

MESTRADO
CONTABILIDADE, FISCALIDADE E FINANÇAS
EMPRESARIAIS

TRABALHO FINAL DE MESTRADO
TRABALHO DE PROJETO

Práticas Orçamentais do Comando Logístico da
Força Aérea Portuguesa

FÁ BRAIMA SANHÁ

OUTUBRO - 2016



LISBON
SCHOOL OF
ECONOMICS &
MANAGEMENT
UNIVERSIDADE DE LISBOA

MESTRADO EM **CONTABILIDADE, FISCALIDADE E FINANÇAS** **EMPRESARIAIS**

TRABALHO FINAL DE MESTRADO

TRABALHO DE PROJETO

Práticas Orçamentais do Comando Logístico da
Força Aérea Portuguesa

FÁ BRAIMA SANHÁ

ORIENTAÇÃO:

PROFESSOR DOUTOR TIAGO GONÇALVES

TENENTE-CORONEL ADMINISTRADOR AÉRONÁUTICO PEDRO

AREDE

OUTUBRO – 2016

Resumo

O processo de planeamento orçamental é das etapas mais importantes do ciclo anual de uma empresa, pelo que a sua análise e estudo são de enorme relevância. Atualmente, os organismos, quer do setor privado quer do público, enfrentam vários desafios que as conduzem a ter que tomar decisões no âmbito do orçamento. Manter o atual método orçamental ou adotar outra estratégia ou ainda, abandonar o orçamento são alguns dos seus dilemas.

Neste sentido, foi realizado um estudo de caso na Força Aérea com o objetivo de compreender toda a lógica de funcionamento do planeamento orçamental e identificar qual o ponto de situação da organização em termos de métodos de orçamentação. O estudo permitiu concluir que o método utilizado não satisfaz completamente as necessidades da FA, que, a curto-médio prazo, o abandono do orçamento não é uma opção, e que existem algumas características específicas do organismo estudado que podem justificar os resultados encontrados.

Palavras Chave: Nova Gestão Pública, Força Aérea, Orçamentação de Base Zero, Orçamentação Incremental, Estudo de Caso, *Beyond Budgeting*.

Abstract

The budget planning process is one of the most important stages of the annual cycle of a company, so its analysis and study are very relevant. Currently, organizations of the private or public sector, face a number of challenges that lead to having to make decisions within the budget. Keep current budget method or adopt another strategy or even go beyond the budget are some of their dilemmas.

Taking this into account, a case study was conducted in the Air Force in order to understand all the operating logic of budgetary planning and identify the status of the organization in terms of budgeting methods. With this study, was possible to conclude that the current method used does not meet completely the FA needs, also that in the short-medium term, going beyond the budget is not an option, and that there are some specific characteristics of the organization studied that can justify some of the results.

Key Words: New Public Management, Air Force, Zero Based Budgeting, Incremental Based Budgeting, Case Study, Beyond Budgeting.

Agradecimentos

A elaboração deste trabalho não teria sido possível sem a contribuição de várias pessoas às quais quero endereçar o meu profundo agradecimento.

Em primeiro lugar, agradecer à Força Aérea Portuguesa por me ter concedido a oportunidade de estar a finalizar este mestrado, tendo disponibilizado todos os recursos necessários para que pudesse terminar esta etapa da minha vida com sucesso.

Agradecer, de igual modo, ao meu orientador, Professor Doutor Tiago Gonçalves, pela sua orientação, total apoio, disponibilidade, pelo saber que me transmitiu, pelas opiniões e críticas, total colaboração no solucionar de dúvidas e problemas que foram surgindo ao longo da realização deste trabalho e ainda por todas as palavras de incentivo. Agradeço ao meu co-orientador, Sr. Tenente-Coronel Pedro Arede, pela seu profissionalismo e capacidade crítica, tendo sido um excelente elo de ligação entre mim e a Força Aérea.

Agradeço também à minha diretora de curso pela forma como acompanhou o meu trabalho, dando-me confiança e liberdade mas mantendo os níveis altos de exigência. Agradeço ao Sr. Capitão Bruno Coimbra pelo auxílio na formulação do tema em estudo e pela constante disponibilidade em ajudar-me ao longo do trabalho. Agradeço também a todas as restantes pessoas do complexo de Alfragide que contribuíram de alguma forma para a realização deste trabalho, especialmente militares e civis do Comando Logístico da Força Aérea.

Agradeço ainda aos meus camaradas do curso dos Quasares, não só por todo o apoio e incentivo mas também pelas qualidades que fui desenvolvendo fruto da convivência com os mesmos.

Por último mas não menos importante, agradeço a toda a minha família e amigos. Foram imprescindíveis para a realização deste trabalho, não de uma forma

direta, mas pelos valores, hábitos, crenças e conhecimentos que eu possuo. Porque se eu hoje estou a concluir este trabalho final de mestrado, também a eles o devo.

Índice

Resumo	I
Abstract.....	II
Agradecimentos	III
Lista de Figuras	VII
Lista de Tabelas	VII
Lista de Siglas e Acrónimos	VIII
Índice de Anexos	IX
1 Introdução.....	1
2 Revisão da Literatura.....	3
2.1 New Public Management.....	3
2.2 Críticas ao NPM.....	4
2.3 Orçamentos	6
2.3.1 Orçamentos – Pontos Fortes.....	7
2.3.2 Orçamentos – Pontos Fracos	8
2.3.3 Orçamentos – Aspetos a melhorar	10
2.4 Orçamentação no Setor Público.....	11
2.5 Incremental Based Budgeting (IBB) vs Zero Based Budgeting (ZBB).....	13
2.6 Priority-Based Incremental Budgeting	15
2.7 Beyond Budgeting	16
3 Enquadramento do Trabalho	18
3.1 Força Aérea Portuguesa	18
3.1.1 Comando da Logística da Força Aérea	19
4 Metodologia de Investigação.....	22

4.1 Estudo de Caso.....	22
4.2 Planeamento de Investigação.....	23
4.3 Preparação para a recolha de dados	24
4.4 Recolha de dados	24
4.5 Avaliação das evidências recolhidas.....	26
4.5.1 Fiabilidade.....	26
4.5.2 Generalização.....	26
4.5.3 Validação.....	27
5 Análise de Resultados.....	28
6 Conclusões, Limitações e Estudos Futuros	34
6.1 Principais Conclusões e Contribuições.....	34
6.2 Limitações e Estudos Futuros	35
7 Referências Bibliográficas	37
8 Anexos.....	42

Lista de Figuras

FIGURA 1 - Organograma do CLAFAs.....	20
---------------------------------------	----

Lista de Tabelas

TABELA 1 - Comparação entre Orçamento e Beyond Budgeting	17
--	----

Lista de Siglas e Acrónimos

BB	Beyond Budgeting
BGEN	Brigadeiro-General
CEMFA	Chefe do Estado-Maior da Força Aérea
CLAFA	Comando Logístico da Força Aérea
COR	Coronel
DAT	Direção de Abastecimento e Transportes
DCSI	Direção de Comunicações e Sistemas de Informação
DEP	Direção de Engenharia e Programas
DFFA	Direção de Finanças da Força Aérea
DGMFA	Depósito Geral de Material da Força Aérea
DI	Direção de Infra-estruturas
DIVPLAN	Divisão de Planeamento
DMSA	Direção de Manutenção de Sistemas de Armas
FA	Força Aérea Portuguesa
IBB	Incremental Based Budgeting
LPM	Lei de Programação Militar
MDN	Ministério da Defesa Nacional
MGEN	Major-General
NPM	New Public Management
PBIB	Priority Based Incremental Budgeting
QI	Questão de Investigação
RGOF	Repartição de Gestão Orçamental e Financeira
ZBB	Zero Based Budgeting

Índice de Anexos

Anexo 1 - Listagem de Entrevistados.....	42
Anexo 2 - Guião de Entrevistas.....	42
Anexo 3 - Comparação do Orçamento de 2015 e 2016.....	44

1 Introdução

O setor público, regra geral, sempre foi visto como ineficiente e visto como uma fonte de desperdício de recursos, o que conduziu os cidadãos a questionarem a qualidade dos serviços prestados pelas entidades públicas (Walle, 2011). A necessidade da reforma do setor público deve-se essencialmente a dois fatores: a falta de confiança dos cidadãos na maneira como este setor funciona e os altos níveis de ineficiência associados ao mesmo.

O constante declínio da confiança no setor público, contribuiu bastante para que os Estados se apercebessem da necessidade urgente da reforma deste mesmo setor. Desta forma, e apesar das devidas diferenças, a reforma do setor público tem sido, de forma geral, uma experiência sentida por todos os países (Pollit & Bouckaert, 2011).

Para Grindle & Hildebrand (1995), um desempenho mais eficaz do setor público está relacionado com uma forte cultura organizacional, boas práticas de gestão e canais de comunicação eficazes, ao contrário das regras da regulamentação e procedimentos *standards*, que foram o foco da administração pública durante vários anos.

O foco no desenvolvimento das práticas orçamentais é uma das reformas necessárias, uma vez que o setor público está demasiado associado ao orçamento tradicional que, sendo simples e relativamente eficaz, é bastante ineficiente (Coulmas & Law, 2010).

