



## PRÁTICAS ESTRATÉGICAS DE ORÇAMENTAÇÃO E FATURAMENTO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA: UM ESTUDO DE CASO NO CORPO DE BOMBEIROS MILITAR DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO

### STRATEGIC BUDGETING AND BILLING PRACTICES IN PUBLIC ADMINISTRATION: A CASE STUDY OF THE MILITARY FIRE CORPS OF THE STATE OF RIO DE JANEIRO

Ramon Machado de Miranda<sup>1</sup> Ivan Carlin Passos<sup>2</sup>  
 José Cláudio Garcia Damaso<sup>3</sup> Eduardo de Brito<sup>4</sup>

#### Resumo

**Objetivo do Estudo:** O objetivo desta pesquisa foi verificar e compreender como os praticantes do processo alcançam os objetivos institucionais por meio de práticas estratégicas no processo de orçamentação e faturamento no Corpo de Bombeiros Militar do Estado do Rio de Janeiro.

**Metodologia:** O estudo foi classificado como qualitativo e descritivo, baseado em um estudo de caso único. Os dados foram obtidos por meio de entrevistas individuais e análise de documentos.

**Originalidade:** A contabilidade gerencial está presente nas práticas do modelo gerencial da Administração Pública. Este modelo é uma premissa para aumentar a eficácia das ações governamentais direcionadas aos cidadãos, os principais interessados. O cenário atual aumentou o controle sobre as organizações e inibiu a gestão gerencial. O modelo de Whittington (2006) serviu como base para uma análise criteriosa do conceito de estratégia como prática e seus aspectos sociais.

**Principais Resultados:** Os principais resultados obtidos foram: a) o modelo gerencial fornece informações importantes para o processo de adaptação do orçamento; b) as práticas gerenciais não são predominantes, com uso limitado no modelo burocrático; e c) o sistema militar é parte do contexto social e contribui para a adoção de práticas estratégicas padronizadas.

**Contribuições Teóricas/Metodológicas:** Discussão teoricamente fundamentada sobre práticas estratégicas no processo de orçamentação e faturamento de uma organização pública.

**Palavras-chave:** contabilidade gerencial, gestão pública, práticas estratégicas

#### Cite as / Como citar

American Psychological Association (APA)

Miranda, R. M., Passos, I. C., Damaso, J. C. G., & Brito, E. (2024, Mayo/Aug.). Strategic budgeting and billing practices in public administration: a case study of the Military Fire Corps of the state of Rio de Janeiro. *Iberoamerican Journal of Strategic Management (IJSM)*, 23(2), 1-22, e24466. <https://doi.org/10.5585/2024.24466>

(ABNT – NBR 6023/2018)

MIRANDA, R. M.; PASSOS, I. C.; DAMASO, J. C. G.; BRITO, E. Strategic budgeting and billing practices in public administration: a case study of the Military Fire Corps of the state of Rio de Janeiro. *Iberoamerican Journal of Strategic Management (IJSM)*, v. 23, n. 2, p. 1-22, e24466, Mayo/Aug. 2024. <https://doi.org/10.5585/2024.24466>

<sup>1</sup> Mestrando em Ciências Contábeis. Universidade Federal do Rio de Janeiro – UFRJ. Rio de Janeiro, Rio de Janeiro – Brasil. [ramonmiranda@id.uff.br](mailto:ramonmiranda@id.uff.br)

<sup>2</sup> Doutor em Controladoria e Contabilidade. Universidade Federal Fluminense - UFF. Volta Redonda, Rio de Janeiro – Brasil. [ivanpassos@id.uff.br](mailto:ivanpassos@id.uff.br) / <https://www.linkedin.com/in/ivan-carlin-passos-phd-86a22835/>

<sup>3</sup> Doutor em Engenharia Civil. Universidade Federal Fluminense – UFF. Volta Redonda, Rio de Janeiro – Brasil. [joseclaudio@id.uff.br](mailto:joseclaudio@id.uff.br)

<sup>4</sup> Doutor em Controladoria e Contabilidade. Universidade Federal Fluminense – UFF. Volta Redonda, Rio de Janeiro – Brasil. [britoeduardo@id.uff.br](mailto:britoeduardo@id.uff.br)



## Strategic budgeting and billing practices in public administration: a case study of the Military Fire Corps of the state of Rio de Janeiro

### Abstract

**Study Objective:** The aim of this research was to verify and understand how practitioners of the process achieve institutional objectives through strategic practices in the budgeting and billing process within the Military Fire Corps of the State of Rio de Janeiro.

**Methodology:** The study was classified as qualitative and descriptive, based on a single case study. Data were obtained through individual interviews and document analysis.

**Originality:** Managerial accounting is present in the practices of the managerial model of Public Administration. This model is a premise for increasing the effectiveness of governmental actions directed at citizens, the primary stakeholders. The current scenario has increased control over organizations and inhibited managerial management. Whittington's (2006) model served as the basis for a thorough analysis of the concept of strategy as practice and its social aspects.

**Main Results:** The main results obtained were: a) the managerial model provides important information for the process of budget adaptation; b) managerial practices are not predominant, with limited use in the bureaucratic model; and c) the military system is part of the social context and contributes to the adoption of standardized strategic practices.

**Theoretical/Methodological Contributions:** A theoretically grounded discussion on strategic practices in the budgeting and billing process of a public organization.

*Keywords:* managerial accounting, public management, strategic practices

## Prácticas estratégicas de presupuestación y facturación en la administración pública: un estudio de caso en el Cuerpo de Bomberos Militar del Estado de Río de Janeiro

### Resumen

**Objetivo del estudio:** El objetivo de esta investigación fue verificar y comprender cómo los practicantes del proceso logran los objetivos institucionales a través de prácticas estratégicas en el proceso de presupuestación y facturación dentro del Cuerpo de Bomberos Militares del Estado de Río de Janeiro.

**Metodología:** El estudio se clasificó como cualitativo y descriptivo, basado en un estudio de caso único. Los datos se obtuvieron mediante entrevistas individuales y análisis de documentos.

**Originalidad:** La contabilidad gerencial está presente en las prácticas del modelo gerencial de la Administración Pública. Este modelo es una premisa para aumentar la efectividad de las acciones gubernamentales dirigidas a los ciudadanos, los principales interesados. El escenario actual ha incrementado el control sobre las organizaciones y ha inhibido la gestión gerencial. El modelo de Whittington (2006) sirvió como base para un análisis exhaustivo del concepto de estrategia como práctica y sus aspectos sociales.

