

FOLGA ORÇAMENTÁRIA NA SECRETARIA DA FAZENDA

RESUMO

Organizações públicas vêm adotando modelos de mensuração de desempenho (MMD), a exemplo da iniciativa privada, buscando gerar incentivos à eficiência de equipes de servidores. Este trabalho analisou o MMD da Secretaria da Fazenda de um dos Estados do Brasil e identificou que, a partir das metas pactuadas pela equipe diretiva da secretaria, a organização opera em um regime de folga orçamentária, em um ambiente organizacional de menor tensão em relação ao atingimento das metas e consequente gratificação. Através de séries históricas (Jan./07 a Jun./09) do desempenho individual mensal de 950 servidores públicos que atuam como fiscais, foram comparados o nível de atingimento das metas tributárias e administrativas. Adicionalmente, tais evidências foram trianguladas com observações participativas e análises documentais. Apesar da folga orçamentária detectada na utilização de metas com alta probabilidade de atingimento, o desempenho nas tarefas administrativas duplicou no último ano analisado, evidência de que o nível de esforço individual cresceu apesar do incentivo pecuniário ser garantido em um nível menor de esforço. Assim, como em outras pesquisas em organizações públicas, discute-se a existência de uma motivação intrínseca no servidor.

Palavras-Chave: Folga orçamentária. Setor público. Modelo de Mensuração de Desempenho.

1 INTRODUÇÃO

Na iniciativa privada, pesquisadores já comprovaram que, em empresas que utilizam modelos de mensuração de desempenho (MMD), gestores estabelecem metas para serem facilmente atingidas, criando folga orçamentária (VAN DER STEDE, 2000; AQUINO *et al.*, 2008). Assim como, no setor público, pesquisas estão demonstrando que esse ambiente também é cercado de folga, seja ela gerencial ou orçamentária (O'TOOLE JR.; MEIER, 2010; BRUNS; HIMMLER, 2011), e que, diante da busca por eficiência, a cada dia mais MMDs são implantados em organizações públicas (MELKERS, WILLOUGHBY, 2005), como também já observado no Brasil na Secretaria da Fazenda do Rio Grande do Sul (FREITAS *et al.*, 2009).

Decorrente das constatações apresentadas, esta pesquisa investigou a presença de folga orçamentária no MMD da Sefaz e discutiu alguns efeitos associados ao desempenho das tarefas. Para responder essa questão, foi realizado um estudo de caso em uma organização pública brasileira na esfera estadual. Trata-se de uma Secretaria da Fazenda (Sefaz) que faz parte do Poder Executivo da Administração Direta do Estado, exercendo como principal atividade a cobrança e arrecadação de tributos estaduais. As análises documentais dos orçamentos públicos e a inserção no campo como observadora participante contribuíram para o entendimento da organização e a descrição do fenômeno. Para verificar se as metas estabelecidas pelo gestor eram facilmente atingíveis, caracterizando a existência de folga orçamentária, foram realizados testes de média da série histórica do desempenho individual dos servidores públicos submetidos ao MMD, no período de janeiro de 2007 a junho de 2009, variando de 508 a 634 servidores a cada período avaliado. O teste não paramétrico Kruskal-Wallis foi utilizado para verificar se os desempenhos realizados diferenciaram-se na presença dos fatores nível de carreira e efeito sazonal.

A escolha dessa organização deu-se por dois motivos. Primeiro, trata-se de uma organização pública que já implantou um MMD com remuneração variável dos servidores

vinculada ao cumprimento de metas. Segundo, pelo fato de o pesquisador trabalhar nessa entidade, a escolha tornou-se conveniente em virtude da facilidade de acesso aos dados, escolha do informante-chave e entendimento da organização como um todo.

Ao analisar um MMD de uma organização pública, esta pesquisa contribui para que os gestores públicos de outras administrações com características similares, como, por exemplo, outras Secretarias da Fazenda do Estado brasileiro, reavaliem seus modelos de desempenho já implantados ou promovam adaptações para suas realidades, considerando os fatores que são ínsitos ao ambiente público. Isso poderá gerar maiores chances de sucesso na gestão e na eficiência nos serviços públicos prestados.

O desenvolvimento do trabalho apresenta-se dividido em seis partes. A primeira inclui essa introdução; a segunda é a apresentação do caso; a terceira trata do desenvolvimento de hipóteses; a quarta apresenta a metodologia e coleta de dados; a quinta é composta pelos testes e resultados e a sexta apresenta as conclusões da pesquisa.

2 APRESENTAÇÃO DO CASO

Cada uma das 27 unidades federativas do Brasil possui sua Secretaria da Fazenda, cuja principal atribuição é coordenar as atividades de arrecadação e cobrança dos tributos estaduais, sendo realizado o estudo em uma delas. Por meio de análises do orçamento público e visitas no Tesouro Estadual, um dos departamentos da Sefaz, obteve-se conhecimento do processo orçamentário no nível organizacional. Pode-se observar que o valor destinado à Sefaz, definido na Lei Orçamentária Anual (LOA), não é decorrente da soma de todos os projetos planejados e previstos no Plano Plurianual (PPA). Muito pelo contrário, é fruto de ajustes dos recursos que ficaram disponíveis, após o abatimento das despesas de caráter obrigatório. Ou seja, o orçamento geral dessa secretaria sofre restrições de recursos.

Já a demanda de suas atividades aumentou entre os anos de 2000 e 2010. Nesse período, só na função de fiscalização, por exemplo, a carga potencial de trabalho envolvido cresceu com o aumento de mais de 70% de contribuintes. Contudo, o número de fiscais alocados nessa função cresceu apenas 15%. Essa diferença foi atenuada com o emprego de tecnologia para auxiliar a fiscalização, sendo implantada, por exemplo, a nota fiscal eletrônica. Para acompanhar esse crescimento, sem aumentar a folha de pagamento, segundo o informante-chave, é necessário investir ainda mais em tecnologia.

Nesse ambiente, ao mesmo tempo em que se procurou reduzir despesas e aumentar receitas, cresceu a demanda de suas atividades e restringiu a disponibilidade de recursos, demonstrando um ambiente com pressão orçamentária no nível organizacional. Ao mesmo tempo, estudos realizados na iniciativa privada já comprovaram que, em ambientes com pressão, supervisores estabelecem intencionalmente metas fáceis para serem atingidas, gerando folga orçamentária (VAN DER STEDE, 2000). O cenário encontrado nesse ambiente público apresenta evidências de que o fenômeno da folga possa existir no MMD implantado na Sefaz para avaliar o desempenho dos servidores.