Ao longo dos anos, o orçamento tem desempenhado um papel essencial nos sistemas de controlo de gestão das organizações, daí ser alvo de vários estudos na tentativa de o tornar mais robusto (Zamfir, 2015). No entanto, tem sido alvo de várias críticas nos últimos anos, pelo que é relevante averiguar em que estado se encontra o

processo orçamental na Força Aérea, começando por um dos seus comandos mais importantes em termos do orçamento, o Comando da Logística (CLAFa).

Sendo a Força Aérea (FA) um organismo do setor público, esta tem, portanto sido alvo de fortes restrições orçamentais nos últimos anos. Restrições essas que conduzem a organização a procurar a eficiência em todos os seus processos, com destaque para o processo de orçamentação. Os principais propósitos deste estudo são realizar uma análise às atuais práticas orçamentais da FA e verificar que alterações podem ser feitas para melhorar todo o processo. Para tal, foram definidas as seguintes questões de investigação: 1) A FA deve manter ou abandonar o orçamento? 2) A implementação do *Zero Based Budgeting* (ZBB) foi conseguida na FA? 3) Qual o método orçamental que mais se ajusta às necessidades da FA atualmente?

O presente trabalho está estruturado em seis capítulos: (1) Introdução, (2) Revisão de Literatura, (3) Enquadramento do Objeto de estudo, (4) Metodologia e sua aplicação, (5) Análise de Resultados e (6) Conclusões, Limitações e Estudos Futuros.

Este capítulo assinala a introdução, onde se apresenta uma breve abordagem ao tema, indicando a motivação para a escolha do mesmo. Ainda na introdução, são colocadas as questões centrais do trabalho final de mestrado. O segundo capítulo, evidencia a revisão de literatura já publicada, incidindo sobretudo no *New Public Management* (NPM) e nas técnicas de orçamentação. No terceiro capítulo, enquadra-se o objeto de estudo, no tema do trabalho, explica-se o processo de planeamento orçamental no Comando Logístico da Força Aérea (CLAFa) e descreve-se cada uma das suas direções. O quarto capítulo trata da metodologia e sua aplicação, descrevendo como foi conduzido o estudo. No que diz respeito ao capítulo cinco, relativo à análise dos resultados, os mesmos são expostos, fazendo-se um estudo crítico. Finalmente, no

sexto e último capítulo, tecem-se alguns comentários conclusivos, indicam-se as limitações do trabalho e sugestões para uma futura investigação.

2 Revisão da Literatura

2.1 New Public Management

O conceito de NPM não está bem definido e não é um conjunto coerente de ideias (Osborne & Plastrik, 2006). A dificuldade em definir NPM deve-se, em grande parte, ao facto de estar constantemente a sofrer alterações, devido às variadas contribuições que vêm surgindo fruto das diferentes experiências dos países. Segundo Pollitt & Bouckaert (2004), o termo em si, (NPM), é reconhecido internacionalmente como um conjunto de reformas no setor público com vista à obtenção de uma maior economia, eficácia e eficiência. Deste modo, conclui-se que o termo NPM não é estático, está em constante evolução.

Segundo Van de Walle (2011), o paradigma NPM surge como uma das novas maneiras de pensar o papel e a natureza da administração pública, inspirada por uma série de reformas nos setores públicos ocidentais. Várias foram as tentativas desenvolvidas no sentido de definir NPM e todas elas têm em comum o facto de serem “uma tentativa de implementação no setor público, de práticas de gestão provenientes do setor privado” (Haynes, 2003). Donald Kettl (2006) destacou a produtividade, a orientação para o mercado, a descentralização e a contabilidade focada nos resultados como os fatores fundamentais para a revolução que se verificou na gestão pública em geral. Da mesma forma, Ferlie et al 1996 desenvolveram uma tipologia de NPM, assente em quatro aspetos fundamentais: orientação para a eficiência, downsizing e descentralização, procura da excelência e orientação para o serviço público.

No entanto, Hood (1995) considera que o NPM, de um modo geral, é um conjunto de novas ideias que surgiram em meados dos anos 80 que representaram uma alteração de paradigma, abandonando o modelo tradicional de administração pública. Dentro das quais destaca:

- O foco em pôr “mãos à obra”, reduzindo ao máximo os processos característicos da administração pública;
- Estabelecimento de parâmetros e medidas de avaliação;
- Ênfase no controlo do output;
- A importância da desagregação e da descentralização dos serviços públicos;
- O incentivo à competição no fornecimento dos serviços públicos;
- Focalização nas técnicas de gestão do setor privado;
- Apelo à disciplina e prudência na alocação dos recursos.

Como todas as correntes o NPM não é consensual, pelo que ao longo dos anos foram surgindo alguns críticos.

2.2 Críticas ao NPM

Alguns críticos do NPM alegam que apenas se tratou de uma “moda passageira” e que falhou nos aspetos pelos quais é considerada superior à gestão pública tradicional, a promessa de maior eficácia e eficiência (Lynn, 1998; Pollitt, 2000).

Segundo O’Flynn (2007), é preciso ter em consideração uma série de fatores internos e externos, a quando da análise da ascendência do NPM a nível global. Sugere ainda que é perigoso considerar o NPM como se de um conjunto de ideias e práticas coerentes e unificadas se tratasse. Isto porque as pesquisas efetuadas no âmbito da

implementação das reformas NPM apontam para uma diversidade e um conjunto de ideias e práticas complexas.

O setor público dos diferentes países introduziram várias vezes inovações específicas que, tradicionalmente, são associadas ao NPM, mas sem a necessidade de se associarem a esta corrente (Van de Walle, 2011). Ficam, assim, levantadas algumas questões acerca da necessidade da “criação” de uma corrente.

Os críticos, no fundo, questionam-se se é possível criar um único modelo relativo ao NPM, no sentido de se poder fazer uma análise comparativa. Questionam ainda se a quantidade de pesquisa ao nível conceptual está suficientemente desenvolvida para servir como alternativa à tradicional administração pública.

Apesar do reconhecimento de grande parte da literatura acerca das vantagens que o NPM trouxe para a reforma dos setores públicos, segundo Van de Walle (2011), ainda é bastante difícil fazer uma avaliação objetiva do impacto que este paradigma teve nos mesmos. Devido essencialmente a dois fatores:

- O primeiro é o facto de muitas das reformas não serem claras, não estarem bem definidas ou simplesmente combinarem tantos elementos, relacionados ou não com NPM, que se tornam demasiado complexas.
- O segundo é o facto de o NPM, como conceito, ter diferentes significados, e, desta forma, ter-se tornado em algo onde é possível inserir quase tudo sobre este tema, o que dificulta a avaliação do verdadeiro impacto do mesmo.

Como referido anteriormente, o NPM tem como premissa que os administradores públicos agem em seu benefício próprio e que não são de confiança, pelo que uma maneira de dar maior credibilidade a estes agentes consiste em estudar o

processo de decisão e torna-lo acessível ao comum cidadão, para que estes possam perceber as motivações que conduziram a uma determinada decisão.

As alterações propostas pelo NPM visam a obtenção de ganhos de eficiência mas como referido anteriormente, este ainda é visto por alguns autores como sendo um conjunto de ideias dispersas e sem aplicação prática (O'Flynn, 2007). Uma primeira abordagem na obtenção da desejada eficiência consiste no estudo e desenvolvimento de um dos métodos de sistema de controlo de gestão mais utilizados nas organizações, o orçamento.

2.3 Orçamentos

Os orçamentos, durante várias décadas, desempenharam um papel bastante importante nos sistemas de controlo e gestão das organizações (Malmi & Brown, 2008). Daí que seja importante o estudo e a compreensão da sua evolução ao longo dos anos e da sua situação atual. A orçamentação é essencial para a racionalização dos recursos. Deste modo, é possível afirmar que todo o ser humano adulto já alguma vez orçamentou em alguma fase da sua vida quando faz uma escolha em detrimento de outra, mesmo sem ter a noção de que o está a fazer, daí que seja tão importante o estudo deste fenómeno (Robert, Ronald, & Philip, 2012).

Anthony (1988), afirma que o orçamento é simplesmente um plano do ano seguinte expresso em números. Selmer (2014), considera o orçamento como um conjunto de pressupostos e previsões definidos antes de cada período contabilístico, que resultam nas despesas e receitas da organização. Rubin (1990) aprofunda a sua análise definindo o orçamento como uma lista de tarefas a realizar associadas aos recursos necessários para a realização das mesmas. No entanto, o mesmo autor defende que num

orçamento não deve apenas listar as tarefas a realizar e respetivos montantes a despende. Deve também refletir a importância relativa dos objetivos através da definição de prioridades.

Orçamentar implica alocar recursos escassos, a realização de escolhas entre várias opções de despesa, um processo de tomada de decisão, podendo esse processo ser mais simples ou mais complexo e o equilíbrio entre os recursos disponíveis e os programas/atividades a realizar (Rubin, 1990).

Sendo bastante utilizado pelas organizações, são reconhecidas bastantes qualidades ao orçamento mas nem por isso lhe deixam de ser apontados pontos fracos.

2.3.1 Orçamentos – Pontos Fortes

De um modo geral, os orçamentos são de entendimento e aplicação simples. Permitem uma maior análise de responsabilidade de cada departamento por envolverem vários, e dada a sua natureza, obrigam os participantes a uma reflexão, por muito pequena que seja, sobre eventuais alterações no contexto económico.