**Principales resultados:** Los principales resultados obtenidos fueron: a) el modelo gerencial proporciona información importante para el proceso de adaptación del presupuesto; b) las prácticas gerenciales no son predominantes, con un uso limitado en el modelo burocrático; y c) el sistema militar es parte del contexto social y contribuye a la adopción de prácticas estratégicas estandarizadas.

**Contribuciones teóricas/metodológicas:** Una discusión teóricamente fundamentada sobre prácticas estratégicas en el proceso de presupuestación y facturación de una organización pública.

*Palabras clave:* contabilidad gerencial, gestión pública, prácticas estratégicas

## 1 Introdução

O Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado, desenvolvido pelo Ministério da Administração e Reforma do Estado, buscou aumentar a capacidade administrativa do Estado para governar de forma eficaz e eficiente, em prol de atender às demandas dos cidadãos por serviços estatais. Também propôs a substituição gradual do modelo de gestão burocrática pelo modelo de gestão gerencial, concedendo às atividades exclusivas do Estado a liberdade de gerenciar seus recursos humanos, materiais e financeiros. Em contrapartida, as instituições deveriam alcançar objetivos baseados em indicadores de desempenho (Brasil, 1995).

A teoria do valor público postula que, quanto maior a legitimidade de uma instituição perante a sociedade, maiores serão suas chances de operar com relativa autonomia (Moore, 2003). Atualmente, os serviços públicos têm sido fortemente criticados pela sociedade por diversos motivos, como corrupção generalizada, queda nas receitas governamentais e aumento do déficit fiscal. Essa desconfiança social aumentou o controle sobre as ações dos praticantes do processo e inibiu a gestão gerencial. Esse cenário apresenta um desafio para a Administração Pública (Levy, 2019).

O Corpo de Bombeiros Militar do Estado do Rio de Janeiro informou em seu anuário que possui 52 Unidades de Bombeiros Militares cobrindo 92 municípios do Estado, com uma média de um atendimento a cada dois minutos, além de projetos que envolvem responsabilidade social. Em dezembro de 2021, o efetivo da corporação era de 11.372 militares e 738 viaturas, incluindo caminhões, embarcações, ambulâncias, aeronaves e outros meios de transporte (Corpo de Bombeiros Militar do Estado do Rio de Janeiro, 2021).

O anuário da corporação destaca a existência do FUNESBOM (Fundo Especial do Corpo de Bombeiros), que é capaz de fornecer recursos financeiros para as necessidades da corporação. O fundo é de vital importância para a modernização de suas viaturas e equipamentos e contribui para o desenvolvimento técnico-profissional dos Bombeiros Militares (CBMERJ, 2021).

O Estado do Rio de Janeiro, por meio de seu plano plurianual para o período de 2020 a 2023, demonstra preocupação com o fortalecimento da gestão pública, baseado na reestruturação de práticas no órgão central de planejamento, orçamentação e gestão, afirmando seu compromisso em fornecer serviços públicos de qualidade através de uma gestão pública eficiente (Lei nº 8730, 2020).

Dado o cenário estabelecido, o estudo busca ampliar o conhecimento sobre práticas de orçamentação e faturamento. O problema de pesquisa concerne à compreensão da seguinte

questão: Como são formadas as práticas estratégicas de orçamentação e faturamento do CBMERJ, considerando as regras e restrições da Administração Pública, segundo a percepção dos praticantes do processo?

O objetivo geral deste estudo é verificar e compreender como os praticantes alcançam os objetivos institucionais por meio de práticas estratégicas no processo de orçamentação e faturamento no CBMERJ. Assim, o estudo pretende observar as práticas executadas pela Diretoria Geral de Administração e Finanças (DGAF).

O artigo é estruturado com um resumo, seguido de uma introdução que apresenta o contexto da pesquisa, um referencial teórico que aborda o contexto dos modelos de gestão na administração pública, as práticas correspondentes e os praticantes. Em seguida, a seção de Metodologia especifica o método para a resolução do problema, seguida de um breve relato da organização estudada, análise de dados e, finalmente, a conclusão do autor.

## 2 Referencial Teórico

Para apoiar o propósito deste artigo e as análises apresentadas nesta seção, serão apresentados os modelos de administração pública, contabilidade gerencial, o conceito de estratégia como prática, o modelo de Whittington e estudos anteriores.

### 2.1 Modelos de Administração Pública e Contabilidade Gerencial

Segundo Drumond, Silveira e Silva (2014), existem quatro modelos de administração pública no Brasil. O primeiro modelo é o patrimonialista, utilizado principalmente entre 1500 e 1930, cuja característica principal era a falta de distinção entre o aparato estatal e o setor privado. Em outras palavras, as ações do Estado eram as ações pessoais de quem o controlava. O segundo modelo é o modelo burocrático, de 1930 a 1990, que envolveu a separação dos setores público e privado e a instalação de critérios para ascensão na carreira pública (meritocracia). No entanto, foram observados problemas como a centralização do governo na União e a morosidade do serviço público. Posteriormente, surgiu o terceiro modelo, o modelo gerencial, que buscava alcançar eficiência ao fornecer serviços públicos baseados em critérios avaliativos com o menor custo possível. No entanto, algumas falhas ainda foram observadas, como restrições orçamentárias e a centralização da tomada de decisões. O quarto e último modelo é o modelo social, que enfatiza o diálogo entre governantes e sociedade, visando reduzir as adversidades apresentadas pelo modelo gerencial.

Este estudo foca nos aspectos dos modelos burocrático e gerencial. Damaceno (2012) observa em sua pesquisa que os aspectos da racionalidade burocrática podem fornecer ao processo conhecimento racional e técnico. Assim, os procedimentos administrativos tornam-se impessoais, e a rotina prioriza a eficiência mecanicista.

Para Fadul e Silva (2009), a administração pública gerencial visa reorganizar a burocracia, protegendo-a do clientelismo e da corrupção. É uma forma de ajustar a gestão pública, tornando-a mais flexível, visando a eficiência, redução de custos, melhoria da qualidade dos serviços, valorização dos servidores públicos e profissionalização do setor público.