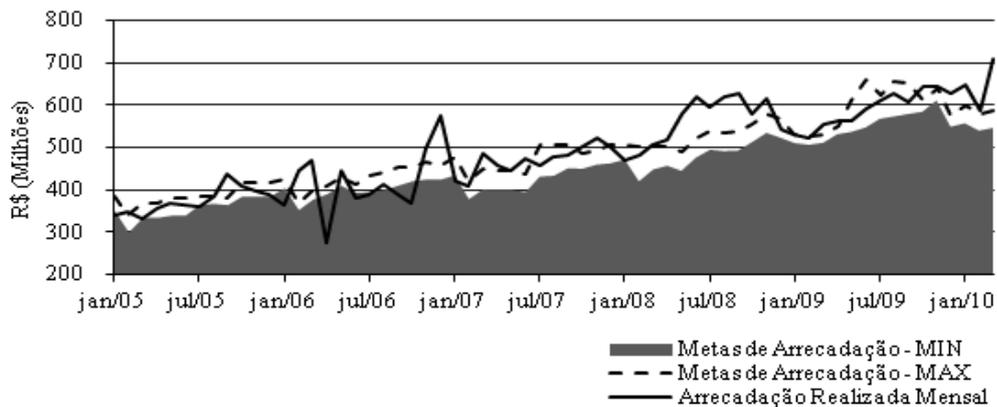
2.1 O MODELO DE MENSURAÇÃO DE DESEMPENHO DA SEFAZ

Em 2005, a Sefaz instituiu um MMD vinculando o cumprimento de metas ao pagamento da remuneração variável de seus servidores. Esta pesquisa focou-se nos

integrantes da carreira do fisco, representada pela classe de auditores fiscais que atuam na atividade-fim, ou seja, na fiscalização direta dos tributos estaduais.

O modelo, conhecido como Programa de Participação de Resultados, avalia o desempenho do servidor tanto por meio do trabalho em equipe quanto por meio do esforço individual. Se a equipe da Sefaz alcançar as metas previamente estabelecidas, cada membro receberá sua parte variável da remuneração levando-se em consideração o quanto contribuiu para o seu alcance. Ou seja, o cumprimento da meta coletiva é requisito para a concessão da gratificação. Os 100% da remuneração variável são alcançados da seguinte forma: 60% por meio de meta coletiva para a Sefaz, ligada à arrecadação do Estado, adquirida por aqueles que efetivamente trabalharam na equipe; 40% decorrentes do esforço individual. Dos 40%, 28% são associados à realização de tarefas administrativas, caracterizado por procedimentos formais, como o preenchimento de documentos, e 12% são associados ao efetivo *output* da função de fiscalização que foi exercida. Nesta tarefa, o desempenho é medido pelo montante em reais levantados por meio dos autos de infração, sendo atribuído o desempenho no mês da autuação. Inclusive, a meta nestas tarefas representa o dobro da administrativa, pois o modelo visa incentivar as ações fiscalizadoras que acarretem aumento de arrecadação.

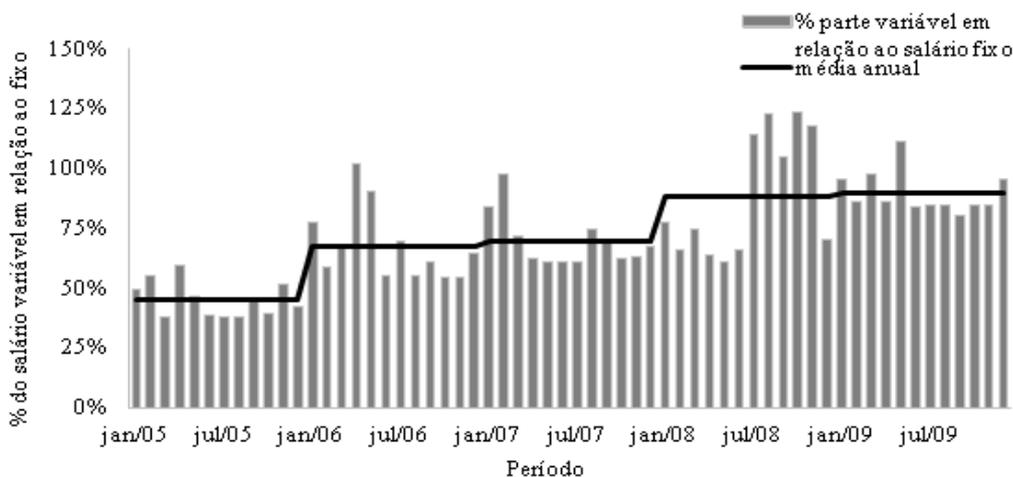
As metas para a equipe da Sefaz são estabelecidas por uma comissão formada pelo Secretário da Fazenda e sua equipe diretiva. Fixam metas gerenciais mínimas e máximas a serem atingidas por toda equipe, tendo como indicador de desempenho a receita arrecadada pelo Estado. O gráfico 1 apresenta o comportamento dessas metas em relação ao desempenho realizado. Observa-se que, no geral, a equipe atingiu a meta coletiva, ainda que no patamar da meta menor. Essa facilidade no alcance das metas coletivas indica a possibilidade de existência de folga inclusive nas metas no nível individual, objeto de análises estatísticas mais adiante.



Fonte: Base de dados da Sefaz

Gráfico 1 – Relação mensal entre as metas gerenciais de arrecadação dos impostos estaduais e a arrecadação realizada.

O gráfico 2 apresenta a proporção da remuneração variável (gratificação) em relação ao salário base recebido pelo fiscal que sempre atingiu a meta máxima individual.



Fonte: Base de Dados da Sefaz

Gráfico 2 – Representatividade da remuneração variável em relação ao salário fixo

Ao longo dos anos, observa-se que a representatividade da remuneração variável em relação ao salário fixo apresentou crescimento. No ano de 2005, esteve presente no patamar de 45%, oscilando um pouco para mais ou para menos, mas dentro dessa média. Em 2009, a média cresceu ainda mais, aproximando-se de 85% do salário fixo. Os picos de gratificação que se destacam no gráfico, decorrentes do aumento extraordinário de arrecadação, foram decorrentes da cobrança de taxas para a concessão de benefícios fiscais e aumento de ações de fiscalização. Desconsiderando esses meses, pode-se visualizar que a parte variável cresce em degraus ao longo do tempo, conforme demonstrado no gráfico com a linha média por ano. Essa elevada probabilidade de recebimento acabou virando uma certeza para os servidores, deixando dúvidas quanto ao real impacto do modelo em termos de incentivos.

3 DESENVOLVIMENTO DE HIPÓTESES

A cada dia, novas técnicas gerenciais vão sendo incorporadas com o intuito de melhorar a eficiência das organizações. Dentre elas, destacam-se os MMDs, como o *balanced scorecard*. Por meio de indicadores de desempenho, metas são estabelecidas para promover o alinhamento do comportamento individual às estratégias de trabalho da empresa. Havendo recompensas ou punições associadas, estimulam os indivíduos a criarem metas mais fáceis de serem atingidas. Esses comportamentos disfuncionais, que afetam a relevância da informação para a tomada de decisão, desencadeiam o surgimento da folga orçamentária (AQUINO *et al.*, 2008; EPSTEIN; MANZONI, 1997; HOPWOOD, 1987; MALINA; SELTO, 2001).

A folga orçamentária, ou *budgetary slack*, vem sendo objeto de várias pesquisas. Inicialmente, foi identificada como um problema decorrente dos estudos sobre orçamentos no ambiente privado. Segundo Lukka (1988), sua noção emergiu do estudo de Argyris, em 1952, e seguiu com diversos colaboradores, como Osni (1973), Merchant (1985), Hopwood (1987), que prosseguiram com o tema. Considerado importante na seara orçamentária (DAVILA; WOUTERS, 2005), esse fenômeno é decorrente de ações intencionais dos gestores de elaborar metas facilmente atingíveis (AQUINO *et al.*, 2008). Sua constituição pode advir da subestimação de receitas, como também da superestimação de gastos e pedidos de recursos necessários para atingir as tarefas (DUNK; NOURI, 1998). No mesmo sentido, pode ser entendida como o excesso de montante orçamentário (MERCHANT, 1985), sinônimo de ineficiência (BORGE *et al.*, 2008) ou, até mesmo, atitude antiética (DOUGLAS; WIER,

2000). Assim, advém de um comportamento disfuncional, fruto da interação dos gestores para atingirem as metas (VAN DER STEDE, 2000).