Segundo Drury (2012), os orçamentos, dadas as suas características, e quando bem utilizados, ajudam a desenvolver seis aspetos essenciais a qualquer organização. Tais como:

- Planeamento – Os orçamentos conduzem ao aperfeiçoamento do planeamento na medida em que os gestores têm de definir objetivos concretos para a implementação dos planos a longo prazo, o que os pressiona a olhar para o futuro e a tomar as melhores decisões hoje para fazer face a desafios futuros.
- Coordenação – Os orçamentos permitem que ações de diferentes partes de uma organização possam ser ajustadas e combinadas num único plano global, incentivando, desta forma, a coordenação de atividades entre departamentos.

- Comunicação – Os orçamentos facilitam e incentivam à comunicação pois é a única forma de se atingir um plano final único, partindo de vários planos dos diferentes setores da organização, pressupondo que o orçamento é preparado da melhor forma.
- Motivação – Quando os gestores participam ativamente na elaboração do orçamento, estes tendem a sentir-se desafiados a cumprir os objetivos definidos. Este aspeto pode, no entanto, ter o efeito contrário quando o orçamento é produzido pelos gestores de topo e é imposto aos restantes.
- Controlo – Os orçamentos são uma mais-valia no processo de controlo de atividades uma vez que permitem comparar os resultados reais com os montantes orçamentados. Daí dá para tirar ilações e direccionar melhor o foco de atenção.
- Avaliação de Desempenho – Uma das maneiras de avaliar o desempenho dos gestores consiste na utilização dos orçamentos para perceber que percentagem dos objetivos propostos foram cumpridos.

2.3.2 Orçamentos – Pontos Fracos

Player (2009) fez um levantamento daquelas que são, no seu entender, as principais razões de descontentamento das pessoas envolvidas no processo de elaboração de um orçamento. Entre elas:

- Custos e tempo necessário de realização elevados;
- Não acrescenta valor ao negócio;
- Requer a realização de tentativas frustradas de prever o futuro;

- Torna o tempo de resposta a desafios mais lento, condicionando assim o tempo para debate e sugestões de novas ideias (falta de flexibilidade);
- Incentiva os gestores a definirem objetivos pouco ambiciosos para garantirem prémios financeiros (*Gaming*);

Para além deste levantamento feito por Player (2009), existem outros aspetos negativos mencionados na literatura que devem ser considerados, tais como:

- O processo de orçamentação pressupõe a divisão de uma organização em vários centros de responsabilidade (departamentos, repartições etc..), cada um com os seus próprios objetivos, sendo os gestores de cada centro avaliados consoante o cumprimento, ou não, das metas traçadas. Desta forma, cada centro procura defender os seus interesses e atingir os seus objetivos a todo o custo, mesmo que isso implique despesas para os demais centros e para a organização no seu todo. No processo de orçamentação, o equilíbrio entre responsabilização e coesão é bastante difícil de atingir (Burlaud & Simon, 2003).
- Geralmente, existe falta de alinhamento entre o orçamento e a estratégia da empresa. Ou seja, existe a tendência para focar o orçamento apenas ou sobretudo nos desafios desse ano, na vertente mais operacional, descorando assim a vertente estratégica (Zamfir, 2015).

Por sua vez, Berg (2014), decidiu estudar a veracidade e significância das quatro críticas mais mencionadas na literatura:

- Exige demasiado tempo dos gestores que resulta em custos para a empresa que, em muitos casos, são superiores aos benefícios;
- Devido à sua natureza fixa, não permitem a adaptação a situações não previstas;
- Não existe conexão entre o orçamento e a estratégia da empresa;

- Conduzem a uma avaliação de desempenho irrealista e promovem a manipulação dos resultados.

Após realização de entrevistas semi-estruturadas a gestores de empresas que utilizam ativamente e sistematicamente o orçamento, o autor concluiu que das quatro principais críticas, apenas a última pode ser considerada válida. Por outro lado, considerou as restantes três críticas não válidas, ou não relevantes para os gestores. Berg (2014) conclui então que a maior parte das críticas não são fundamentadas e que, por isso, os orçamentos ainda têm bastante utilidade.

A utilidade do orçamento pode estar a ser bastante sub-valorizada, mas existem alguns aspetos que podem ser alvo de melhorias.

2.3.3 Orçamentos – Aspetos a melhorar

Perante o cenário exposto anteriormente, que medidas podem ser tomadas para que se possa tirar partido de todas as vantagens do orçamento, minimizando os seus efeitos negativos?

1. Tecnologia – Atualmente existem *softwares* para ajudar no processo de orçamentação que são mais fáceis de utilizar do que as típicas folhas de cálculo do excel bastante complexas. Poupa-se tempo, torna-se o processo mais flexível, diminui-se a probabilidade de ocorrência de erros e passa a existir a possibilidade de fazer uma análise comparativa de vários cenários (*What if analyses*) tal como é defendido por Orlando (2009). Embora seja importante referir que hoje em dia já existem maneiras de trabalhar no excel de forma mais eficaz (Porter & Stephenson, 2010).
2. Comunicação – Garantir que todos os trabalhadores ou pelo menos os participantes no processo de orçamentação, entendem a importância dos prazos,

garantir que sabem, claramente, quais são os pressupostos a assumir, quais as suas responsabilidades (Orlando, 2009).

3. Objetivos Estratégicos – Tornar clara a ligação entre as atividades/ações e os objetivos estratégicos, para que os trabalhadores possam sentir no dia a dia que estão a contribuir, ativamente, para os objetivos da organização (Coulmas & Law, 2010).
4. Rolling Forecasts - Efetuar previsões mesmo com o orçamento a ser executado, para identificar possíveis alterações, sobretudo no contexto externo da organização, ficando esta munida de mais informação para fazer face a dificuldades (Player, 2009).

Pelos aspetos referidos anteriormente, o processo de orçamentação pode parecer simples, pela capacidade que todos temos de o fazer. Não obstante, quando estudado em determinados contextos, este processo pode revelar-se bastante complexo. A orçamentação no setor público pode ser um exemplo dessa complexidade.

2.4 Orçamentação no Setor Público

A escassez dos recursos é mais fortemente sentida no setor público, uma vez que aqui os recursos para financiar a despesa têm origem nos impostos dos contribuintes. O facto de implicar a realização de escolhas entre várias opções de despesa revela-se um processo complicado. Isto tem que ver com o facto de, neste setor, as escolhas dependerem de vários intervenientes, cada um com motivações diferentes e, também, porque em algumas situações as opções de escolha são forçosamente inferiores às do setor privado, devido a constrangimentos legais. O equilíbrio inerente aos orçamentos também é um aspeto que torna a orçamentação no setor público mais complexa, devido

ao facto de neste setor o equilíbrio ser garantido quase sempre com recurso ao endividamento externo, com a agravante de não poder beneficiar das poupanças fiscais provenientes da detenção de dívida, ao contrário do setor privado. Relativamente ao processo de tomada de decisão também característico da orçamentação, o setor público está associado a uma série de burocracias e obrigações legais, o que torna o processo bastante mais moroso quando comparado com organismos privados. Jones & Mccaffery (2004) afirmam ainda que todo o processo de planeamento e tomada de decisão do Ministério da Defesa é bastante complexo devido a características muito próprias desta área.

De uma forma geral, sempre existiram críticas aos orçamentos. Atualmente verificou-se uma acentuação das mesmas devido ao contexto económico bastante instável em que vivemos hoje, que conduz a que as críticas deixem de ter apenas a autoria de investigadores académicos ou especialistas da área, passando a ser também destacadas pelos próprios trabalhadores das organizações (Libby & Lindsay, 2010). Toda esta controvérsia em volta dos orçamentos incentivou ao estudo de alternativas quando uma organização está a fazer o planeamento do seu futuro, sobretudo alternativas ao típico orçamento tradicional. A literatura divide-se na análise da adequabilidade dos orçamentos às organizações de hoje. Embora sejam reconhecidas bastantes mais-valias ao processo de orçamentação tradicional, este tipo de orçamentos também são conhecidos por serem bastante inflexíveis e ineficientes. Quando elaborados em contexto de crise, estas características negativas são ainda mais evidentes.

Seguidamente, apresentarei quatro modelos de orçamentação, aplicados no setor privado, mas também passíveis de serem aplicados no setor público (NPM).

2.5 Incremental Based Budgeting (IBB) vs Zero Based Budgeting (ZBB)

De acordo com White (1994), o *Incremental Based Budgeting* (Orçamento Incremental) e o *Zero Based Budgeting* (Orçamento de Base Zero) são, geralmente, os modelos de orçamentação mais utilizados pelas empresas, com maior incidência no primeiro. A grande aplicabilidade destes modelos deve-se à simplicidade de aplicação (IBB) e à eficácia (ZBB), (Schick, 1983).

Segundo Schick (1983), o IBB baseia-se essencialmente no orçamento do ano anterior, com foco em ligeiras variações positivas, tendo em conta os objetivos desse ano. Funciona numa lógica de incrementos, ou seja, o orçamento do ano t é em função do orçamento do ano $t-1$.

Ainda de acordo com Schick (1983), os IBB só são aceitáveis numa fase de crescimento económico e expansão governamental. Este tipo de orçamentos não nos permite tirar grandes ilações sobre as tendências dos orçamentos anteriores.