Essa visão pode ser explicada pela observação de Pereira, Sauerbronn, Fonseca e Macedo (2016) sobre a existência de um modelo híbrido, com a presença dos modelos burocrático e gerencial. Drumond et al. (2014) identificaram a presença do modelo híbrido e também estabeleceram um ponto de coexistência no desenvolvimento e implementação de políticas durante um ciclo político.

Para Montenegro e Celente (2016), com a implementação da administração pública gerencial, a contabilidade e a auditoria no setor público tenderam à necessidade de apresentar informações relevantes que forneçam maior transparência e permitam que os resultados sejam avaliados contra critérios de eficiência. O processo de convergência e as normas internacionais para maior validação e comparação de resultados também são citados.

Para Antonovz, Panucci-Filho e Espejo (2019), a contabilidade gerencial auxilia nos processos de tomada de decisão dentro das instituições. Neste estudo, o autor selecionou artefatos da contabilidade gerencial, que são exemplos de ações ou informações que podem ser geradas por ela, como valor presente, orçamentação, planejamento estratégico, descentralização, simulação, custeio-alvo, gestão baseada em valor, entre outros.

Pazetto, Santos e Beuren (2019) definem a contabilidade gerencial em dois sentidos: em sentido estrito, como fornecedora de informações gerenciais baseadas em seu próprio conjunto de técnicas e procedimentos, sendo sua existência formulada a partir da instrumentalização desse conjunto; e em sentido amplo, onde a contabilidade gerencial está inserida em um contexto social. O sentido amplo é apoiado no estudo de Tarifa e Almeida (2019), onde os autores entendem que a cultura é um fator capaz de influenciar as práticas gerenciais.

Mendes e Ferreira (2021) indicam que, para que o Estado seja capaz de implementar seu plano de governo e cumprir a legislação vigente, ele deve fazer esforços políticos e administrativos, caracterizados como gerenciamento de problemas e recursos. A contabilidade

gerencial torna-se uma ferramenta importante para o progresso coerente dos planos de governo, e suas práticas devem ser analisadas tanto no contexto interno quanto externo à instituição.

## *2.2 Estratégia como Prática e o Modelo de Whittington*

Segundo Whittington (2002), a gestão estratégica está sujeita a implicações de quatro teorias básicas: abordagens clássica, evolucionista, processual e sistêmica. Cada teoria apresenta uma perspectiva singular, diferente das outras, sobre a capacidade humana de pensar racionalmente e agir de forma eficaz.

Utilizando os conceitos de Whittington (2002), Villar, Walter e Braum (2017) desenvolveram um quadro com as principais vertentes de estratégia e caracterizaram a estratégia como prática, que surgiu em meados da década de 1990. Os principais autores, Whittington e Jarzabkowski, são influenciados pela sociologia, explicando o conceito social de estratégia e o entendimento de que essa prática pode ser formal e informal. Villar et al. (2017) também concluíram que cabe a cada autor definir a visão estratégica sobre a qual seu estudo será embasado.

Segundo Francesco Kich, Pereira, Dalmau e Mortiz (2014), as teorias de Whittington visam entender a prática da estratégia utilizando uma pluralidade de métodos, destacando-se os métodos qualitativos para a execução de suas pesquisas. Para eles, a forma de pesquisa realizada por Whittington se assemelha às utilizadas em estudos de ciências sociais. Além disso, a prática gerencial tornou-se objeto de estudo.

Essas diferentes perspectivas poderiam nortear o estudo; no entanto, para definir os limites da pesquisa, será utilizado o conceito extraído de Pereira et al. (2016), que afirmam que a análise das estratégias como práticas parte do mencionado anteriormente, ou seja, que a contabilidade gerencial é um produto do contexto social. O autor ainda explica a teoria institucional como uma ideia, que pode ser entendida como um conceito em que os grupos sociais têm seus hábitos, e a instituição estrutura sua rotina com base nesses hábitos. Para melhor adequar os resultados da pesquisa, prefere-se a utilização do modelo de Whittington (2006).

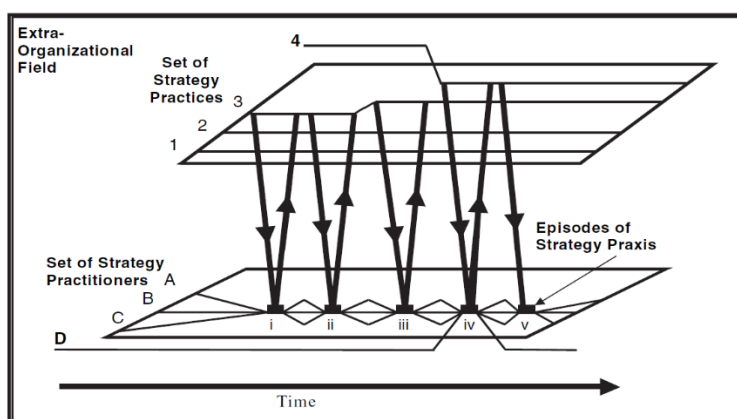
Para realizar a análise do estudo, é necessário entender os conceitos estabelecidos no modelo escolhido. Whittington (2006) define práxis como a ação ou atividade realizada. Os praticantes são os atores que realizam ações baseadas em práticas. As práticas referem-se a um conjunto de rotinas compartilhadas de comportamento, que podem ser baseadas em tradições,

normas e procedimentos. O autor também enfatiza que o uso do termo prática pode ser confundido com ações. Portanto, é importante entender a divisão correta dos conceitos.

Segundo Whittington (2006), para utilizar esses conceitos em uma estratégia prática, é necessária a integração entre eles. Assim, o autor propõe uma estrutura capaz de conectar diferentes momentos que se identificam com cada elemento central de acordo com cada processo, ao mesmo tempo que identifica a contribuição final do todo de forma integrada (conforme demonstrado na Figura 1).

**Figura 1**

*Integração dos Três Elementos*



Fonte: Whittington (2016).

Whittington (2016) explica que a base compreende os praticantes das ações, sendo A, B e C atores internos e D ator externo. Na definição de estratégias, esses atores recorrem a práticas internas, 1, 2 e 3, ou práticas externas, 4, com as quais estão familiarizados. Essas práticas são validadas nos aspectos intraorganizacionais. Para cada nova práxis, esses atores recorrem aos conjuntos estabelecidos de práticas.