Há na literatura algumas comprovações de folga orçamentária no ambiente público. Fruto de manobras políticas (BRUNS; HIMMLER, 2011) ou administrativas (JACOBSEN, 2006), foi identificada como o resultado de um governo prudente que subestima a receita, cobre as despesas públicas e, ainda, constitui *buffers* (amortecedores) de precaução, sendo intensificadas próximas as eleições (PLOEG, 2010). Como também foi mensurada pela diferença positiva entre os recursos que foram disponibilizados aos órgãos públicos e os que eram suficientes para a produção ou execução do serviço (JACOBSEN, 2006). Outra evidência foi apontada por um legislador do Texas. Ao analisar o comportamento de seus agentes públicos, observou que, apesar de contestarem todos os anos de orçamentos apertados, ao final de cada período, suas metas eram atingidas tranquilamente (MEIER; O'TOOLE JR., 2009). Ainda, foi reduzida por eleitores de municípios noruegueses. Ao monitorarem as contas públicas, conseguiram reduzir as manobras praticadas pelos políticos, como a folga orçamentária, com aumento do desempenho (BRUNS; HIMMLER, 2011).

Se a folga orçamentária é utilizada como amortecimento de fatores exógenos, e o MMD é baseado com mais peso em metas tributárias que envolvem resultados em autos de infração que, por sua vez, são fatores exógenos, dependentes de fatores de mercado, a hipótese é de que:

H₁: o MMD da Sefaz possui folga orçamentária de forma a continuar pagando gratificação mesmo com fatores exógenos.

Isto não desmerece o MMD, pelo contrário, ele delega ao nível individual o gerador da discricionariedade da gratificação, reduzindo o efeito do ruído externo na remuneração.

Quando se trata de medir desempenho no setor público, os incentivos devem estar ligados a pagamento ou representar uma forma de status aos servidores (HOU *et al.*, 2011). Dentre os mais utilizados pelas organizações públicas, destaca-se o uso de promoções horizontais (DIXIT, 2002) que afetam positivamente o desempenho dos indivíduos (BESANKO *et al.*, 2007) e da organização (DALEY; VASU, 2005). Isso ocorre porque os funcionários com preocupação na carreira estão interessados nos salários futuros, como também na reputação perante os demais colegas de trabalho (AUTREY *et al.*, 2007). Envolve prestígio, reconhecimento, além da realização pessoal (CLARKE, 2009). Para isso, passa a contribuir potencialmente na execução das tarefas, acarretando aumento de seu desempenho e de sua organização (DIXIT, 2002).

Apesar de a ascensão na carreira representar competência e merecimento, pode acarretar comportamentos maléficos à organização. Gestores com pretensão de horizonte na carreira ficam mais preocupados em alcançar as metas, por representar um fator determinante na promoção. Por conseguinte, ficam mais propícios na criação de folga orçamentária. Com o estabelecimento de metas mais fáceis de serem atingidas, demonstram a seus superiores que foram capazes de alcançá-las, ficando mais próximos de elevar-se hierarquicamente (ANDERSON *et al.*, 2010).

No caso em análise, observa-se que o nível de carreira pode acarretar desempenho diferente dos funcionários, decorrente tanto ao acúmulo de conhecimentos adquiridos com a experiência, quanto pela natureza das atividades exercidas conforme suas três posições

hierárquicas. Ainda, a promoção para nível 2 e 3 não está associada ao desempenho. O fiscal aguarda o tempo mínimo e faz uma prova para progressão. Como a maioria dos cargos de chefia da Sefaz são ocupados por ocupantes do nível 2 e 3, incentiva o concurso de promoção. Com metas iguais para todos fiscais de todos os níveis, conforme prevê o modelo de desempenho, o grau de atingimento de metas passa a depender de incentivos extrínsecos e da facilidade relativa da tarefa. Como os níveis 2 e 3 fiscalizam empresas maiores, sendo selecionadas de forma randômica dentro do nível, apresentam uma economia de escala de esforço a ser realizado em uma fiscalização. Assim, se a determinação da empresa ocorre randomicamente para servidores do mesmo nível e as destinadas para o nível 3 são, em sua maioria, empresas de grande porte, demanda maior esforço do servidor do nível 1, comparado àqueles na carreira 2 e 3. Então a hipótese é de que:

H₂: o atingimento das metas é diferente entre as carreiras e maior no nível 3.

O momento econômico pode influenciar mudanças na organização, ainda mais se relacionadas ao setor público. Receitas fiscais, por exemplo, são, em grande parte, impulsionadas pelo crescimento econômico. Por isso, especialistas, ao analisar o crescimento médio das receitas públicas, levam em consideração o fator cíclico (THOMPSON; GATES, 2007). Deste modo, a divisão dos períodos pode revelar ciclos ou, até mesmo, comportamentos. Em períodos de economia forte, por exemplo, gestores públicos adotam mais sistemas para medir desempenho, utilizando-os menos nas épocas de crise (HOU *et al.*, 2011). Inclusive, esses períodos de choque importam. Podem gerar cortes de recursos, diminuição de despesas, enfim, afetar o desempenho da organização, como ocorrido no Texas (MEIER; O'TOOLE JR., 2009). Nesses casos, observa-se que o fator sazonal interferiu no desempenho da organização.

Assim, os períodos, sejam eles representados por meses, anos (THOMPSON; GATES, 2007), sejam eles decorrentes de choques ou crises econômicas (MEIER; O'TOOLE JR., 2009), podem influenciar a rotina das organizações e, por consequência, o desempenho dos funcionários. É esperado que também se encontre este fenômeno ao analisar servidores que trabalham na Secretaria da Fazenda. Por se tratar de um órgão ligado ao ramo da política fiscal, responsável pela cobrança e arrecadação dos tributos, tende a reagir de acordo com os ciclos econômicos (THOMPSON; GATES, 2007) e outros efeitos sazonais (HOU *et al.*, 2011). E como os trabalhos dos servidores relacionam-se a essa atividade-fim, seus desempenhos podem diferenciar-se na presença desses efeitos. A discussão precedente sugere a seguinte hipótese:

H₃: o atingimento das metas dos servidores públicos submetidos ao MMD seria afetado por fatores sazonais.