Antes dos IBB, os orçamentos eram apenas vistos como uma lista de previsões de despesa realizados por um grupo limitado de pessoas e com pouca contestação exterior, por falta de entendimento das pessoas em geral e por falta de interesse dos analistas (White, 1994). Os IBB tornaram o processo orçamental mais aberto, atraindo a atenção de mais pessoas. Com a maior disponibilidade de recursos, tornou-se necessário envolver mais pessoas no processo. Os grupos de interesse começaram a ter maior vontade em perceber o conteúdo dos orçamentos e os analistas a sentir a obrigação de explorar todo o processo em torno dos orçamentos (Schick, 1983).

Os tempos mudam e em tempos de crise aparecem novos desafios. O processo de orçamentação teve necessariamente de se ajustar às adversidades económicas.

Segundo (Coulmas & Law, 2010), os métodos tradicionais de orçamentação são inapropriados para as organizações que operam no ambiente económico dinâmico em que vivemos atualmente.

ZBB consiste, de acordo com Lauth (2014), numa revisão, completa e anual de todos os programas/atividades de um orçamento e não apenas na análise de variações consideradas para esse ano. O facto de alguns programas/atividades estarem normalmente presentes nos orçamentos de anos anteriores, não garante por si só a sua continuidade no novo orçamento.

O método ZBB tem como grande vantagem a obtenção de eventuais ganhos de eficiência pela constante revisão de todos os programas do orçamento (Ma, 2006).

Wetherbe & Montanari (1981), concluíram com o seu estudo que é bastante pertinente integrar o ZBB no processo de planeamento das organizações orientadas para os serviços.

Os IBB são, de um modo geral, consensuais. As partes não obtêm todos os recursos que pediram mas, geralmente, obtêm pelo menos um orçamento similar ao do ano anterior, pelo que são poucas as situações em que os gestores entram em conflito entre si. Relativamente ao ZBB o cenário é diferente, pois para obter pelo menos o orçamento semelhante ao do ano anterior, cada parte tem de provar que merece mais do que os outros, gerando-se assim bastantes conflitos internos, uma vez que os recursos são limitados. De salientar, que o processo orçamental é mais estável nos orçamentos com base em incrementos, pois, após o orçamento estar aprovado, os gestores tendem a aceitar melhor as decisões tomadas quando estão perante o IBB (Lauth, 2014).

Num contexto de expansão económica, o facto de as organizações se focarem no IBB (apresenta baixa volatilidade e é relativamente previsível), não é visto como sendo

problemático. No entanto, em tempos de crise em que a eficiência deve ser uma das principais preocupações das organizações, este tipo de orçamentos não são aconselháveis (Coulmas & Law, 2010).

Por outro lado, White (1994) considera que o ZBB não é uma solução ótima, porque ignora o conhecimento sobre as experiências passadas. Da mesma forma, Seal (2003) considera que o histórico, a tradição e a rotina são características fortemente institucionalizadas nas organizações, sobretudo no setor público.

Em suma, a instabilidade criada pelo ZBB não é a solução desejável em tempos de crise, sobretudo no setor público que se caracteriza por não haver grandes oscilações em termos dos orçamentos de ano para ano. Por outro lado, num contexto económico adverso, nenhuma organização pode prescindir da procura de formas de ser o mais eficiente possível.

A solução pode passar por um instrumento híbrido. Wildavsky & Hammond (1965) defendem a implementação do IBB, alternando-os com o ZBB, de x em x anos. Outra opção é a implementação do *Priority-Based Incremental Budgeting* (PBIB).

2.6 *Priority-Based Incremental Budgeting*

Este método é, na sua essência, incremental, mas procura alcançar alguns dos benefícios do ZBB, acabando por ser um método intermédio entre o IBB e o ZBB. Na fase de elaboração do orçamento, os gestores têm de especificar que atividades incrementais, ou mudanças, iriam ocorrer caso o seu orçamento fosse aumentado ou diminuído numa percentagem específica (por exemplo em 20%). As atribuições de recursos são feitas com base na comparação entre as alterações verificadas nos custos e alterações verificadas nos benefícios (Drury, 2012).

Os modelos apresentados têm em comum o orçamento, embora utilizado de diferentes maneiras. Outra perspectiva de análise é o *Beyond Budgeting* (BB), que consiste na eliminação do orçamento (Frezatti, 2004). O afastamento do orçamento é uma das soluções consideradas na literatura.

2.7 *Beyond Budgeting*

Como referido anteriormente, o BB é uma nova abordagem do planeamento, realizada sem orçamento que ficou conhecida por “Beyond Budgeting” (Hope & Fraser, 2003). Este método é caracterizado pelos autores como um método coerente, que permite às organizações gerir o seu desempenho através de processos que estão totalmente ajustados à volatilidade dos mercados de hoje, ultrapassando assim uma das principais falhas apontadas ao orçamento tradicional, a falta de flexibilidade.

Este método surge em 1998 e introduz 12 princípios que auxiliam a gestão e liderança de organizações que não utilizam orçamentos (Mejzini & Seidel, 2015). O BB consiste na realização de atividades semelhantes às realizadas no âmbito dos orçamentos, tais como a previsão e o planeamento estratégico, sendo que a principal diferença reside na inexistência de uma alocação prévia de recursos, e também no desfasamento temporal dos processos (Østergren & Stensaker, 2010).

São apresentados de seguida, TABELA 1, algumas das principais diferenças entre o orçamento e *Beyond Budgeting* em termos das metas a atingir de cada um, das principais características do planeamento, do tipo de alocação de recursos, os principais desafios que cada uma enfrenta e os respetivos benefícios.

TABELA 1 - Comparação entre Orçamento e Beyond Budgeting

	Orçamento	<i>Beyond Budgeting</i>
Metas	<ul style="list-style-type: none"> • Fáceis de atingir 	<ul style="list-style-type: none"> • Difíceis de atingir
Planeamento	<ul style="list-style-type: none"> • Reativo • Anual • Detalhado 	<ul style="list-style-type: none"> • Pró-ativo • Flexível • Agregado
Alocação de Recursos	<ul style="list-style-type: none"> • Estático • Anual 	<ul style="list-style-type: none"> • Dinâmico • Contínuo
Desafios	<ul style="list-style-type: none"> • <i>Gaming</i> • Processo Moroso • Reduz Criatividade • Dados desatualizados 	<ul style="list-style-type: none"> • Modelo para épocas de expansão económica? • Foco no curto-prazo? • Como controlar custos? • Novos tipos de <i>gaming</i>?
Benefícios	<ul style="list-style-type: none"> • Controlo Custos • Motivação 	<ul style="list-style-type: none"> • Dinâmico e Flexível • Perfeita sintonia com estratégia

Fonte: Adaptado de Østergren & Stensaker, 2010

Østergren & Stensaker (2010) realizaram um estudo sobre a forma e as consequências da implementação do BB numa empresa multinacional de petróleo e energia norueguesa (Oilco), que decidiu abolir por completo os orçamentos em 2005. Estes autores concluíram que era impossível afirmar que a eliminação dos orçamentos é uma boa política para a maioria das organizações, porque acreditam que o sucesso da implementação deste método depende bastante do contexto de cada organismo. O

sucesso da implementação do BB na Oilco deve-se ao facto de esta ser uma empresa com elevados recursos financeiros e não financeiros e, principalmente, por ter introduzido o Balanced Scorecard na empresa, antes de abandonar o orçamento. De igual forma, Henttu-Aho & Järvinen (2012) chegaram à conclusão da dificuldade em abandonar os orçamentos por completo, através do estudo que realizaram em empresas industriais. A adicionar, Mejzini & Seidel (2015) concluíram que, mesmo implementando o modelo BB, é muito difícil descartar determinados processos relacionados com os orçamentos.

3 Enquadramento do Trabalho

Este trabalho tem como objetivo, o estudo das práticas de orçamentação da FA, mais concretamente do CLAFa, um dos órgãos centrais de administração da FA. Foi escolhido, este órgão em detrimento do Comando Aéreo (CA) e do Comando de Pessoal da Força Aérea (CPESFA), porque estes dois órgãos têm na sua dependência unidades muito diferentes entre si em termos de estrutura, o que dificulta a comparação entre elas.

3.1 Força Aérea Portuguesa

Segundo o Artigo 2.º do Decreto-Lei nº 187/2014 de 29 de dezembro (LOFA – Lei Orgânica da Força Aérea) “A Força Aérea tem por missão principal participar, de forma integrada, na defesa militar da República, nos termos da Constituição e da lei, sendo fundamentalmente vocacionada para a geração, preparação e sustentação de forças e meios da componente operacional do sistema de forças”. Compete ainda à Força Aérea, segundo o mesmo artigo, participar em missões militares internacionais, missões humanitárias e de paz, cooperar com os restantes ramos das Forças Armadas e serviços de segurança e colaborar em missões de proteção civil.

Para conseguir garantir o cumprimento da sua missão, a Força Aérea necessita de realizar um forte controlo orçamental, de modo a assegurar verbas para as suas necessidades. Para tal, todos os anos é feito um planeamento orçamental, tendo em vista o ano seguinte. Este processo de planeamento procura envolver todas as unidades, direções e serviços da FA para que o planeamento seja o mais assertivo possível.

O foco deste trabalho será no CLAFA, que é constituído por várias direções, sendo que todas elas participam no processo de orçamentação e todas realizam montantes de despesa significativas para o orçamento da FA (ANEXO 3).