### 2.3 Estudos Anteriores

Walter, Augusto e Fonseca (2011) propuseram um ensaio teórico com o objetivo de desenvolver um modelo conceitual que proporcione a associação de diferentes níveis de estratégia para a agregação da perspectiva institucional e da estratégia como prática. Foram feitas adaptações no modelo de Whittington (2006) e, com base no modelo proposto, perceberam que diferentes pesquisas poderiam ser realizadas. Concluíram ainda que as abordagens da estratégia como prática e institucional podem ser integradas, aumentando o enfoque através da busca pela correlação de fenômenos em diferentes níveis e suas influências.

Araújo e Pereira (2012) realizaram um estudo em um município do Estado de Minas Gerais com o objetivo de identificar e analisar os motivos pelos quais o município não aderiu integralmente ao modelo gerencial em sua administração. A análise foi realizada a partir dos pressupostos teóricos das características e dos objetivos do modelo gerencial. Em seus resultados, destacaram a falta de capacidade de gestão e conhecimentos dos gestores públicos em relação ao modelo, verificando assim a necessidade de capacitação profissional desses gestores e o fortalecimento do controle social por meio de canais de participação dos cidadãos.

Por sua vez, Magalhães e Souza (2015) realizaram uma pesquisa com o objetivo de identificar características do controle social em um Conselho Municipal. Para tanto, utilizaram a junção de aspectos dos modos de gestão estratégica e social, dos modelos de coprodução de serviços públicos e dos modelos de administração pública. Observaram que, enquanto há um processo de gestão próximo ao modo de gestão estratégica, apresentam-se também traços característicos da antiga Administração Pública.

Pereira et al. (2016) definiram que o planejamento de longo prazo nas organizações públicas pode ser prejudicado pela disponibilidade financeira e pela possibilidade de atrasos no processo de uso definido na legislação. Utilizando um estudo de caso em um Centro de Análises pertencente à Marinha do Brasil, na área de Ciência, Tecnologia e Inovação, buscaram investigar como são formadas as práticas estratégicas de orçamentação e faturamento e utilizaram o modelo de Whittington (2006). Concluíram que as práticas estratégicas são influenciadas por atores externos (clientes), enquanto as práticas de orçamentação e faturamento são realizadas pela proatividade dos praticantes, pela formalização de atribuições e pelas competências gerenciais.

Misoczky, Abdala e Damboriarena (2017), em seu artigo, abordam duas perspectivas do neoliberalismo: a primeira trata o assunto como um projeto monolítico com ações de programa de políticas, com início a partir do Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado de 1995; e a segunda conceitua o neoliberalismo como um programa político resistente e dinâmico, capaz de organizar o capitalismo atual e sua operação baseada no gerencialismo. A partir da exposição dessas ideias, concluíram que se trata de um processo contínuo de reformas independentes de partidos políticos, com seus avanços estruturados no gerencialismo.

Mendes e Ferreira (2021) elaboraram um artigo com o objetivo de verificar a influência da capacidade estatal e da *accountability* na destinação dos recursos públicos e na evolução socioeconômica em municípios do Brasil. Os resultados mostraram que a capacidade estatal é influenciada, de forma geral, pela *accountability* e, de forma específica, pelo controle. Ao mesmo tempo, a capacidade estatal envolve a orçamentação e alocação de recursos que atendem



à legislação e às necessidades sociais. Portanto, a influência mencionada afeta a alocação dos recursos.

### 3 Metodologia

Esta pesquisa foi definida como descritiva e qualitativa, visando identificar as ações dos praticantes no processo de orçamentação e faturamento, bem como as práticas orientadoras e suas adaptações de acordo com as regras da Administração Pública. Segundo Gerhardt e Silveira (2009, p. 33-34), a pesquisa qualitativa se preocupa com aspectos não quantificáveis da realidade, explicando a dinâmica social e compreendendo profundamente uma organização, um grupo social, entre outros aspectos. Os autores acrescentam ainda que as ciências sociais têm especificidades únicas, e o pesquisador adota este modelo de pesquisa pressupondo uma metodologia diferenciada.

Segundo Lakatos e Marconi (2003, p. 220-221), os métodos de procedimento são as etapas mais concretas da pesquisa e têm a finalidade específica de elucidar fenômenos. A natureza descritiva pode ser explicada, segundo Triviños (1987, p. 110), em sua essência, como o desejo de conhecer as características da organização estudada. Os estudos de caso têm como objetivo aprofundar a descrição da realidade estudada.

Lakatos e Marconi (2003, p. 107) definem que estudos de caso, independentemente de sua natureza, realizados com certa profundidade, podem ser representativos. Segundo os autores, esses estudos podem abranger a totalidade de um conjunto de atividades de um determinado grupo e, a partir deles, é possível obter generalizações. Assim, o pesquisador optou por realizar um estudo de caso único.

Os segmentos para a realização das análises foram definidos, segundo os conceitos de Whittington (2006), como: prática, praticantes, práxis, rotina e normas e regras. Os segmentos de flexibilização, recursos e autonomia foram baseados nos conceitos apresentados por Sano e Abrucio (2008), no Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado (Brasil, 1995), Pereira et al. (2016) e Mendes e Ferreira (2021). A apresentação dos dados em quadros de operacionalização dos segmentos foi baseada nos quadros idealizados por Pereira et al. (2016).

As entrevistas foram realizadas com base em um roteiro semiestruturado utilizado na pesquisa de Pereira et al. (2016), acrescidas de uma pergunta para a ambientação do pesquisador com a realidade dos processos realizados naquela diretoria. Durante as entrevistas, não foi necessária a criação de mais perguntas ou a inclusão de novas categorias. O pesquisador não faz parte da Diretoria, o que dificultou o acesso aos dados e aos entrevistados. Simultaneamente,

as entrevistas foram realizadas em paralelo a uma pesquisa documental de legislações, documentos normativos e manuais.

Segundo Pereira (2012), a opção por amostras, por razões práticas, é mais comum, sendo realizada a limitação da coleta de dados em uma pesquisa. Para iniciar a pesquisa, o pesquisador escolheu um militar da Coordenação de Planejamento e Execução Orçamentária (CPEO), sendo os entrevistados posteriormente selecionados com base na rede de referência dos entrevistados. Dessa forma, foram selecionadas dez entrevistas semiestruturadas, que fizeram parte da amostra e foram distribuídas entre militares da Coordenação de Planejamento e Execução Orçamentária, da Coordenação de Licitações e Contratos e da Subdiretoria. Os entrevistados assinaram um formulário eletrônico de aceitação da entrevista.