4 METODOLOGIA E COLETA DE DADOS

A coleta de dados desse estudo de caso deu-se em duas etapas. A primeira envolveu visitas em campo, iniciada com a escolha do informante-chave. Em campo, foram realizadas visitas aos setores ligados ao orçamento (Tesouro Estadual) e avaliação de desempenho (Coordenação do Sistema de Gratificação de Fiscalização). Por meio de observações participativas e análises documentais foram coletadas informações públicas quanto aos processos de negociação das metas e orçamento. Depois, na segunda etapa, foram coletados os demonstrativos mensais contendo os desempenhos individuais de todos servidores ativos integrantes da carreira fiscal no período de Jan./07 a Jun./09, totalizando inicialmente 950

fiscais, fornecidos em cópias eletrônicas, preservadas as identificações pessoais. Em seguida, foram excluídos da amostra aqueles no exercício de função de chefia e em gozo de férias com período superior a 15 dias no mês. O total de servidores passou, em média, para 580, oscilando em decorrência de alterações no quadro de pessoal, como férias, aposentadoria. Dessa forma, totalizou um montante de 17506 avaliações mensais. Cada avaliação é expressa em uma meta e um realizado para um fiscal em determinado mês, de Jan./07 a Jun./09, para duas dimensões de avaliação: tarefas administrativas e tributárias (arrecadação), expressos em uma escala própria da Sefaz.

Cada fiscal está em um nível de carreira, 1, 2 ou 3. Tal segmentação distingue o salário básico e define a competência de fiscalizar os contribuintes. De forma geral, o servidor no cargo inicial é competente para auditar as microempresas, no intermediário acresce em seu rol as de pequeno e médio porte e no final incluem as de grande porte. Dos fiscais submetidos à avaliação do modelo de desempenho, aproximadamente 50% estão no nível 1, 30% no nível 2 e o restante no nível 3.

4.1 ANÁLISE DESCRITIVA

A tabela 1 apresenta a estatística descritiva das variáveis que compõem o comportamento do desempenho dos fiscais no MMD da Sefaz. Todos os valores estão apresentados em escala numérica de pontuação, cuja meta varia de 0 a 2000 pontos. Já o realizado pode variar de 0 até o máximo de pontos atingidos pelo servidor, de acordo com suas tarefas. No caso, o valor máximo alcançado por meio do realizado em tarefas tributárias foi de aproximadamente 8 milhões de pontos, o que representa que um servidor conseguiu atingir quatro mil vezes a meta. Inclusive, no período em análise, percebe-se que, na média, os servidores apresentaram um desempenho nessas tarefas de quase oito vezes maior (7,98) do que a meta estabelecida pelos gestores. Ao passo que nas administrativas foi quase duas vezes a meta (1,85). Já em relação às metas, mantiveram-se constantes em todo período, sendo iguais ao valor máximo. Os mínimos representam as mesmas metas, só que ajustadas ao período de trabalho dos fiscais, quando, dentro do mês, estiveram parcialmente de férias. Essa permanência estática das metas fornece indícios de folga. Por meio de entrevistas com informante-chave, foi constatado que não havia interligação de informações entre supervisor e média e alta gerência, por isso as metas ficaram constantes.

Tabela 1 – Análise descritiva da pontuação individual (meta e realizado) para tarefas administrativas e tributárias.

Tarefa	Variáveis	N ¹	Média	Desvio-padrão	Mínimo	Máximo
Adm	Meta (mil pontos ²)	17506	0,97	0,09	0,464	1,00
	Realizado (mil pontos ³)	17506	1,79	2,77	0,00	63,15
	Atingimento (realizado/meta)	17506	1,85	2,81	0,00	63,16
Trib	Meta (mil pontos ²)	17506	1,94	0,19	0,929	2,00
	Realizado (mil pontos ³)	17506	15,35	170,05	0,00	8.697,67
	Atingimento (realizado/meta)	17506	7,98	85,26	0,00	4.348,84
Geral	Atingimento (realizado/meta)	17506	8,97	85,26	0,00	4.349,84

1. Número de avaliações individuais válidas dos fiscais no período de Jan./07 a Jun./09.

2. Pontuação individual, com escala de 0 a 2000. Os valores mínimos são proporcionais ao período trabalho (férias).

3. Pontuação individual com escala de 0 até o máximo de pontos realizados (chegou a superar a meta mais de 4 mil vezes).

A análise descritiva da pontuação individual (meta e realizado) para tarefas administrativas por nível de carreira está disposta na tabela 2. Do total dos dados coletados, 8403 avaliações individuais válidas dos fiscais pertencem ao nível 1, outras 5178 avaliações ao nível 2 e o restante, 3925 avaliações, ao nível 3. Os cargos de chefia são conferidos, com maior frequência, para aqueles que estão no cargo intermediário ou final, o que os dispensa da avaliação do MMD. Outro ponto a ser destacado refere-se ao grau de atingimento da meta administrativa. O cargo inicial, em média, atingiu mais de duas vezes as tarefas administrativas (2,13), o intermediário um pouco menos (1,77), e o final apenas 1,34 vezes. O desempenho apresentado foi inversamente proporcional ao nível de carreira, fenômeno que ocorre inclusive quanto ao valor máximo. Servidores na carreira inicial cumprem mais tarefas procedimentais (vistorias e atendimentos) apresentando melhores resultados nessas tarefas.

Tabela 2 – Análise descritiva da pontuação individual (meta e realizado) para tarefas administrativas por nível de carreira.

Nível	Variáveis	N ¹	Média	Desvio-padrão	Mínimo	Máximo
1	Meta (mil pontos ²)	8403	0,986	0,073	0,464	1,000
	Realizado (mil pontos ³)	8403	2,105	3,347	0,00	63,158
	Atingimento (real/meta)	8403	2,13	3,36	0,00	63,16
2	Meta (mil pontos ²)	5178	0,965	0,111	0,464	1,000
	Realizado (mil pontos ³)	5178	1,687	2,452	0,00	42,301
	Atingimento (real/meta)	5178	1,77	2,55	0,00	42,30
3	Meta (mil pontos ²)	3925	0,961	0,115	0,464	1,000
	Realizado (mil pontos ³)	3925	1,266	1,344	0,00	37,169
	Atingimento (real/meta)	3925	1,34	1,43	0,00	37,17

¹ Número de avaliações individuais válidas dos fiscais no período de Jan./07 a Jun./09 por nível de carreira.

² Pontuação individual, com escala de 0 a 2000. Os valores mínimos são proporcionais ao período trabalhado (férias).

³ Pontuação individual com escala de 0 até o máximo de pontos realizados (nível 1 chegou a atingir 63 vezes a meta).

Já para as tarefas tributárias, a tabela 3 apresenta a análise descritiva da pontuação individual (metas e realizado), também por nível de carreira.

Tabela 3 – Análise descritiva da pontuação individual (meta e realizado) para tarefas tributárias por nível e por atingimento geral (administrativas e tributárias).