3.1.1 Comando da Logística da Força Aérea

Segundo o Artigo 15.º do Decreto-Lei previamente mencionado, o CLAFA tem por missão administrar os recursos materiais, de comunicações e sistemas de informação e infraestruturas da Força Aérea, de acordo com os planos e diretivas aprovados pelo CEMFA. Tem como objetivo, igualmente, garantir o cumprimento dos requisitos para a certificação da navegabilidade das aeronaves militares.

Dependem do CLAFA:

- a) A Direção de Abastecimento e Transportes (DAT);
- b) A Direção de Comunicações e Sistemas de Informação (DCSI);
- c) A Direção de Engenharia e Programas (DEP);
- d) A Direção de Infraestruturas (DI);
- e) A Direção de Manutenção de Sistemas de Armas (DMSA);
- f) O Depósito Geral de Material da Força Aérea (DGMFA).

FIGURA 1 - Organograma do CLAFA



Fonte: site da Força Aérea Portuguesa

Cada direção, FIGURA 1, tem uma missão e objetivos diferentes. À DAT compete dirigir tecnicamente a função Abastecimento, assegurar a aquisição e gestão dos recursos materiais da sua área de responsabilidade, as operações de catalogação dos materiais e serviços, garantir o apoio logístico das deslocações do pessoal em serviço e desenvolver os processos relativos à movimentação dos recursos materiais.

A DCSI tem como missão administrar os sistemas de comunicações e de informação, de comando e controlo, de ajudas à navegação aérea e de vigilância, no âmbito da segurança militar bem como as correspondentes infraestruturas tecnológicas.

A missão da DEP consiste em proporcionar competências técnicas e o desenvolvimento dos projetos de modernização e contribuir para a gestão dos sistemas de armas em todas as fases dos respetivos ciclos de vida, assim como garantir os requisitos para a certificação da aeronavegabilidade das aeronaves militares e, ainda, promover a qualidade e o ambiente.

A DI dirige o projeto, a construção, a recuperação e a conservação de infraestruturas, gerindo também o património em utilização pela Força Aérea.

Compete à DMSA gerir a sustentação dos sistemas de armas da responsabilidade da Força Aérea, no âmbito dos requisitos definidos de aeronavegabilidade continuada, tempo e custo, bem como dos sistemas de armamento e equipamentos de voo e, ainda, dos equipamentos de apoio e viaturas, tendo em vista a maximização da prontidão operacional para o cumprimento das missões atribuídas.

E por fim, a missão do DGMFA é receber, armazenar e distribuir o material da Força Aérea sujeito a gestão centralizada.

O processo orçamental do CLAFA inicia-se através da solicitação por parte dos chefes de cada direção às repartições, na sua dependência, para efetuarem um levantamento das suas necessidades orçamentais para o ano seguinte, tendo em conta os objetivos estratégicos e o regime de esforço (Horas de voo planeadas para esse ano). Após reunidas as necessidades de cada direção, estas são encaminhadas para o chefe do CLAFA, que as reencaminha para a Direção de Finanças da Força Aérea (DFFA), onde serão agregadas, analisadas e posteriormente submetidas ao Ministério da Defesa Nacional (MDN). Assim que o chefe do CLAFA é informado do teto orçamental definido para o comando (condicionado pelo Orçamento de Estado), este realiza uma alocação do *plafond* pelas direções (com base no histórico), sendo que as necessidades superiores às verificadas no histórico são avaliadas e negociadas com as restantes direções, tendo por norma uma justificação. O chefe de cada direção, ao receber o orçamento disponível para esse ano, deve realizar um ajuste ao planeamento, de forma a satisfazer as necessidades, de forma prioritária. Realizar este planeamento é importante, devido, aos constrangimentos do Estado, que condicionam o *plafond* definido para a direção.

Seguidamente, será apresentado o método utilizado para a realização do estudo das práticas de orçamentação no CLAFa.

4 Metodologia de Investigação

4.1 Estudo de Caso

A metodologia pode ser vista como uma ferramenta que estuda as diferentes formas de conduzir uma pesquisa científica, permitindo assim explorar as várias etapas utilizadas pelo investigador.

Uma vez que este estudo se foca num exemplo que abrange vários fenómenos, optou-se pelo estudo de caso como método de investigação. Segundo Zainal (2007) e Meyer (2001), o estudo de caso é adequado quando se pretende explorar e compreender com um certo grau de profundidade o fenómeno em estudo. Saunders et al (2009) acrescentam ainda que o estudo de caso é recomendado para estudos em que as características inerentes à organização são relevantes para a compreensão do trabalho.

Optou-se ainda por um estudo de natureza qualitativa, pelo facto deste proporcionar uma investigação que melhor se adequa aos objetivos definidos para este trabalho. A pesquisa qualitativa, segundo Antwi & Hamza (2015), possibilita ao investigador estar em contacto direto com o fenómeno e, conseqüentemente, ter uma maior perceção dos fatores importantes a serem realçados no seu estudo, ou seja, o investigador é a principal fonte da recolha de dados.

4.2 Planeamento de Investigação

“There is little point in reinventing the wheel. The work that you do is not done in a vacuum, but builds on the ideas of other people who have studied the field before you.”¹ (Saunders et al., 2009).

Na revisão da literatura, foram aprofundados os fundamentos teóricos relativamente às reformas que têm vindo a ser realizadas no setor público (NPM), em concreto, os diferentes métodos de orçamentação mais estudados pela literatura. A escolha desses métodos foi realizada em consonância com as tendências identificadas na literatura, considerando o *feedback* obtido nas entrevistas informais realizadas.

Uma vez que o objetivo deste estudo não consiste na criação de uma teoria ou tão pouco de testar uma teoria já existente através de hipóteses, a abordagem escolhida baseia-se numa combinação do método indutivo e do método dedutivo, sendo que o primeiro observa fenómenos, identifica a relação entre esses fenómenos e a partir dessa relação faz-se uma generalização. O segundo identifica teorias e princípios tidos como verdadeiros e indiscutíveis, e faz conclusões particulares usando apenas a lógica (Alvesson & Sköldbberg, 2009). As teorias são usadas para dar alguma lógica ao que é observado, e o que é observado e analisado é usado para o desenvolvimento de teorias, daí que a abordagem escolhida se adequa quando o objetivo do investigador é descobrir novas variáveis e relações (Saunders et al., 2009)

O objetivo geral deste trabalho consiste na compreensão do processo de planeamento orçamental da FA através da análise dos métodos e procedimentos de um dos seus três principais centros de comando, o CLAFA.

¹ Não faz muito sentido reinventar a roda. O trabalho desenvolvido por ti não é feito no vácuo, deve basear-se nas ideias de outras pessoas que estudaram o mesmo tema antes de ti. (T. da Autora)

Com o intuito de uma melhor compreensão do objetivo geral, foram definidas 3 questões de investigação:

- QI nº1 – A FA deve manter ou abandonar o Orçamento anual?
- QI nº2 – A implementação do ZBB foi conseguida na FA?
- QI nº3 – Qual o método orçamental que mais se ajusta às necessidades da FA atualmente?

Pretende-se que este trabalho contribua para o enriquecimento do conhecimento relativamente às práticas orçamentais no setor público e consequentemente melhorar o âmbito de aplicação dessas práticas nas organizações deste setor.

4.3 Preparação para a recolha de dados

A preparação para a recolha de dados consistiu na leitura do enquadramento legal (Lei de Enquadramento Orçamental, Lei da orgânica da Força Aérea) existente para o processo de planeamento orçamental, e leitura de documentos internos (Diretiva de planeamento do Chefe de Estado Maior da Força Aérea, Ciclo Anual de Planeamento e Orçamento, MCLAFA 305) que descrevem em que moldes se deve processar este planeamento, desde o despoletar do processo com a diretiva do Chefe de Estado-Maior da Força Aérea (CEMFA), até ao Plano de Atividades final.

4.4 Recolha de dados

A recolha de dados foi realizada em três fases. Numa primeira fase, observou-se o ambiente de trabalho de todas as direções do comando alvo de estudo (CLAFA). Em simultâneo, realizaram-se conversas informais com os militares ligados à parte operacional. Numa segunda fase, foram conduzidas 9 entrevistas semi-estruturadas. De

acordo com Saunders et al (2009), as entrevistas são úteis para os investigadores entenderem o racional subjacente à opinião dos entrevistados. A escolha dos entrevistados foi feita de uma forma criteriosa, de modo a alcançar os objetivos do estudo. A escolha dos entrevistados teve como critérios o envolvimento no processo de orçamentação e a ocupação de cargos de topo. Deste modo, foram entrevistados: o chefe da Repartição de Gestão Orçamental e Financeira (RGOF); o chefe da Divisão de Planeamento (DIVPLAN), o chefe do CLAFA e a cada um dos chefes de cada uma das direções do CLAFA e do depósito de material.

Com vista a obtenção de uma resposta à questão de investigação nº1 – A FA deve manter ou abandonar o Orçamento anual? – foram feitas perguntas relativamente às principais críticas e benefícios dos orçamentos presentes na literatura, e ainda relativamente à possibilidade de abandono do Orçamento (BB). Relativamente à questão de investigação nº2 - A implementação do ZBB foi conseguida na FA? – foram feitas perguntas no âmbito do orçamento de base zero (ZBB) e do orçamento tradicional (IBB). Para dar resposta à questão de investigação nº3 - Qual o método orçamental que mais se ajusta às necessidades da FA atualmente? – foram feitas perguntas acerca de todo o processo atual de planeamento orçamental do CLAFA.