As entrevistas foram realizadas individualmente em junho de 2022, com duração média de aproximadamente 16 minutos, totalizando 159 minutos de gravação. Ao final, as entrevistas foram transcritas e enviadas em formato digital aos entrevistados, que poderiam ajustar as respostas para melhorar o entendimento da transcrição.

Para o tratamento dos dados obtidos, foram utilizadas técnicas de análise de conteúdo (Bardin, 1977, p. 41-43). Essa análise foi realizada visando responder ao problema de pesquisa, e os resultados foram apresentados nos segmentos propostos na seção 4, diferenciados também pelos modelos de gestão burocrática ou gerencial da Administração Pública.

### *3.1 Instituição Estudada*

O Corpo de Bombeiros Militar do Estado do Rio de Janeiro é um órgão da administração direta do Estado, subordinado à Secretaria de Estado de Defesa Civil (SEDEC). No entanto, segundo o anuário, o Secretário Estadual da pasta acumula o cargo de Comandante-Geral do CBMERJ. A instituição tem 167 anos e é responsável por atender a população em eventos de incêndio urbano e em vegetação, colisão de veículos, busca e resgate em estruturas colapsadas, enchentes e inundações, salvamento no mar, entre outros eventos (CBMERJ, 2021).

A Diretoria-Geral de Administração e Finanças é um órgão estratégico da SEDEC, que realiza diversas ações de planejamento estratégico, entre as quais se destacam: orientar, coordenar, controlar e fiscalizar as atividades financeiras e administrativas da Secretaria; apoiar a elaboração da proposta de Lei Orçamentária; atuar como ordenador de despesas nos limites da delegação que receber e emanar as diretrizes necessárias à condução dos processos afetos à Diretoria (Resolução SEDEC nº 114, 2018).

## 4 Análise dos dados e resultados

Os resultados serão apresentados de forma segmentada pela análise da pesquisa, conforme a origem e descrição, e quanto às características dos modelos gerenciais e burocráticos. Em seguida, considerando o modelo de Whittington, serão descritas a formação das práticas.

### 4.1 Resultado segmentado

#### 4.1.1 Práxis

A práxis de orçamentação e faturamento realizada pela Diretoria-Geral de Administração e Finanças depende da demanda estabelecida por diversas Organizações de Bombeiros Militares da Corporação e é descrita no planejamento pelo Plano Plurianual.

Os atores envolvidos no processo observam que as restrições orçamentárias podem afetar a definição das demandas anuais. As adaptações realizadas pelos praticantes podem ser observadas nas descrições da Tabela 1.

**Tabela 1**

*Segmento de Análise: Práxis*

Origem	Descrição	Modelo Predominante
Práxis	Restrições orçamentárias	Atendimento das demandas operacionais; utilização de recursos na contratação de serviços e extensões contratuais; adaptações das demandas com base em projeções de arrecadação.
Restrições financeiras	Contenção de desperdício nos serviços básicos (água, energia e gás natural); revisão contratual	

*Fonte:* Elaborado pelos autores com base em Pereira et al. (2016)

#### 4.1.2 Praticantes

Neste estudo, considerou-se que há dois diferentes responsáveis pela ação praticada pela DGAF na realização do Orçamento e Faturamento. Esses atores podem ser classificados como externos ou internos à Diretoria.

Segundo Whittington (2006), as práxis executadas pelos praticantes podem sofrer improvisações, pois os atores internos são um elo crítico entre as práticas organizacionais e a práxis. Segundo relatos, os atores externos modificam as práticas por meio de pareceres ou normas técnicas, diminuindo cada vez mais a característica discricionária dos responsáveis internos. Isso evidencia a predominância do modelo burocrático ("escrito").

**Tabela 2**

*Segmento de Análise: Praticante*

Origem	Descrição	Modelo Predominante
Praticantes	Atores Internos	Comungam das práticas com confiança e evitam adaptações
	Atores Externos	Podem introduzir novas práticas com características de obrigatoriedade

Fonte: Elaborado pelos autores com base em Pereira et al. (2016)

#### 4.1.3 Flexibilização

Para Sano e Abrucio (2008), a flexibilização administrativa é uma ferramenta para aumentar a eficiência da gestão e pode ser caracterizada por compromisso, transparência, responsabilização e proatividade. Esses conceitos somados podem ser caracterizados como *accountability*. Ao mesmo tempo, os autores relatam situações em que a flexibilização é separada da *accountability*.

Segundo o Plano Diretor (Brasil, 1995), a administração pública gerencial prioriza a efetividade, tornando mais importante a qualidade e os custos dos serviços prestados. Segundo relatos, a flexibilização na DGAF é realizada dentro dos limites burocráticos, visando atender os interesses da corporação e adequar a realidade aos fornecedores e prestadores de serviços.

**Tabela 3**

*Segmento de Análise: Flexibilização*

Origem	Descrição	Modelo Predominante
Flexibilização	Da Ordenação de Despesas	Na priorização das demandas
	Interna	Ajustes dos interesses da corporação com as cláusulas contratuais dos contratos em vigor
	Do fornecedor/prestador de serviços	Prazo e preço

Fonte: Elaborado pelos autores com base em Pereira et al. (2016)

#### 4.1.4 Rotina

Na DGAF, estão presentes atributos dos modelos burocrático e gerencial. As demandas da corporação podem influenciar na atividade realizada em cada período. A rotina não é considerada repetitiva e é organizada para o devido cumprimento dos prazos estabelecidos pela Lei Orçamentária e pelo procedimento realizado, como, por exemplo, licitações e contratos.

**Tabela 4**

*Segmento de Análise: Rotina*

Origem	Descrição	Modelo Predominante
Rotina	Nível Operacional	Atividades com prazos estabelecidos pelo superior hierárquico e definidas no procedimento executado
	Nível Tático	Tarefas não repetitivas e variando conforme a necessidade institucional
	Nível Estratégico	Tarefas organizadas e definidas anualmente

*Fonte:* Elaborado pelos autores com base em Pereira et al. (2016)

#### 4.1.5 Normas e Regras

Pereira et al. (2016) definiram normas e regras como constituintes de diretrizes orientadoras para a ação e a representação da vontade social sobre o contexto. Foi possível apurar que o processo é bastante normatizado e as formalidades são seguidas pelos três diferentes níveis (estratégico, tático e operacional). Isso demonstra a predominância do modelo burocrático.

