lista de Fatores	1	2	3	4	5
4.1 Necessidade de sequenciamento entre planejamento estratégico e orçamento					
4.2 Necessidade de aperfeiçoamento dos processos de execução orçamentária					
4.3 Transparência no processo de elaboração da proposta orçamentária					
4.4 Geração de informações precisas, confiáveis e oportunas					
4.5 Sistema de apoio e suporte em todos os níveis da organização					

Liste outros fatores relacionados à Tecnologia que podem influenciar o alinhamento entre o planejamento estratégico e a execução orçamentária:_____.

5 Fatores Relacionados à variável **Estratégia**:

Lista de Fatores	1	2	3	4	5
5.1 Alinhamento das compras à estratégia da organização					
5.2 Utilização de objetivos, metas, ações e os respectivos custos decorrentes do planejamento institucional para fundamentar a elaboração orçamentária					
5.3 Vinculação das propostas orçamentárias a planejamentos de longo prazo					
5.4 Avaliação da eficácia da gestão orçamentária					
5.5 Flexibilidade do orçamento					
5.6 Gestão conjunta do planejamento estratégico e planejamento orçamentário					
5.7 Aproximação entre etapas e agentes responsáveis pelo planejamento e execução					
5.8 Integração entre planejamento estratégico e orçamento para transformar necessidades em orçamento					
5.9 Envolvimento da alta administração					
5.10 Liderança do processo					
5.11 Abordagem incrementalista					
5.12 Integração entre indicadores estratégicos e metas operacionais					
5.13 Utilização do <i>Balanced Scorecard</i> como ferramenta de planejamento estratégico					
5.14 Debate sobre as escolhas orçamentárias deve ser inclusivo, participativo e realista					
5.15 Orçamento com papel de planejamento					
5.16 Alocação de recursos com base nas metas estratégicas					
5.17 Necessidade de aprimoramento e revisão do planejamento					

estratégico					
5.18 Planejamento estratégico como ferramenta para aumentar o controle dos gastos públicos					
5.19 Planejamento estratégico e relatórios de gestão como instrumentos de controle					
5.20 Priorização para a alocação de recursos					
5.21 Diversidade de necessidades, percepções e critérios de priorização de objetivos					

Liste outros fatores relacionados à Estratégia que podem influenciar o alinhamento entre o planejamento estratégico e a execução orçamentária:_____.

APÊNDICE F – TERMO DE CONSENTIMENTO LIVRE E ESCLARECIDO

O(a) senhor(a) está sendo convidado(a) a participar de uma pesquisa de mestrado intitulada "Alinhamento da Programação e Execução Orçamentária às Diretrizes do Planejamento Estratégico do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina (TCE/SC)", que fará entrevistas, aplicará questionários e realizará análises documentais, tendo como objetivo geral propor diretrizes para promover o fortalecimento do alinhamento da execução orçamentária ao planejamento estratégico do TCE/SC, e como objetivos específicos descrever o planejamento estratégico e o processo de execução orçamentária, identificar os fatores que podem influenciar o alinhamento do orçamento ao planejamento estratégico e, por último, propor diretrizes para promover o alinhamento entre essas duas ferramentas. Como questão central da pesquisa é responder: quais fatores, classificados com base nas variáveis da teoria contingencial, influenciam o alinhamento entre o planejamento estratégico e a execução orçamentária no TCE/SC.

Serão previamente marcados a data e horário para perguntas e avaliações, utilizando-se de entrevistas e questionários. Estas medidas serão realizadas na sede do TCE/SC. Não é obrigatório responder a todas as perguntas e submeter-se a todas as medições e questionamentos.

O(a) Senhor(a) não terá despesas e nem serão remunerados pela participação na pesquisa. Todas as despesas decorrentes de sua participação serão ressarcidas. Em caso de danos, decorrentes da pesquisa será garantida a indenização.