Numa última fase, foram recolhidos uma série de documentos relevantes para a realização do estudo, tais como: Legislação, Diretivas e Circulares.

Com a realização destas três fases, pode afirmar-se que se conseguiu efetuar a “triangulação de dados”, ou seja, recolher dados utilizando diferentes fontes (Duarte, 2009).

4.5 Avaliação das evidências recolhidas

Muitos autores questionam a fiabilidade, a validade e a capacidade de generalização das pesquisas cuja abordagem é qualitativa, uma vez que são bastante céticos em relação a este tipo de abordagem, considerando-a demasiado subjetiva. No entanto, Shenton (2004) garante que, os investigadores que optem por uma abordagem qualitativa, podem incorporar certas medidas que atenuam estas suspeitas.

4.5.1 Fiabilidade

A validação deste critério depende das medidas tomadas pelo investigador para evitar uma completa discordância dos resultados alcançados no estudo ao longo do tempo, caso outros investigadores, utilizando outros métodos, realizem a investigação.

Uma pesquisa que adota uma abordagem qualitativa pode ser fiável. As conclusões a que se chega fruto da aplicação de uma abordagem qualitativa não são necessariamente replicáveis, uma vez que essas conclusões refletem a realidade do momento em que foi feito o estudo, num contexto que entretanto se pode alterar (Marshall & Rossman, 2014). Uma tentativa de replicação de um estudo como este por outros investigadores não seria realista ou credível sem que se diminuísse as vantagens do mesmo, tal como sugerem Marshall & Rossman (2014). Por outro lado, os autores também afirmam que o investigador deve deixar bem claro qual a sua abordagem, métodos, pressupostos e contingências, para que o fenómeno possa ser analisado por outros investigadores.

4.5.2 Generalização

A generalização parte do princípio que uma teoria pode ser aplicável a situações semelhantes. Este critério permite a replicação dos resultados em ambientes

parecidos. A validação deste critério pode ser conseguida com o recurso a múltiplas fontes de evidência e a triangulação dos dados obtidos.

Uma pesquisa que adote uma abordagem qualitativa pode ser generalizável. De acordo com Bryman & Bell (2011), num estudo de caso, um grande número de pessoas e atividades diferentes são, invariavelmente, examinadas, pelo que o contraste com outros métodos não é tão acentuado como possa parecer inicialmente. Da mesma forma, Marshall & Rossman (2014) afirmam que é possível relacionar o estudo de caso com teorias já existentes, conseguindo-se demonstrar que os resultados encontrados podem ter um significado teórico para além do próprio caso que é a base do estudo, pelo que cabe ao investigador relacionar os resultados obtidos, no caso que esta a estudar, e as teorias existentes à data, para que seja mais fácil atingir a generalização.

4.5.3 Validação

É importante perceber que os investigadores de estudos de caso dependem sempre, de alguma forma, da descrição dos eventos que lhes é relatada pelos participantes, sendo estas descrições baseadas na interpretação de cada indivíduo. Desta maneira, pode afirmar-se que, invariavelmente, este estudo de caso, representa, na sua componente de entrevistas, interpretação de interpretações. Isto faz com que exista sempre a possibilidade de haverem certos desvios em relação ao que é a realidade (Berg, 2014). No entanto, o objetivo deste estudo não passa por criar verdades universais, mas sim compreender um fenómeno específico, num contexto específico, interpretado por um investigador específico.

5 Análise de Resultados

Como referido anteriormente, um dos objetivos deste trabalho consistia em perceber se o orçamento era uma mais-valia para FA, ou se pelo contrário este devia ser abandonado, adotando-se os princípios *Beyond Budgeting* (Questão de Investigação nº1). Após o estudo da literatura e a realização das entrevistas, foi possível obter determinados resultados.

À exceção de um dos entrevistados (MGEN Damásio), todos consideraram o tempo despendido na elaboração do orçamento como adequado, ao contrário do que é concluído em grande parte da literatura.

“À exceção de um ano ou outro, o tempo despendido na preparação do orçamento é normal” (BGEN Guerra)

É um dado que pode parecer estranho, mas tal como Libby & Lindsay (2010) concluíram no seu estudo, a ideia de que os gestores acreditam que se despende demasiado tempo na preparação do orçamento não está totalmente fundamentada, dependendo de caso para caso. No caso da Força Aérea, este dado pode ser explicado pelo facto de os processos se repetirem ano após ano e, deste modo, estarem bastante enraizados, tornando o processo mais célere.

Todos os participantes foram de encontro à crítica feita pela literatura à adaptabilidade do orçamento, concordando que a sua rigidez dificulta a adaptação da organização a eventuais alterações que ocorram no seu contexto.

“Dada a natureza da nossa organização, pode afirmar-se que existe uma tendência à rigidez, e o orçamento não é exceção. Embora se possa introduzir alguma variação com a utilização de programas como a Lei de Programação Militar” (BGEN Veloso).

No estudo realizado por Libby & Lindsay (2010) conclui-se o mesmo, mas ressalva-se que não se pode generalizar pois houve bastantes empresas que fizeram ajustes no orçamento para mitigar este problema. No caso da Força Aérea, não só existe um ajustamento do orçamento através de reforços ao longo do ano, como existe uma conta, a “provisional do CEMFA”, prevista no orçamento, que apenas serve para fazer face a eventuais situações não planeadas, pelo que esta crítica acaba por não ser muito sentida na organização.

Da mesma forma, todos os entrevistados afirmaram que o orçamento, por ser anual, se foca essencialmente no curto-prazo, não havendo assim uma ligação com a estratégia da organização, indo de encontro à opinião geral da literatura. No estudo realizado por Libby & Lindsay (2010), a afirmação anterior é desmentida por considerar que muitas empresas utilizam o orçamento como um meio para atingir os objetivos estratégicos. No caso particular da Força Aérea, embora o orçamento anual seja despoletado pelos objetivos estratégicos, na prática, os entrevistados não consideram que exista uma ligação entre a estratégia da organização e o orçamento.

“O orçamento é de super curto-prazo. Atualmente, apenas se pensa no próximo ano. Eu diria mesmo que, às vezes, o foco é o próximo mês, porque o dinheiro vai chegando aos poucos” (MGEN Damásio). Por outro lado, existem outras fontes de financiamento, nomeadamente a Lei de Programação Militar (LPM), que permitem ter uma visão mais de longo-prazo, mais estratégica.

À semelhança dos dois casos anteriores, todos os participantes afirmaram que o receio de ver reduzido no próximo ano o orçamento não gasto no ano anterior leva os gestores a procurar sempre cumprir o orçamento que foi planeado.

“Existe um grande receio de perda das verbas poupadas (não executadas), uma vez que estas não transitam para o ano seguinte, daí que, de certa forma, se incentive a gastar” (BGEN Guerra).

Libby & Lindsay (2010), como a restante literatura, também identificaram a situação descrita anteriormente como uma das formas de manipulação do orçamento (*Budget Gaming*), embora não seja a mais frequente. Ao nível da Força Aérea, a maior parte dos casos de manipulação do orçamento referidos na literatura (Suborçamentação, Deferimento de gastos, etc..) não são aplicáveis devido a algumas das suas características, típicas de uma entidade do setor público, tais como não visar o lucro e o orçamento não transitar para o ano seguinte.

Estas respostas poderiam induzir-nos a pensar que a resposta à questão de investigação nº1 – A FA deve manter ou abandonar o Orçamento anual? – seria abandonar o orçamento, uma vez que os dados recolhidos das entrevistas confirmam 3 das 4 principais críticas apontadas aos orçamentos. No entanto, quando questionados sobre esta matéria, todos os entrevistados consideraram que se devia manter o orçamento, não porque é a solução ideal, mas porque não conseguem ver uma alternativa com o mesmo nível de eficácia. Embora concordassem que o orçamento ainda pode e deve ser desenvolvido no sentido de aproveitar todo o seu potencial no processo de planeamento orçamental da Força Aérea.

O estudo realizado por Frezatti (2004) identificou o mau uso do orçamento como justificação para a grande parte das críticas, e não o orçamento em si. Ainda no estudo realizado por Libby & Lindsay (2010), também se chegou à conclusão que 94% das empresas não pensa abandonar o orçamento nos próximos 5 anos e que 46% dessas empresas prefere trabalhar no seu desenvolvimento.

O facto de o orçamento da FA não variar muito de ano para ano e o facto de orçamento ainda ser o um dos métodos com melhores índices de eficácia, tendo em conta a sua simplicidade e a resistência à mudança característica de organizações do setor público, podem explicar este resultado.

Perceber se a implementação do ZBB foi bem conseguida na FA, foi outro dos objetivos do estudo (Questão de Investigação nº2). Neste caso, verificou-se uma grande aproximação entre a literatura anterior e as entrevistas realizadas.

Quando questionados sobre a colaboração entre as direções na elaboração do orçamento conjunto, todos os participantes - chefes das direções - afirmaram que cada direção é autónoma no processo de planeamento orçamental e que não há interação entre os gestores de diferentes direções.