**Tabela 5**

*Segmento de Análise: Normas e Regras*

Origem	Descrição	Modelo Predominante
Normas e Regras	Leis e Normas Federais; Leis e Normas Estaduais; Planos e Programas Estaduais e do CBMERJ; Normas Técnicas e Pareceres da Assessoria Jurídica	Processo Altamente Normatizado

*Fonte:* Elaborado pelos autores com base em Pereira et al. (2016)

#### 4.1.6 Autonomia

Para Pereira et al. (2016), a organização estudada é dotada de autonomia quando possui a faculdade de se governar de maneira própria, sendo avaliada com base em situações que demonstrem a independência em assuntos financeiros, tecnológicos e materiais.

O CBMERJ é dotado de autonomia para gerir o Fundo Especial do Corpo de Bombeiros Militar do Estado do Rio de Janeiro. Os ordenadores de despesas delegados são capazes de autorizar a celebração de contratos para atender às diferentes demandas da corporação. A diretoria estudada possui papel importante nos processos de aquisição e contratação, pela coordenação de execução orçamentária e financeira e a coordenação de licitação e contratos.

Segundo relatos na DGAF, os praticantes são dotados de certa autonomia nos processos de revisão de contratos, orçamentação e faturamento. Ao mesmo tempo, suas ações são revisadas e autorizadas pelos superiores hierárquicos e, consecutivamente, revisadas pelo controle interno e pelos órgãos estaduais de controle. Essas autorizações, características da gestão militar, assemelham-se aos modelos burocráticos.

**Tabela 6**

*Segmento de Análise: Autonomia*

Origem	Descrição	Modelo Predominante
Autonomia	Baseado na Lei Estadual de criação do FUNESBOM (Lei 622/82 e alterada pela Lei 3347/99)	Autonomia na gestão do fundo, na definição das demandas, na estipulação dos prazos, metas e resultados
	Dos atores sociais ligados aos processos	Na execução das práticas de sua competência e na revisão de contratos
	Da Hierarquia	Os superiores hierárquicos revisam e aprovam as atividades realizadas pelos praticantes

*Fonte:* Elaborado pelos autores com base em Pereira et al. (2016)

#### 4.1.7 Recursos

Para Mendes e Ferreira (2021), os recursos são alocados por meio de decisões em um sistema complexo, com interações entre as práticas gerenciais e as ações políticas que se associam para a utilização dos recursos. Ainda segundo os autores, um conjunto de elementos

burocráticos desempenha um papel central no sistema, servindo como instrumento regulador que define os limites da práxis e influencia os resultados obtidos.

O CBMERJ possui contratos de serviços que podem ser prorrogados por anos consecutivos até o limite de prorrogação estabelecido em lei. Relatos indicam que, possivelmente, os recursos de cada ano guardam relação com os serviços mencionados.

Os recursos não utilizados em tais contratos podem ser gastos em outras demandas da corporação. Em outras palavras, eles podem ser utilizados no ano seguinte, com base em critérios estabelecidos pela Lei Estadual nº 4780/2006 (Lei Estadual nº 4780, 2006). Durante a pesquisa, foi observado que, na maioria das vezes, os recursos tendem a ser utilizados dentro de um mesmo ano e, se necessário, empenhados para pagamento até março do ano seguinte.

Na perspectiva dos entrevistados, atualmente, os recursos disponíveis são suficientes para as necessidades da Instituição. Em anos de crise do estado, as restrições financeiras afetaram o planejamento anual sem, necessariamente, o CBMERJ ter deixado de honrar compromissos já firmados. Esses relatos demonstram a capacidade adaptativa e gerencial nas prioridades das demandas.

### Tabela 7

*Segmento de Análise: Recursos*

Origem	Descrição	Modelo Predominante
Recursos	Atores Internos	Submissão à fiscalização do Controle Interno; Prestação de contas anual de Gestão; Termos aditivos
	Gerados ou utilizados pelos praticantes internos	Planejamento e orçamentação baseada nas projeções de arrecadação do FUNESBOM

*Fonte:* Elaborado pelos autores com base em Pereira et al. (2016)

#### 4.1.8 Prática

No segmento de prática, há predominância do modelo burocrático na forma escrita e, quando não escrita, baseada em normas técnicas e/ou procedimentos já realizados e aceitos pelos órgãos de controle. As práticas de orçamentação e faturamento têm aspectos gerenciais, pois são baseadas em projeções de arrecadação, ao mesmo tempo em que são extremamente formalizadas.

Segundo relatos, por mais burocráticas que sejam as práticas observadas pelos atores internos para a realização das ações pertinentes ao serviço designado, esse conjunto de normativas sofre constante atualização pelos órgãos de controle por meio da emissão de normas técnicas e pareceres. Ainda, está prevista uma atualização geral, em decorrência da nova lei de licitações e contratos.

**Tabela 8**

*Segmento de Análise: Práticas*

Origem	Descrição	Modelo Predominante
Prática	Regimento Interno	Atribuições definidas em normativa específica
	Gestão	Cargos de gestão por nomeação, considerando o posto/hierarquia
	Lei Estadual de criação do FUNESBOM (Lei 622/82 e alterada pela Lei 3347/99)	Gestão do fundo sendo de atribuição do Comandante Geral do CBMERJ
	Praticante Externo	Novas práticas baseadas em normas técnicas e pareceres

Fonte: Elaborado pelos autores com base em Pereira et al. (2016)

#### 4.2 Formação das Práticas Sociais Segundo o Modelo de Whittington

Segundo Whittington (2006), as teorias da prática realçam o extraorganizacional, como as práticas oriundas dos sistemas sociais nos quais a organização está envolvida e os praticantes são um elo crítico entre as práticas extras e intraorganizacionais. Para ele, observando as exigências de cada situação, as práticas sociais podem ser seguidas de forma rudimentar e imediata.

Analisando cada segmento apresentado, observa-se que há uma predominância do modelo burocrático, podendo ser uma característica derivada do sistema militar no qual a diretoria está inserida. Segundo relatos, os praticantes prezam pelo cumprimento das determinações previstas no conjunto de práticas escritas, tais como leis e decretos federais e estaduais, bem como normas técnicas e pareceres de diferentes órgãos externos. Outra característica dos praticantes é a não citação de práticas não escritas internas ou externas que seja usual nas suas atividades. Pode-se observar que a execução das práxis é fundamentada e que o praticante é conhecedor prévio da prática norteadora.