Nível	Variáveis	N ¹	Média	Desvio-padrão	Mínimo	Máximo
1	Meta (mil pontos ²)	8403	1,97	0,14	0,929	2,00
	Realizado (mil pontos ³)	8403	12,28	195,56	0,00	7.013,10
	Atingimento (realizado/meta)	8403	6,26	97,88	0,00	3.506,55
	Atingimento geral ⁴	8403	7,26	97,88	0,00	3.507,55
2	Meta (mil pontos ²)	5178	1,93	0,22	0,929	2,00
	Realizado (mil pontos ³)	5178	17,28	141,66	0,00	5.962,71
	Atingimento (realizado/meta)	5178	9,04	71,26	0,00	2.981,36
	Atingimento geral ⁴	5178	10,04	71,26	0,00	2.982,36
3	Meta (mil pontos ²)	3925	1,92	0,23	0,929	2,00
	Realizado (mil pontos ³)	3925	19,36	143,49	0,00	8.697,67
	Atingimento (realizado/meta)	3925	10,24	72,11	0,00	4.348,84
	Atingimento geral ⁴	3925	11,23	72,11	0,00	4.349,84

1. Número de avaliações individuais válidas dos fiscais no período de Jan./07 a Jun./09 por nível de carreira.

2. Pontuação individual com escala de 0 a 2000. Os valores mínimos são proporcionais ao período trabalhado (férias).

3. Pontuação individual com escala de 0 até o máximo de pontos realizados (nível 3 chegou a atingir 4.000 vezes a meta).

4. Representa soma do atingimento das tarefas administrativas e tributárias por nível de carreira.

O atingimento nessas tarefas acompanhou a ascensão na carreira, como pode ser constatado no comportamento de suas médias. Para todos os níveis o desempenho foi muito superior à meta. Fiscais do nível 3 de carreira tiveram um desempenho igual a dez vezes o valor da meta (10,24), enquanto do nível 1 e 2 alcançaram 6,26 e 9,04, respectivamente. À medida que cresce na carreira, aumenta o porte das empresas objetos de fiscalização, acarretando autuações com valores mais vultosos.

5 TESTES E RESULTADOS

Atendidos os pressupostos, foi aplicado o teste t para duas amostras independentes, apresentado na tabela 4.

Tabela 4 – Teste t¹ de duas amostras independentes das tarefas administrativas e tributárias.

Teste Levene para igualdade de variâncias				Teste-t para igualdade de médias						
	I ²	F	Sig.	T	gl.	Sig. ³	Dif. médias	Dif Erro padrão	95% I.C. da Dif.	
									Abaixo	Acima
Realizado Adm	Sim	4161,81	0,00	-39,10	35010	0,00	-819,19	20,95	-860,25	-778,12
	Não			-39,10	17547,76	0,00	-819,19	20,95	-860,25	-778,12
Realizado Tribut	Sim	210,95	0,00	-10,43	35010	0,00	-13403,57	1285,25	-15922,69	-10884,44
	Não			-10,43	17505,04	0,00	-13403,57	1285,25	-15922,78	-10884,35

1. 5% nível de significância – Teste t para amostras independentes.

2. Igual variância assumida.

3. Sig. (2-caudas).

Os resultados apresentados na tabela acima demonstram que a média dos realizados, tanto das tarefas administrativas, quanto das tributárias, difere da média de suas respectivas metas. Considerando um nível de significância de 5%, pode-se afirmar que a hipótese nula de igualdade das metas foi rejeitada e que as amostras são estatisticamente diferentes. Conforme demonstrado na análise descritiva (tabela 1), a média da meta nas tarefas administrativas foi de 970, ao passo que a do realizado foi de 1.790. Nas tributárias, a meta foi de 1.940 e os servidores, por sua vez, apresentaram um desempenho bem superior (15.350). Significa dizer que a média do desempenho realizado nessas tarefas, com destaque para as tributárias, foi bem acima da meta previamente estipulada pelos gestores, indicando metas com folga.

Foi aplicado o teste de média de uma amostra independente e confirmado que as metas foram atingidas com facilidade pelos indivíduos submetidos à avaliação de desempenho, caracterizando folga orçamentária. Os testes, dispostos na tabela 5, representam o grau de alcance das metas (realizado/meta) nas tarefas administrativas e tributárias.

Tabela 5 – Teste t de uma amostra independente das tarefas administrativas e tributárias.

		Test Value = 1					
		T	gl.	Sig. (2-caudas)	Diferença médias	95% I.C. da Dif.	
						Abaixo	Acima
Atingimento (realizado/meta)	Adm	39,85	17505	0,00	0,85	0,80	0,89
	Tribut	10,83	17505	0,00	6,98	5,71	8,24

* 5% nível de significância – Teste t para uma amostra independente.

Pode-se afirmar que, a um nível de significância de 5%, foi confirmada a hipótese alternativa de que as médias populacionais são iguais ou maiores que 1. Inclusive, nas duas tarefas, os valores das médias estão bem acima de 1. De acordo com dados descritivos extraídos da tabela 1, o atingimento da meta administrativa apresentou uma média de 1,85 e o da tributária, ainda maior, de 7,98.

Ainda, foi escolhido o modelo utilizado por Aquino *et al.* (2008), em que, para comprovar a folga, o percentual de ocorrência de uma meta superada ultrapassa o nível de 50% da amostra. Assim, por meio de observações das séries mensais (Jan./07 a Jun./09) dos indicadores de desempenho, foi realizado um comparativo entre o realizado/meta, apresentado na tabela 6. Com o teste de frequência de atingimento de metas, observa-se que as tarefas administrativas atingiram a meta 99,1% das vezes e as tributárias, 86,2%. Isso significa que, nas duas tarefas, 92,65% das vezes os indicadores de resultado foram atingidos. Ou seja, estão bem acima de 50% de probabilidade que a literatura considera como limite para metas difíceis, sendo consideradas então facilmente alcançáveis (MERCHANT; MANZONI, 1989).

Tabela 6 – Porcentagem de metas atingidas das tarefas administrativas e tributárias por mês.

Período	% Ating. T. Adm	% Ating. T. Tribut	Período	% Ating. T. Adm	% Ating. T. Tribut	Período	% Ating. T. Adm	% Ating. T. Tribut
Jan 07	98,5%	80,3%	Jan 08	98,8%	86,1%	Jan 09	99,5%	88,5%
Fev 07	98,7%	79,9%	Fev 08	99,7%	82,5%	Fev 09	98,7%	87,8%
Mar 07	99,5%	82,1%	Mar 08	98,1%	80,6%	Mar 09	99,2%	89,8%
Abr 07	99,2%	83,4%	Abr 08	99,7%	87,3%	Abr 09	99,2%	89,7%
Mai 07	99,1%	85,5%	Mai 08	99,0%	88,0%	Mai 09	98,6%	91,1%
Jun 07	99,8%	81,7%	Jun 08	99,8%	92,1%	Jun 09	99,6%	89,0%
Jul 07	99,5%	85,2%	Jul 08	99,6%	91,4%	Estatística Descritiva		
Ago 07	98,8%	87,2%	Ago 08	99,2%	91,1%	N (períodos)	30	30
Set 07	99,7%	84,6%	Set 08	99,2%	91,0%	Média	99,1%	86,2%
Out 07	98,8%	85,1%	Out 08	98,5%	88,3%	Mediana	99,2%	86,5%
Nov 07	98,8%	83,9%	Nov 08	98,3%	80,7%	Variância	0,23%	13,41%
Dez 07	99,1%	86,5%	Dez 08	99,7%	86,5%	Desvio Padrão	0,48%	3,66%

Desta forma, ao relacionar os resultados apresentados nos testes de média, os quais comprovam que as médias dos desempenhos realizados são estatisticamente diferentes e superiores às metas estabelecidas pelos gestores, com o fato de que, em média, 92,65% das metas são atingidas pelos funcionários, comprova-se a existência de folga orçamentária no MMD da Sefaz, no período de janeiro de 2007 a junho de 2009. Portanto, esses resultados confirmam H_1 . Ou seja, foi encontrada folga orçamentária no MMD da Sefaz e, por consequência, houve o pagamento da gratificação aos servidores.