“Não existe muita interação na fase de planeamento, apenas na fase de validação. Cada direção é bastante autónoma” (BGEN Vecêncio)

A literatura afirma que, em empresas em que o orçamento de base zero esteja implementado, é necessário que exista interação entre as diferentes partes que constituem o orçamento. No caso concreto da Força Aérea, como referido anteriormente, não existe colaboração na fase de preparação. Apenas existe uma reunião com todas as direções para que cada uma exponha o seu orçamento e justifique a necessidade de mais verbas, caso se justifique.

Da mesma forma, todos os participantes confessaram que nunca tiveram acesso ao montante que planearam após a “implementação” do orçamento de base zero, e que nunca sequer o planeamento permaneceu em base zero, ou seja, com as reais necessidades, até ao final do processo de planeamento e definição de dotações.

“A definição das reais necessidades é um exercício meramente teórico porque, no fundo, o verdadeiro planeamento efetuado é com base no histórico” (COR Lima).

A literatura mostra-nos que uma organização que tenha implementado a orçamentação de base zero permite aos seus colaboradores expressarem as suas reais necessidades, não tendo em consideração o histórico. Na FA, considera-se sempre o histórico. Um dos entrevistados alegou mesmo que a tentativa de realização de um orçamento de base zero é “uma mera burocracia”.

Após estas respostas é relativamente fácil inferir que a FA não foi bem-sucedida na implementação deste tipo de orçamentação. No entanto, também foi referido pelos participantes que existe essa preocupação dentro da organização e que está a ser feito um esforço para que a implementação seja bem-sucedida, embora admitam que o orçamento se centra essencialmente no histórico.

“A necessidade de mudança de procedimentos é evidente, mas não é fácil mudar hábitos que estão tão enraizados na organização. Talvez a vossa geração mude isso” (MGEN Carvalho)

O que a FA está a fazer hoje em dia, consiste, numa primeira fase, em realizar o orçamento não considerando restrições orçamentais. Na fase seguinte, concentra-se no histórico, realizando apenas pequenos ajustes. Desta forma, os gestores não são obrigados a repensar as suas reais necessidades todos os anos, como se pretende, pois uma vez que as necessidades de base zero nunca são satisfeitas, podem perpetuar-se para a eternidade, acumulando ineficiência ao longo dos anos. O orçamento de base zero não passa assim de uma mera formalidade, sem aplicação real, não sendo esse o objetivo.

Identificar qual o método que mais se ajusta às necessidades orçamentais da FA atualmente foi outro dos objetivos da investigação (Questão de Investigação nº3).

À exceção de um dos entrevistados (MGEN Damásio), todos os outros consideraram que o orçamento com base no histórico é o mais adequado às necessidades, porque é mais simples, porque, neste momento, não existe uma alternativa viável e principalmente porque não existem grandes variações de ano para ano nos orçamentos (ANEXO 3).

“Não sendo a solução ideal, até à data, o orçamento com base no histórico tem servido as necessidades da FA, pelo que deve trabalhar-se no sentido de melhorá-lo” (COR Oliveira).

A solução, segundo Drury (2012), pode passar pela implementação de um método intermédio, *Priority Based Incremental Budgeting*. Este método consiste na definição do orçamento “normal” com base no histórico e posterior definição de uma determinada percentagem positiva, que significa a possibilidade de aumento do orçamento naquela percentagem, e uma percentagem negativa, que significa uma redução. Os gestores devem especificar, justificando, os programas/atividades que acrescentariam ao orçamento “normal” caso houvesse um aumento da dotação e identificar, justificando, que programas/atividades dispensariam em caso de diminuição da dotação disponível. Pressupõe-se que existe um nível básico de atividade da Força Aérea que não varia muito e as percentagens positiva e negativa incentivam ao planeamento ainda que a base esteja vinculada ao histórico. Evitam-se cortes transversais e promove-se a eficiência. Para auxiliar na definição das prioridades, pode utilizar-se o modelo proposto por Saaty (2008). Este modelo ajuda na priorização de

alternativas e tomada de decisões, através da decomposição de um determinado problema em vários fatores.

6 Conclusões, Limitações e Estudos Futuros

6.1 Principais Conclusões e Contribuições

O processo de planeamento orçamental da Força Aérea, realiza-se todos os anos com o objetivo de fazer uma previsão o mais realista possível para que a execução, no ano seguinte, seja feita com o mínimo de imprevistos possível.

Conclui-se, através da metodologia e das questões de investigação que em termos de planeamento, o orçamento é o método mais adequado para a FA, pelo menos para o futuro próximo. Embora sejam apontadas várias críticas ao mesmo, ainda continua a ser um método útil para as organizações, sendo que estas têm alguma dificuldade em prescindir do mesmo, pelo menos de forma definitiva daí que se possa concluir que o modelo *Beyond Budgeting* ainda não é considerado pela maioria das organizações (Berg, 2014; Mezzini & Seidel, 2015).

Pôde ainda concluir-se que, tal como foi exposto na literatura, o ZBB, embora tenha bastante potencial em termos de melhoria da eficiência das organizações, seja mais flexível e permita uma maior colaboração entre departamentos, ainda é de difícil implementação, pelo menos na sua plenitude (Lauth, 2014).

O método atualmente utilizado pela FA no seu processo de planeamento, não é o mais adequado às suas necessidades, uma vez que o foco é a simplicidade e a eficácia típica do orçamento incremental em vez de ser a eficiência originada pelo orçamento de base zero.

Por último, conclui-se que existem uma série de fatores, relacionados com a maneira como a FA está estruturada e com a maneira como funciona que fazem com que os resultados obtidos, em algumas situações, sejam diferentes aos estudos anteriores. Ou seja, o facto de a FA ser uma organização do setor público (Seal, 2003), fortemente regulamentada, com uma cultura organizacional pautada por princípios e valores profundamente enraizados (Jones & Mccaffery, 2004), ter uma estrutura que obedece aos princípios da hierarquia militar (Jones & Mccaffery, 2004), com um acentuado processo burocrático (Seal, 2003), haver a impossibilidade de gerir o orçamento para além de um ano, existirem determinadas obrigações legais, e ter uma forte resistência à mudança (Jones & Mccaffery, 2004), são alguns dos fatores explicativos dos resultados obtidos.

Espera-se que este trabalho contribua, não só para o desenvolvimento do processo orçamental da FA, mas também para a restante literatura, podendo servir como ponto de partida para análises de outras organizações do setor público, sendo ou não da área da defesa.

6.2 Limitações e Estudos Futuros

Ao longo da realização do trabalho a principal limitação sentida foi ao nível do estudo da literatura anterior, uma vez que a maior parte dessa literatura centra-se no estudo de organizações do setor privado, o que não permite uma real comparação com a Força Aérea e torna o processo mais moroso.

Podem ser alvo de investigações futuras, outros métodos de orçamentação não abordados neste estudo, como a orçamentação com base no desempenho (PBB) ou a orçamentação com base nas atividades (ABB).

Pode ainda ser alvo de futura investigação a análise do processo de planeamento orçamental para outro centro de comando, ou mesmo ao nível de toda a Força Aérea (FA).

Sugere-se ainda o desenvolvimento de um método de análise hierárquica (AHP) de definição de prioridades para a Força Aérea Portuguesa. Numa primeira fase, de uma forma mas descentralizada, ou seja, em unidades ou departamentos e numa segunda fase, de forma mais centralizada.

7 Referências Bibliográficas

- Alvesson, M., & Sköldbberg, K. (2009). *Reflexive Methodology: New Vistas for Qualitative Research* (2nd ed.). SAGE.
- Anthony, R. (1988). *The Management Control Function* (5th ed.). Harvard Business School Press.
- Antwi, S. K., & Hamza, K. (2015). Qualitative and Quantitative Research Paradigms in Business Research : A Philosophical Reflection. *European Journal of Business and Management*, 7(3), 217–226.
- Berg, A. (2014). Why the annual budget is not dead. Retrieved from <https://www.diva-portal.org/smash/get/diva2:727359/FULLTEXT01.pdf>
- Bryman, A., & Bell, E. (2011). *Business Research Methods* (4th ed.). Oxford University Press.
- Burlaud, A., & Simon, C. (2003). *Comptabilité de gestion coûts / contrôle*. Vuibert.
- Coulmas, N., & Law, M. D. (2010). Budgeting in a Chaotic Economic Environment: Factors Leading to Improvement. *Journal of Marketing Development and Competitiveness*, 5(1), 42–47.
- Drury, C. (2012). The Budgeting Process. In *Management and Cost Accounting* (8th ed., pp. 360–392). Brendan George.
- Duarte, T. (2009). *A possibilidade da investigação a 3: reflexões sobre triangulação (metodológica)* (No. 60). Retrieved from http://cies.iscte-iul.pt/destaques/documents/CIES-WP60_Duarte_003.pdf
- Ferlie, E., Ashburner, L., Fitzgerald, L., & Pettigrew, A. (1996). *The New Public Management in Action*. Oxford University Press.
- Frezatti, F. (2004). Além do Orçamento : existiria alguma chance de melhoria do gerenciamento ? *Brazilian Business Review*, 1(2), 122–140.
- Grindle, M., & Hildebrand, M. (1995). Building Sustainable Capacity in the Public Sector: What Can Be Done. *Public Administration and Development*, 15(5), 441–

463.