Na próxima seção, serão realizadas as considerações finais, apresentando os resultados obtidos. Fundamentalmente, serão realizadas reflexões a respeito da resposta à pergunta da pesquisa e do alcance dos objetivos, bem como a sugestão para pesquisas futuras.

## 5 Considerações Finais

Considerando que existe um contexto de hibridismo na administração pública entre os modelos burocrático e gerencial, o presente estudo buscou entender as práticas de orçamentação e faturamento no CBMERJ e como os praticantes contribuem para a formação dessas práticas direcionadas ao cumprimento dos objetivos institucionais e ao atendimento das expectativas da sociedade.

A projeção do recebimento de recursos é um atributo do modelo gestão gerencial e fornece informações para a adaptação dos orçamentos. Essa fase do planejamento afeta diretamente as práxis executadas pela DGAF e contribui para que a instituição empenhe os recursos, de modo a atender as demandas da Corporação. Além disso, a Lei 4780/2006 permite que os recursos financeiros do FUNESBOM não gastos naquele ano, voltem para o fundo como crédito, evitando que os praticantes realizem um gasto de recurso fora do planejamento ou desnecessário.

Foi observado que o modelo burocrático é predominante no processo de orçamentação e faturamento da instituição. As características gerenciais estão presentes em alguns aspectos, entendendo que se fossem dotadas de burocracia, poderiam interferir para atrasar ou diminuir a efetividade. Os praticantes observam essas características e agem dentro dos limites estabelecidos em normativas.

As práticas estratégicas são dotadas de aspectos sociais de natureza extraorganizacional e afetam os critérios que os praticantes se baseiam para a transformação das práticas em ações. No modelo de Whittington (2006), esses praticantes são dotados de pensamento crítico. Logo, a observação do sistema militar em que estão inseridos pode traduzir a escolha pelos caminhos normatizados de maneira escrita.

A relevância da pesquisa pode ser dividida em dois termos: de gestão, para que os gestores de outras Organizações militares e de organizações civis possam refletir sobre as adequações possíveis na administração pública, objetivando o aumento da efetividade; e de aplicação teórica, uma vez que foi possível observar, pelo modelo de Whittington (2006), a relação social aplicada ao desenvolvimento das práticas estratégicas.

A pesquisa foi setorizada à Diretoria Geral de Administração e Finanças, o que pode limitar os resultados apresentados. Reconhecendo que a prática estratégica sofre ação de determinismo social da realidade na qual está inserida, existe também a limitação temporal da pesquisa, pois as práticas sofrem alteração ao longo dos anos e os praticantes do processo não são dotados de estabilidade nas funções.

Para pesquisas futuras, sugere-se: ampliação da pesquisa para diversas instituições públicas civis e militares para efetuar a comparação dos resultados obtidos, observando a predominância de cada modelo de gestão e como isso afeta as práticas estratégicas de orçamentação e faturamento do órgão.

### Referências

- Antonovz, T., Panucci-Filho, L., & Espejo, M. M. dos S. B. (2010) Nível de aderência dos artefatos de contabilidade gerencial sob a perspectiva do ciclo de vida organizacional: um estudo de caso. *Enfoque Reflexão Contábil*, 29(2), 40–52. <https://doi.org/10.4025/enfoque.v29i2.11021>. Accessed on: June 30, 2022.
- Araújo, P. G. DE, & Pereira, J. R. (2012) Análise da aplicabilidade do modelo gerencial na administração municipal. *Revista de administração pública*, 46(5), 1179–1199. <https://doi.org/10.1590/s0034-76122012000500001>. Accessed on: June 30, 2022.
- Bardin, Laurence. Análise de Conteúdo. Tradução Luís Antero Reto e Augusto Pinheiro. Lisboa: Edições 70. 1977.
- CBMERJ - Corpo de Bombeiros Militar do Estado do Rio de Janeiro (2021). Anuário Estatístico do Corpo de Bombeiros Militar do Estado do Rio de Janeiro. Rio de Janeiro: CBMERJ, 2021.
- Damaceno, L. B. (2012). O modelo burocrático e a gestão judiciária: caminhos para a celeridade processual. *Cadernos de Ciências Sociais Aplicadas*, 8(11). <https://periodicos2.uesb.br/index.php/ccsa/article/view/1965>. Accessed on: June 6, 2022
- Drumond, A. M., Silveira, S. DE F. R., & Silva, E. A. (2014). Predominância ou coexistência?: modelos de administração pública brasileira na Política Nacional de Habitação. *Revista de administração pública*, 48(1), 3–25. <https://doi.org/10.1590/s0034-76122014000100001>. Accessed on: June 21, 2022.

- Fadul, É. M. C., & Silva, M. de A. M.-A. DA. (2009). Limites e possibilidades disciplinares da administração pública e dos estudos organizacionais. *Revista de Administração Contemporânea*, 13(3), 351–365. <https://doi.org/10.1590/s1415-65552009000300002>. Accessed on: June 21, 2022.
- Gerhardt, T. E., & Silveira, D. T. Métodos de Pesquisa. PLAGEDER. 2009
- Kich, J. I. F., Pereira, M. F., Dalmau, M., & Mortiz, G. (2010). Um estudo da contribuição de Richard Whittington para a estratégia. *Revista Ciências Administrativas*, 16(2). <https://ojs.unifor.br/rca/article/view/3214>. Accessed on: June 30, 2022.
- Lakatos, E. M., & Andrade Marconi, M. DE. *Fundamentos de metodologia científica*. 7a. ed. Editora Atlas S.A. 2010
- Lei n° 622, de 2 de dezembro de 1982 (1982). Cria o Fundo Especial do Corpo de Bombeiros do Estado do Rio de Janeiro - FUNESBOM - e dá outras providências. Recuperado 18 de junho de 2022, de <http://alerjln1.alerj.rj.gov.br/contlei.nsf/f25571cac4a61011032564fe0052c89c/0292329d710869ab03256585005e494e?OpenDocument>. Accessed on: June 18, 2022.
- Lei n° 3347, de 29 de dezembro de 1999 (1999). Altera o decreto-lei n° 05, de 15 de março de 1975, que institui o código tributário estadual, e dá outras providências. Recuperado 30 de junho de 2022, de <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=156808>. Accessed on: June 30, 2022.
- Lei n° 4780, de 23 de junho de 2006 (2006). Modifica dispositivos da lei n° 622, de 02 de dezembro de 1982, alterada pela lei n° 3347, de 29 de dezembro de 1999. Recuperado 30 de junho de 2022, de <https://leisestaduais.com.br/rj/lei-ordinaria-n-4780-2006-rio-de-janeiro-modifica-dispositivos-da-lei-n-622-de-02-de-dezembro-de-1982-alterada-pela-lei-n-3347-de-29-de-dezembro-de-1999>.
- Lei n° 8730, de 24 de janeiro de 2020 (2020). Institui o plano plurianual do estado do Rio de Janeiro - PPA para o período de 2020 - 2023. Recuperado 30 de junho de 2022, de <https://gov-rj.jusbrasil.com.br/legislacao/805291454/lei-8730-20-rio-de-janeiro-rj>.