5.1 NÍVEL DE CARREIRA

Com o propósito de avaliar se o atingimento das metas nos níveis 1, 2 e 3 são iguais estatisticamente, foi aplicado o teste não paramétrico Kruskal-Wallis como ferramenta alternativa, já que todos os pressupostos da análise de variância não foram atendidos, como a normalidade. Por meio do teste Levene, demonstrado na tabela 7, foi aceita a hipótese nula com nível de significância de 5%, demonstrando que amostra apresenta igualdade de variância, sendo atendido o pressuposto para aplicação do Kruskal-Wallis.

Tabela 7 – Teste de homogeneidade das matrizes de variância.

Variável	Estatística Levene ¹	gl1	gl2	Sig.
Atingimento de Metas ²	2,81	2	17503	0,06

1. Testa a hipótese nula de matrizes de covariância populacionais iguais.

2. Referente a soma do atingimento das metas administrativas e tributárias.

A tabela 8 apresenta o resultado do teste. Considerando um nível de significância de 5%, rejeita-se a hipótese nula de igualdade central dos grupos e fica comprovada a diferença entre os três níveis de carreira. Os resultados alcançados melhoraram de acordo com a ascensão na carreira, ou seja, o cargo inicial, nível 1, apresentou a menor média, 7,26, o intermediário foi de 10,04 e o final, ainda maior, de 11,23. Os dados apresentados apenas confirmam a realidade encontrada por meio das observações e entrevistas com o informante-chave, ou seja, os níveis diferenciam-se entre si, sendo o atingimento de metas maior no nível 3. O cargo final, nível 3, apresentou a maior média pois, além do porte das empresas auditadas ser maior, agrega outros fatores, como o tempo de carreira, a experiência, enfim, um conjunto de atribuições adquiridas ao longo da carreira que acarretam em aumento de produtividade. Os resultados apresentados também são consistentes com H_2 .

Tabela 8 – Teste Kruskal-Wallis do atingimento das metas por nível.

	Teste Kruskal-Wallis ¹			Média por nível		
	Chi-quadrado	gl	Sig.	1	2	3
Atingimento de metas ²	1217,74	2	0,00	7,26	10,04	11,23

1. Variável de agrupamento: Nível.

2. Igual a soma do atingimento das tarefas administrativas e tributárias.

Ademais, o próprio plano de carreira em si é uma forma de motivação. Conforme se ascende na carreira, aumenta o valor dos vencimentos. No caso do serviço público, que possui estabilidade, associar o salário a um plano de carreira incentiva os servidores a realizarem suas tarefas com mais dedicação, melhorando seu desempenho. Outros fatores que também influenciam, além do pecuniário, são status, reconhecimento dos colegas e a auto-realização. Por isso, o plano de carreira oferece um sentimento de ascensão contínua para todos, sendo um instrumento de motivação.

5.2 SAZONALIDADE

Para investigar se os desempenhos dos servidores diferenciaram-se com a presença de fatores sazonais, desta vez, exógenos, foi utilizado o Kruskal-Wallis e, a cada teste, isolado o elemento período (ano, semestre e bimestre), utilizado como *proxy* para testar esse efeito. De acordo com a tabela 9, pode-se afirmar que a hipótese nula de igualdade de tendência central para todos os períodos foi rejeitada, comprovando-se estatisticamente que são diferentes, a um nível de significância de 5%. Ainda, foram aplicados os mesmos testes, controlados por trimestre e mês, chegando-se aos mesmos resultados.

Tabela 10 – Teste Kruskal-Wallis do atingimento das metas por ano, semestre e bimestre.

	Período	Teste Kruskal-Wallis			Médias por período						
		Chi-quadrado	gl	Sig.	1	2	3	4	5	6	
Atingimento de metas ¹	Ano ²	27,96	2	0,00	6,85	10,36	12,65				
	Semestre ³	13,62	1	0,00	8,79	10,10	-	-	-	-	
	Bimestre ⁴	51,69	5	0,00	7,63	8,09	10,65	7,36	8,77	14,21	

1. Igual a soma do atingimento das tarefas administrativas e tributárias.

2. Variável de agrupamento: Anos de 2007, 2008 e 2009.

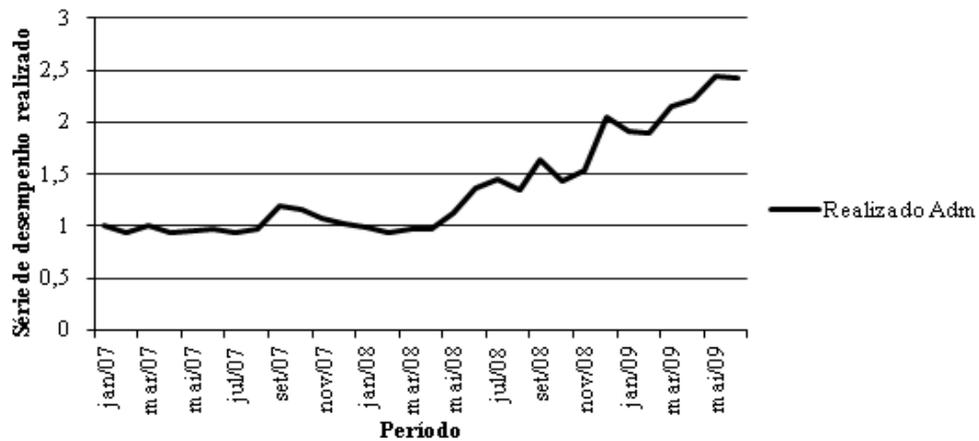
3. Variável de agrupamento: Semestre.

4. Variável de agrupamento: Bimestre.

As médias dos anos foram crescentes, 2007 no valor de 6,85, subindo para 10,36 no ano seguinte e, em 2009, ainda maior, 12,65. Dado que a meta é constante em todo período, não sendo registrada ou corrigida, o comportamento do atingimento médio pode estar associado ao crescimento da economia do Estado. De acordo com dados extraídos do IBGE, desde 2005, o PIB foi crescente. Ao mesmo tempo em que contribui para o crescimento da arrecadação estatal, aumenta as transações efetuadas pelos contribuintes sonegadores de impostos, o que, por consequência, eleva os números de autuações e acarreta o aumento de desempenho dos servidores. Dessa forma, a meta que já era ultrapassada em seis vezes, ficou mais fácil de ser alcançada com o decorrer dos anos. Quanto às médias do semestre, o primeiro período apresentou um valor menor, 8,79, elevando-se no segundo para 10,10. Assim, além do crescimento entre os anos, há entre os semestres. No bimestre, os maiores desempenhos foram no terceiro e no último período, com valores de 10,65 e 14,21, respectivamente. O início do ano, representado pelo primeiro bimestre, apresentou média de 7,63 e o final, que engloba dezembro, apresentou a maior média, 14,21. Eles seguiram o comportamento do mercado, ou seja, baixo poder de compra no começo do período, elevando-se, ao final, com as comemorações festivas. Também espelhou a pressão por metas do governo, sendo menos intensas em janeiro e fevereiro. Assim, o atingimento das metas dos servidores submetidos ao MMD é afetado por fatores sazonais. Ou seja, além do desempenho dos fiscais diferenciarem-se entre os anos, também se distingue dentro dos períodos do ano, sendo condizentes com H_3 . Ou seja, o atingimento das metas dos servidores públicos submetidos ao MMD foi afetado por fatores sazonais.