Os riscos destes procedimentos são mínimos, visto que o foco da pesquisa tratará de assuntos relacionados às atividades e rotinas de trabalho do TCE/SC. Além disso, a pesquisa não comprometerá a integridade física, psicológica e emocional, nem mesmo profissional e ética dos participantes, sobretudo por serem preservados o anonimato dos respondentes. Para minimizar potenciais riscos, como, cansaço, desconforto, constrangimento, conflito de interesse, dilema ética e profissional, serão adotados os seguintes procedimentos: todos os respondentes terão seu anonimato preservado, pois cada participante será identificado por um código composto pela letra "P" seguida de um número, por exemplo, P01, P02 e assim sucessivamente, garantindo que nenhuma informação pessoal seja divulgada e que os dados coletados sejam armazenados de forma segura e acessíveis apenas ao pesquisador envolvido no estudo. A coleta de dados será realizada em ambientes privados e confortáveis, garantindo a privacidade dos participantes. Outrossim, os participantes poderão responder aos questionários e participar das entrevistas em horários flexíveis, permitindo pausas e retomadas conforme necessário. Também serão fornecidas instruções claras sobre o propósito da pesquisa e sobre como responder aos questionários ou participar das entrevistas, garantindo que os respondentes compreendam todas as etapas do processo. Será assegurado ainda o direito de se abster de responder à pesquisa no todo ou em parte, sem qualquer prejuízo ou consequência negativa.

Os benefícios e vantagens em participar deste estudo serão teóricos e práticos, a curto e longo prazo, fornecendo subsídios para a implementação de boas práticas de gestão no TCE/SC.

A pessoa que acompanhará os procedimentos será o pesquisador André Diniz dos Santos, estudante de mestrado, bem como seu orientador, Professor Dr. Paulo Roberto da Cunha.

O(a) senhor(a) poderá se retirar do estudo a qualquer momento, sem qualquer tipo de constrangimento. Solicitamos a sua autorização para o uso de seus dados para a produção de artigos técnicos e científicos. A sua privacidade será mantida através da não-identificação do seu nome.

Este termo de consentimento livre e esclarecido é feito em duas vias, sendo que uma delas ficará em poder do pesquisador e outra com o participante da pesquisa.

NOME DO PESQUISADOR RESPONSÁVEL PARA CONTATO: André Diniz dos Santos
NÚMERO DO TELEFONE: (48) XXXX-XXXX
E-MAIL: andre.santos2022@edu.udesc.br
ASSINATURA DO PESQUISADOR:

Comitê de Ética em Pesquisa Envolvendo Seres Humanos – CEPESH/UEDESC
Av. Madre Benvenuta, 2007 – Itacorubi – Florianópolis – SC -88035-901
Fone/Fax: (48) 3664-8084 / (48) 3664-7881 - E-mail: cep.udesc@gmail.com

TERMO DE CONSENTIMENTO

Declaro que fui informado sobre todos os procedimentos da pesquisa e, que recebi de forma clara e objetiva todas as explicações pertinentes ao projeto e, que todos os dados a meu respeito serão sigilosos. Eu compreendo que neste estudo, as medições dos experimentos/procedimentos de tratamento serão feitas em mim, e que fui informado que posso me retirar do estudo a qualquer momento.

Nome por extenso _____.

Assinatura _____ Local: _____ Data: ____/____/____.

APÊNDICE G – TERMO DE CONSENTIMENTO PARA FOTOGRAFIAS, VÍDEOS E GRAVAÇÕES

Permito que sejam realizadas () fotografia, () filmagem ou () gravação de voz de minha pessoa para fins da pesquisa científica intitulada “Alinhamento da Programação e Execução Orçamentária às Diretrizes do Planejamento Estratégico do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina (TCE/SC)”, e concordo que o material e informações obtidas relacionadas à minha pessoa possam ser publicados eventos científicos ou publicações científicas. Porém, a minha pessoa não deve ser identificada por nome ou rosto em qualquer uma das vias de publicação ou uso.

As () fotografias, () vídeos e () gravações de voz ficarão sob a propriedade do pesquisador pertinente ao estudo e, sob a guarda do mesmo.

_____, ____ de _____ de _____
Local e Data

Nome do Participante da Pesquisa