- Levy, E. (2019). Gestão Pública no Brasil, Conquistas Recentes e Dilemas Presentes. *Administração Pública e Gestão Social*, 1–5. <https://doi.org/10.21118/apgs.v4i11.8967>. Accessed on: June 21, 2022.
- Magalhães, T. G., & SOUZA, V. B. (2015). O Controle Social no Conselho Municipal do Idoso de Florianópolis: uma análise a partir dos modelos de administração pública, dos modelos de coprodução dos serviços públicos e dos modos de gestão estratégica e social. *Revista de Ciências da Administração*, 1(3), 149–164. <https://doi.org/10.5007/2175-8077.2015v17nespp149>. Accessed on: June 6, 2022.
- Mendes, W. DE A., & Ferreira, M. A. M. (2021). A influência da *accountability* na capacidade estatal, na alocação dos recursos públicos e no desenvolvimento socioeconômico em municípios brasileiros. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 18(46), 131–147. <https://doi.org/10.5007/2175-8069.2021.e74639>. Accessed on: June 30, 2022.
- Ministério da Administração Federal e da Reforma do Estado. (1995). Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado, Brasília, 1995. Accessed on: June 6, 2022.
- Misoczky, M. C. A., Abdala, P. R. Z., & Damboriarena, L. A. (2017). A trajetória Ininterrupta da Reforma do Aparelho de Estado no Brasil: Continuidades nos Marcos do Neoliberalismo e do Gerencialismo. *Administração Pública e Gestão Social*, 1(3), 184–193. <https://doi.org/10.21118/apgs.v1i3.1306>. Accessed on: June 18, 2022.
- Montenegro, T. M., & Celente, A. L. I. (2016). A Auditoria do Setor Público como Instrumento de Accountability - Estudo de Caso na Marinha do Brasil. *Revista de Gestão e Projetos*, 07(03), 29–47. <https://doi.org/10.5585/gep.v7i3.345>. Accessed on: June 30, 2022.
- Moore, M. H. (2003). *The public value scorecard: A rejoinder and an alternative to “strategic performance measurement and management in non-profit organizations”* by Robert Kaplan. SSRN Electronic Journal. <https://doi.org/10.2139/ssrn.402880>. Accessed on: June 6, 2022.
- Pazetto, C. F., Santos, V. D., & Beuren, I. M. (2019). Abordagens da Contabilidade Gerencial em Periódicos Brasileiros. *Enfoque Reflexão Contábil*, 38(1), 47-65. <https://doi.org/10.4025/enfoque.v38i1.40346>. Accessed on: June 30, 2022.

- Pereira, D. A., Sauerbronn, F. F., Fonseca, A. C. P. D., & Macedo, M. A. S. (2016). Práticas Estratégicas de Orçamentação e Faturamento na Administração Pública: um Estudo de Caso na Marinha do Brasil. *Revista Ibero-Americana de Estratégia*, 15(2), 71-89.  
<https://doi.org/10.5585/riae.v15i2.2302>. Accessed on: April 30, 2022.
- Pereira, M. G. (2012). Artigos científicos: como redigir, publicar e avaliar. Grupo Gen - Guanabara Koogan. Accessed on: June 30, 2022.
- Resolução SEDEC n° 114 de 26 de março de 2018 (2018). Dispõe sobre as atribuições da Superintendência Administrativa da Secretaria de Estado de Defesa Civil. Diário Oficial do Estado do Rio de Janeiro: anexo XLIV: parte I, Poder Executivo, Rio de Janeiro, ano XLIV, n° 062, p. 65. Recuperado 06 de junho de 2022, de  
<https://www.jusbrasil.com.br/diarios/184787848/doerj-poder-executivo-05-04-2018-pg-65>. Accessed on: June 6, 2022.
- Sano, H., & Abrucio, F. L. (2008). Promessas e resultados da Nova Gestão Pública no Brasil: o caso das organizações sociais de saúde em São Paulo. *RAE*, 48(3), 64–80.  
<https://doi.org/10.1590/s0034-75902008000300007>. Accessed on: June 30, 2022.
- Tarifa, M. R., & Almeida, L. B. (2019). A Tipificação de Cultura Organizacional na Perspectiva da Contabilidade Gerencial: Um Estudo em Cooperativas Agropecuárias. *Enfoque Reflexão Contábil*, 38(1), 33-46. <https://doi.org/10.4025/enfoque.v38i1.39441>. Accessed on: June 6, 2022.
- Triviños. (1987). Introdução à pesquisa em ciências sociais a pesquisa qualitativa em educação. São Paulo Atlas. 1987.
- Villar, E. G., Walter, S. A., & Braum, L. M. D. S. (2017). Da estratégia clássica à estratégia como prática: uma análise das concepções de estratégia e de estrategistas. *Revista Ibero-Americana De Estratégia*, 16(1), 8-21. <https://doi.org/10.5585/riae.v16i1.2409>. Accessed on: May 5, 2022.
- Walter, S. A., Augusto, P. O. M., & Fonseca, V. S. da. (2011). O campo organizacional e a adoção de práticas estratégicas: revisitando o modelo de Whittington. *Cadernos EBAPE BR*, 9(2), 282–298. <https://doi.org/10.1590/s1679-39512011000200005>. Accessed on: May 5, 2022.

Whittington, Richard (2002). O que é estratégia. Tradução de Maria Lúcia G. L. Rosa e Marta Malvezzi Leal. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2002

Whittington, R. (2006). *Completing the practice turn in strategy research*. *Organization Studies*, 27(5), 613–634. <https://doi.org/10.1177/0170840606064101>. Accessed on: May 5, 2022.