- Haynes, P. (2003). *Managing Complexity in the Public Services* (2nd ed.). Routledge.
- Henttu-Aho, T., & Järvinen, J. (2012). Field study of emerging Beyond Budgeting practice in industrial companies: An institutional perspective. *European Accounting Review*, 22(4), 765–785.
- Hood, C. (1995). The “New Public Management” in the 1980s: variations on a theme. *Accounting, Organizations and Society*, 20(2-3), 93–109.
- Hope, J., & Fraser, R. (2003). Who needs budgets? *Harvard Business Review*, 81(5), 125–126.
- Jones, L. R., & Mccaffery, J. L. (2004). Reform of the Planning, Programming, Budgeting System, and Management Control in the U.S. Department of Defense: Insights from Budget Theory. *Public Budgeting & Finance*, 25(3), 1–19.
- Kettl, D. (2006). *The Global Public Management Revolution* (2nd ed.). Brookings Institution Press.
- Lauth, T. P. (2014). Zero-Base Budgeting Redux in Georgia: Efficiency or Ideology? *Public Budgeting & Finance*, 34(1), 1–17.
- Libby, T., & Lindsay, R. M. (2010). Beyond budgeting or budgeting reconsidered? A survey of North-American budgeting practice. *Management Accounting Research*, 21(1), 56–75.
- Ma, J. (2006). Zero-Based Budgeting In China: Experiences Of Hubei Province. *Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 18(4), 480–512.
- Malmi, T., & Brown, D. (2008). Management control systems as a package - Opportunities, challenges and research directions. *Management Accounting Research*, 19(4).
- Marshall, C., & Rossman, G. B. (2014). *Designing qualitative research*. Sage Publications.
- Mejzini, N., & Seidel, H. (2015). *Challenging the Principles of the Beyond Budgeting*

- Model*. Retrieved from <http://www.diva-portal.se/smash/get/diva2:821545/FULLTEXT01.pdf>
- Meyer, C. B. (2001). A Case in Case Study Methodology. *Field Methods*, 13(4), 329–352.
- O’Flynn, J. O. (2007). From New Public Management to Public Value : Paradigmatic Change and Managerial Implications. *The Australian Journal of Public Administration*, 66(3), 353–366.
- Orlando, B. J. (2009). Turning Budgeting Pain into Budgeting Gain. *Strategic Finance*, 90(9), 47–52.
- Osborne, D., & Plastrik, P. (2006). *Banishing Bureaucracy: The Five Strategic For Reinventing Government* (3rd ed.). Plume.
- Østergren, K., & Stensaker, I. (2010). Management Control without Budgets: A Field Study of Beyond Budgeting in Practice. *European Accounting Review*, 20(1), 149–181. <http://doi.org/10.1080/09638180903487842>
- Player, A. S. (2009). *Managing through change: The power of rolling forecasts*. Retrieved from http://businessfinancemag.com/site-files/businessfinancemag.com/files/archive/businessfinancemag.com/files/misc_file/wp_applix_managing_through_change_0.pdf
- Pollit, C., & Bouckaert, G. (2011). Public Management Reform: A Comparative Analysis – New Public Management, Governance, and the Neo–Weberian State. *International Review of Administrative Sciences*, 78(1), 180–182.
- Porter, B. J., & Stephenson, T. (2010). Creating an Excel-Based Budget You ’ ll Really Use. *Strategic Finance*, 91(8), 26–34.
- Robert, L. J., Ronald, J., & Philip, J. (2012). *Public Budgeting Systems* (9th ed.). Jones & Bartlett.
- Rubin, I. (1990). *The Politics of Public Budgeting: Getting and Spending, Borrowing and Balancing* (7th ed.). SAGE.
- Saaty, T. L. (2008). Decision making with the analytic hierarchy process. *Services*

- Sciences*, 1(1), 83–98.
- Saunders, M., Lewis, P., & Thornhill, A. (2009). *Research Methods for business students* (5th ed.). Pearson Education.
- Schick, A. (1983). Incremental Budgeting in a Decremental Age. *Policy Sciences*, 16(1), 1–25.
- Seal, W. (2003). Modernity, Modernization And The Deinstitutionalization Of Incremental Budgeting In Local Government. *Financial Accountability & Management*, 19(2), 93–116.
- Selmer, C. (2014). *Construire et défendre son budget*. Dunod.
- Shenton, A. K. (2004). Strategies for ensuring trustworthiness in qualitative research projects. *Education for Information*, 22(1), 63–75.
- Walle, V. De. (2011). Chapter XX: New Public Management: Restoring the Public Trust Through Creating distrust? In *Ashgate Research Companion to New Public Management*. Routledge.
- Wetherbe, J. C., & Montanari, J. R. (1981). Zero Based Budgeting in the Planning Process. *Strategic Management Journal*, 2(1), 1–14.
- White, J. (1994). (Almost) Nothing New Under the Sun : Why the Work of Budgeting Remains Incremental. In *Public Budgeting & Finance* (pp. 113–134).
- Wildavsky, A., & Hammond, A. (1965). Comprehensive Versus Incremental Budgeting in the Department of Agriculture. *Administrative Science Quarterly*, 10(3), 321–346.
- Zainal, Z. (2007). *Case study as a research method*. Retrieved from http://psyking.net/htmlobj-3837/case_study_as_a_research_method.pdf
- Zamfir, M. (2015). The pros and cons of budgeting system within economic entities. *Economic Sciences*, 8(1), 183–192.

Bibliografia Complementar

Diário da República - Lei n.º 151/2015, de 11 de setembro - Lei de Enquadramento Orçamental

Diário da República - Decreto-Lei n.º 187/2014, de 29 de dezembro - Lei Orgânica da FA

Diário da República – Lei orgânica n.º7/2015, de 18 de maio - Lei de Programação Militar

Legislação Interna FA: Despacho n.º 52/2008, de 30 de setembro - Ciclo Anual de Planeamento e Orçamento

Legislação Interna FA: Diretiva do CEMFA n.º1/2016, de 12 de fevereiro

Legislação Interna FA: Diretiva do CEMFA n.º4/2016, de 13 de abril

Plano Anual de Atividades 2016

Relatório Anual de Atividades 2015

8 Anexos

Anexo 1 - Listagem de Entrevistados

Função	Posto	Nome	Data	Duração	Forma
Comandante CLAFA	Major-General	Carvalho	04/09/16	49 min	Presencial
Comandante RGOF	Tenente-Coronel	Arede	25/07/16	52 min	Presencial
Comandante DIVPLAN	Tenente-Coronel	Cravo	05/08/16	44 min.	Presencial
Sub-Diretor DAT	Coronel	Lima	15/08/16	39 min.	Presencial
Diretor DMSA	Major-General	Damásio	14/09/16	35 min.	Presencial
Diretor DCSI	Brigadeiro-General	Vecêncio	16/08/16	37 min.	Presencial
Diretor DEP	Brigadeiro-General	Guerra	16/08/16	41 min.	Presencial
Diretor DI	Brigadeiro-General	Veloso	14/09/16	42 min.	Presencial
Comandante DGMFA	Coronel	Oliveira	15/07/16	40 min.	Presencial

Anexo 2 - Guião de Entrevistas

1. Breve apresentação do entrevistado
2. Quais são as suas principais funções e as do seu local de trabalho?
3. Quais são as funções mais prioritárias?
4. Em caso de necessidade de corte, seria possível um corte transversal na mesma percentagem?
5. Descreva-me o processo de planeamento orçamental da direção/divisão?
6. Qual a sua experiência relativamente aos seguintes tópicos do processo de planeamento orçamental anual:
 - a. Incentiva à rigidez de planeamento?
 - b. Consome bastante tempo?

- c. Foca-se demasiado no curto-prazo?
 - d. Está de alguma forma relacionado com os objetivos estratégicos?
 - e. Incentiva à ineficiência?
 - f. Incentiva ao planeamento?
 - g. Incentiva à comunicação?
 - h. Incentiva à coordenação?
 - i. Aumenta os níveis de motivação?
 - j. Facilita o controlo?
 - k. Envolve toda a empresa?
7. Como descreve o orçamento da FA? IBB ou ZBB?
8. Esse tipo de orçamentação está adequado às necessidades da FA?
9. Se tivesse que fazer um corte de 30% nas despesas, onde cortaria e em que funções não mexeria?
10. Se tivesse um acréscimo de 30% nas receitas, que alterações faria no planeamento?
11. A atual análise de cenários do Plano de Atividades da FA representam uma variação positiva ou negativa transversal a todas as rubricas ou existe um reajustamento de atividades/programas?
12. Existe algum tipo de avaliação pós-execução?

Anexo 3 - Comparação do Orçamento de 2015 e 2016

Orçamento CLAFA 2015	
Direções	Total
DGMFA	656.300,00
DAT	19.845.798,00
DMSA	7.624.000,00
DCSI	1.800.000,00
DI	1.603.000,00
DEP	220.000,00

vs

Orçamento CLAFA 2016	
Direções	Total
DGMFA	656.300,00
DAT	19.845.798,00
DMSA	7.612.993,00
DCSI	1.828.007,00
DI	1.603.000,00
DEP	220.000,00

Fonte: Documento fornecido pelo Comandante do CLAFA

Descrição: Do ano 2015 para 2016, apenas existem variações na DMSA e na DCSI e não são significativas.