5.3 ANÁLISE ADICIONAL

Ocorre que, apesar do modelo de avaliação conter metas com folga, o desempenho dos servidores continuou crescente. Os esforços associados à arrecadação são em função do PIB. Como 80% da arrecadação do Estado advém de ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e de Comunicação), o aquecimento da economia aumenta a circulação de mercadorias, gerando o imposto devido e, proporcionalmente, cresce o montante potencial de sonegação. O desaquecimento produz incentivos à postergação do pagamento de impostos, mas não é claro se aumentaria a probabilidade de uma empresa optar pela sonegação. Assim, em um mesmo esforço feito pelo fiscal, o *output* desta tarefa de autuação fica associado ao desempenho positivo da economia e aos incentivos concedidos às indústrias e comércios em geral do Estado. Por sua vez, o desempenho de tarefas administrativas depende do esforço do servidor, basicamente e conforme visto no gráfico 3, a partir de Jan./07 a Jun./09, sendo que seu desempenho médio mais que dobrou.



Fonte: Base de dados da Sefaz

Gráfico 3 - Série de desempenho realizado das tarefas administrativas de Jan./07 a Jun./09.

A gratificação é disparada pela meta geral da Sefaz, historicamente atingida (gráfico 2) e, em seguida, pela meta tributária individual dos fiscais que tem sido atingida, em média, de seis a doze vezes. Em 2007, apenas 2,5% dos servidores não atingiram a meta administrativa, sendo que, em média, essa meta foi ultrapassada 99,1% das vezes (tabela 6). Basta cumprir a meta mínima para garantir a maximização da remuneração. Há poucos incentivos para a meta administrativa, sendo mais associados à meta tributária. Porém, mesmo com esta folga, a partir de Jan./08, a ocorrência do nível de esforço que dispara a gratificação máxima duplicou. Evidência de que, em geral, cumpriram a demanda de atividades que surgiam.

A princípio, um ambiente com essas características sofreria queda no desempenho (DAVILA; WOUTERS, 2005). Porém, com a facilidade no alcance das metas, os funcionários, sem recompensas diretas, despenderam esforços adicionais e cumpriram bem seus serviços. Essa atitude é condizente com o previsto na literatura sobre *Public Service Motivation* (PSM – Motivação do Serviço Público), na qual os funcionários são motivados a servir pelo bem do interesse público, sendo um fator inerente às organizações públicas (KIM, 2009; PERRY; WISE, 1990). Além das recompensas extrínsecas, o desempenho alcançado pelos servidores seria influenciado por fatores intrínsecos (BRIGHT, 2008), independente da remuneração variada (MARSDEN; RICHARDSON, 1994). As características individuais, como assumir o compromisso com o interesse público (HOUSTON, 2006) e com a sociedade (LEE; WILKINS, 2011), buscando a própria eficiência e a de sua organização (BRIGHT, 2008), colaboraram para a realização dos trabalhos. Por meio de observações em campo e entrevistas com informante-chave, observa-se que os servidores da Sefaz são orientados com essa forte ética no serviço público.

Além da motivação citada, a natureza das atividades exercidas pela Sefaz contribuiu para o desempenho apresentado. Comparada a outras secretarias, como a da saúde, ou mesmo as voltadas ao sistema penitenciário, órgãos que apresentam maior dificuldade de mensuração de *output*, a Sefaz apresenta a vantagem de ter medidas de desempenho mais claras, já que utiliza a arrecadação como principal indicador de desempenho de sua equipe de trabalho, tanto no nível coletivo, quanto individual. Esse critério facilita a avaliação objetiva dos *outputs* principais do órgão. A Secretaria de Segurança Pública, por exemplo, para avaliar a qualidade do sistema prisional precisa utilizar sistemas de medição de desempenho mais complexos, comparados à objetividade utilizada na Sefaz. A própria natureza da atividade em

si já é mais complexa, exige maior cuidado, acompanhado do uso de medidas de desempenho que indiquem a qualidade do serviço. Entretanto, o uso exclusivo ou com mais ênfase em medidas quantitativas, como faz a Sefaz com a arrecadação, pode fazer com que os gestores coloquem menos atenção a outros objetivos, como a qualidade dos serviços prestados.

De forma geral, o setor público é composto por órgãos de naturezas complexas. Ao mesmo tempo, também é composto por unidades técnicas, com metas mais objetivas, como a da Fazenda. Consequentemente, a folga orçamentária encontrada no MMD aplicado aos fiscais desta Sefaz, de natureza mais objetiva, pode não ser encontrada com a mesma clareza, utilizando os mesmos métodos, em outros órgãos de naturezas mais complexas. As metas, assim como os MMD, podem ser diferentes. Dependendo da natureza da atividade exercida, trabalham com indicadores de desempenhos diferentes, uns mais, outros menos objetivos.

6 CONCLUSÃO

O estudo realizado na Secretaria da Fazenda de um dos Estados do Brasil que já implantou um modelo de desempenho vinculando a remuneração variável dos servidores ao cumprimento de metas, revela que, em média, 92,65% das metas gerais estabelecidas pelos gestores foram atingidas pelos funcionários. Inclusive, as médias dos desempenhos realizados foram estatisticamente diferentes e superiores às médias das metas. Dessa forma, a exemplo da experiência da Secretaria da Fazenda do Rio Grande do Sul (FREITAS *et al.*, 2009), observa-se folga orçamentária no MMD dos fiscais desta Sefaz.

O desempenho dos servidores nas tarefas administrativas foi crescente, o que chama especial atenção na pesquisa. Apesar de o modelo conter metas com folga, a falta de incentivos pecuniários não inibiu o crescimento do nível de esforço nessas tarefas. Ou seja, mesmo com a facilidade no alcance das metas, os funcionários, sem recompensas diretas, despenderam esforços adicionais e cumpriram bem seus serviços. Esse comportamento demonstra que o incentivo de natureza financeira não foi a única fonte incentivadora nesse órgão do governo. O desempenho pode ter sido impulsionado pela motivação do serviço público, independente do incentivo formal.

Neste estudo de caso não se pode afirmar que a presença de folga orçamentária prejudicou o desempenho da Sefaz. Mas, ao contrário, é factível ponderar que a presença desse amortecedor, sobretudo nas metas gerais da equipe de fiscais, pode ser um elemento estabilizador que sinalizará aos fiscais que, apesar de fatores exógenos, eles podem despender seus melhores esforços para executar suas atuações e demais atividades que terão recompensas associadas. Obviamente, poderia ser discutido o limite mínimo, se uma folga de duas vezes (ao invés de seis) não seria mais apropriadamente desafiadora. Ou a formação de áreas de responsabilidade com equipes menores e metas e recompensas segmentadas.

A natureza objetiva da tarefa, em comparação com outras secretarias, ao mesmo passo que permite uso de medida de *output* como base principal de desempenho sem grandes perdas, em relação às medidas de *outcome*, o MMD pode estar inibindo esforço em ações que geram valor de longo prazo com base de inovação, visto que é privilegiado o curto prazo e são valorizadas eventuais inovações, em relação ao ato da fiscalização. Por fim, apesar de os resultados de uma única entidade não serem generalizáveis a outras organizações públicas, o estudo aponta que há fatores que são ínsitos nas organizações do setor público e que, comparados ao setor privado, podem ter feito a diferença no desempenho.

REFERÊNCIAS

- ANDERSON, S. W.; DEKKER, H. C.; SEDATOLE, K. L. An Empirical Examination of Goals and Performance-to-Goal Following the Introduction of an Incentive Bonus Plan with Participative Goal Setting. **Management Science**, vol. 56, n. 1, p. 90-109, 2010.
- AQUINO, A. C. B.; CARDOSO, R. L.; BOYA, V. L. A. Causality in a performance measurement model: a case study in a brazilian power distribution company. **Studies in Managerial and Financial Accounting – Performance Measurement and Management Control: Measuring and Rewarding Performance**, Emerald Group Publishing Limited, v. 18, n.1, p. 273-200, 2008.
- AUTREY, R. L.; DIKOLLI, S. S.; NEWMAN, D. P. Career concerns and mandated disclosure. **Journal of Accounting and Public Policy**, v. 26, p. 527-554, 2007.
- BESANKO, D.; DRANOVE, D.; SHANLEY, M.; SCHAEFER, S. **Economics of Strategy**, (4th ed.). New York: John Wiley; Sons, 2007.
- BORGE, L-E; FALCH, T.; TOVMO, P. Public sector efficiency: the roles of political and budgetary institutions, fiscal capacity, and democratic participation. **Public Choice**, v. 136, p. 475-495, 2008.
- BRIGHT, L. Does public service motivation really make a difference on the job satisfaction and turnover intentions of public employees? **American Review of Public Administration**, v. 38, n.2, p. 149-166, 2008.
- BRUNS, C.; HIMMLER, O. Newspaper circulation and local government efficiency. **The Scandinavian Journal of Economics**, v. 13, n. 2, p. 470-492, 2011.
- CLARKE, M. Plodders, pragmatists, visionaries and opportunists: career patterns and employability. **Career Development International**, v. 14, n. 1, p. 8-28, 2009.
- DALEY, D. M.; VASU, M. L. Supervisory perceptions of the impact of public sector personnel practices on the achievement of multiple goals: putting the strategic into human resource management. **The American Review of Public Administration**, v. 35, n.2, p. 157-167, 2005.
- DAVILA, T.; WOUTERS, M. Managing budget emphasis through the explicit design of conditional budgetary slack. **Accounting, Organizations and Society**, v. 30, p. 587-608, 2005.
- DIXIT, A. Incentives and organizations in the public sector: an interpretative review. **The Journal of Human Resources**, v. 37, n. 4, p. 696-727, 2002.
- DUNK, A. S.; NOURI, H. Antecedents of budgetary slack: a literature review and synthesis. **Journal of Accounting Literature**, v. 17, p. 72-96, 1998.
- DOUGLAS, P. C.; WIER, B. Integrating ethical dimensions into a model of budgetary slack creation. **Journal of Business Ethics**, v. 28, p. 267-277, 2000.
- EPSTEIN, M. J.; MANZONI, J. C. The balanced scorecard and tableau de board: translating strategy into action. **Management Accounting**, v. 79, p. 28-36, 1997.
- FREITAS, V. P.; CARDOSO, R. L.; AQUINO, A. C. B.; REIS JUNIOR, R. C. Mensuração de Desempenho em Organizações Públicas: o caso da Secretaria da Fazenda do Rio Grande do Sul. **Revista do Serviço Público**, v. 60, p. 277-290, 2009.
- HOPWOOD, A. The Archaeology of Accounting Systems. **Accounting, Organizations and Society**, v. 12, n. 3, 207-234, 1987.

- HOU, Y.; LUNSFORD, R. S.; SIDES, K. C.; JONES, K. A. State performance-based budgeting in boom and bust years: an analytical framework and survey of the States. **Public Administration Review**, v. 71, n. 3, p. 370-388, 2011.
- HOUSTON, D. J. "Walking the Walk" of Public Service Motivation: public employees and charitable gifts of the time, blood, and money. **Journal of Public Administration Research and Theory**, v. 16, n. 1, p. 67-86, 2006.
- JACOBSEN, D. I. Public Sector Growth: comparing politicians' and administrators' spending preferences. **Public Administration**, v. 84, n. 1, p. 185-204, 2006.
- KIM, S. Testing the structure of public service motivation in Korea: a research note. **Journal of Public Administration Research and Theory**, v. 19, n. 14, p. 839-851, 2009.
- LEE, Y. -J.; WILKINS, V. M. More similarities or more differences? Comparing public and nonprofit manager's job motivations. **Public Administration Review**, v. 71, n. 1, p. 45-56, 2011.
- LUKKA, K. Budgetary biasing in organizations: theoretical framework and empirical evidence. **Accounting Organizations and Society**, v. 13, n.3, p. 281-301, 1988.
- MALINA, M. A.; SELTO, F. H. Communicating and controlling strategy: an empirical study of the effectiveness of the balanced scorecard. **Journal of Management Accounting Research**, v. 13, p. 441-469, 2001.
- MARSDEN, D.; RICHARDSON, R. The effects of "merit pay" on motivation in a public service. **British Journal of Industrial Relations**, v. 32, n.2, p. 243-261, 1994.
- MEIER, K. J.; O'TOOLE JR, L. J. The dog that didn't bark: how public managers handle environmental shocks. **Public Administration**, v. 87, p. 485-502, 2009.
- MELKERS, J.; WILLOUGHBY, K. Models of performance-measurement use in Local Governments: understanding budgeting, communication, and lasting effects. **Public Administration Review**, v. 65, n. 2, p. 180-190, 2005.
- MERCHANT, K. A. Budgeting and the propensity to create budgetary slack. **Accounting, Organizations and Society**, v. 10, n. 2, p. 201-210, 1985.
- MERCHANT, K. A.; MANZONI, J. F. The achievability of budget targets in profit centers: a field study. **The Accounting Review**, vol. 64, n. 3, p. 539-559, 1989.
- OSNI, M. Factor analysis of behavioral variables affecting budgetary slack. **The Accounting Review**, p. 535-548, 1973.
- O'TOOLE JR, L. J.; MEIER, K. J. In defense of bureaucracy: public managerial capacity, slack, and the Dampening of environmental shocks. **Public Management Review**, v. 12, p. 341-361, 2010.
- PERRY, J. L.; WISE, L. The motivational basis of public service. **Public Administration Review**, v. 50, p. 367-373, 1990.
- PLOEG, F. V. D. Political economy of prudent budgetary policy. **International Tax and Public Finance**, v. 17, p. 295-314, 2010.
- THOMPSON, F.; GATES, B. L. Betting on the future with a cloudy crystal ball? How financial theory can improve revenue forecasting and budgets in the states. **Public Administration Review**, v. 67, n. 5, p. 825-836, 2007.
- VAN DER STEDE, W. A. The relationship between two consequences of budgetary controls: budget slack creation and managerial short-term orientation. **Accounting, Organizations and Society**, v. 25, p. 609-622, 2000.