

EVIDÊNCIAS DE FATORES CONTINGENCIAIS RELACIONADOS COM A GESTÃO FINANCEIRA EM SECRETARIAS ESTADUAIS NA REGIÃO NORTE DO BRASIL

EVIDENCE OF CONTINGENCY FACTORS RELATED TO FINANCIAL MANAGEMENT IN STATE SECRETARIATS IN THE NORTHERN REGION OF BRAZIL

PEDRO DE LIMA LOPES JÚNIOR¹

Universidade Federal do Pará

• <https://orcid.org/0000-0003-1417-7598>
pedrolopes.contabil@gmail.com

FILIPY FURTADO SELL

Universidade Federal do Pará

• <https://orcid.org/0000-0003-4335-4055>
filipysell@ufpa.br

DEIVISON GUSTAVO COSTA PEREIRA

Universidade Federal do Pará

• <https://orcid.org/0009-0003-3627-8995>
deivisongustavo.cp@gmail.com

VINÍCIUS COSTA DA SILVA ZONATTO

Universidade Federal de Santa Maria

• <https://orcid.org/0000-0003-0823-6774>
viniciuszonatto@gmail.com

RESUMO

Esta pesquisa tem como objetivo evidenciar quais os fatores contingenciais que interferem na gestão financeira de entidades governamentais. Para alcançar o objetivo da pesquisa, a metodologia adotada foi descritiva, qualitativa com coleta de dados via *survey*, enviado de forma eletrônica individualmente para os servidores de secretarias distintas de um estado do Brasil. Na fundamentação teórica, identificou-se as seguintes variáveis contingenciais: Ambiente; Estrutura; Tecnologia; Tecnologia da Informação e Estratégia. Os resultados demonstram que a Teoria Contingencial (agregação dos fatores contingenciais) afeta a gestão financeira e que, ao analisar de forma segregada, a única variável contingencial que apresentou interferência na gestão financeira foi a Estratégia. Desse modo, as secretarias analisadas alinham-se às normas, afastando questões gerenciais relacionadas aos fatores Ambiente, Estrutura, Tecnologia e Tecnologia da Informação.

Palavras-chave: Fatores Contingenciais. Gestão Financeira Pública. Setor Público.

Editado em português e inglês. Versão original em português.

Artigo apresentado no 13º Congresso UFSC de Controladoria e Finanças, em Florianópolis/SC, de 18 a 20 de setembro de 2023.

¹ **Endereço para correspondência:** Rua Augusto Corrêa, 01, Campus Universitário do Guamá | Setor Profissional | Instituto de Ciências Sociais Aplicadas | Bairro Guamá | 66075-110 | Belém/PA | Brasil.

Recebido em 09/12/2023. **Revisado em** 23/02/2024. **Aceito em** 29/04/2024 pelo Prof. Dr. Rogério João Lunkes (Editor-Chefe). **Publicado em** 08/07/2024.

Copyright © 2024 RCCC. Todos os direitos reservados. É permitida a citação de parte de artigos sem autorização prévia, desde que identificada a fonte.

ABSTRACT

This research aims to highlight the contingency factors influencing financial management in governmental entities. To achieve this goal, a descriptive, qualitative methodology was adopted, with data collection via individual electronic surveys sent to employees of different secretariats within a Brazilian state. The theoretical framework identified the following contingency variables: Environment, Structure, Technology, Information Technology, and Strategy. The results indicate that Contingency Theory (integration of contingency factors) impacts financial management, with Strategy being the only contingency variable showing interference in financial management when analyzed separately. Thus, the analyzed secretariats align with regulations, addressing managerial issues related to Environment, Structure, Technology, and Information Technology factors.

Keywords: *Contingency Factors. Public Financial Management. Public Sector.*

1 INTRODUÇÃO

As entidades que compõem a estrutura da administração pública brasileira são obrigadas pela Constituição Federal (CF) de 1988 a prestar contas do uso de recursos públicos e a respeitar princípios constitucionais, como legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência, conforme o Art. 37. Alinhado à prestação de contas, as entidades devem observar as normas estabelecidas na Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) para gestão dos recursos públicos e controle dos gastos públicos.

Mas, além do impacto das normas na gestão financeira governamental (Gerigk et al., 2010) a literatura traz que: as características da organização e sua infraestrutura podem predizer condições disfuncionais financeiras (Winarma et al., 2017); fatores ambientais, como recessão econômica, podem afetar a contratação de serviços públicos de governos locais (López-Hernandez et al., 2018) e a condição financeira; a ingerência do gestor (fatores internos) e a instabilidade econômica (fatores externos) podem causar estresse fiscal (Dinapoli, 2013); e quanto maior dependência financeira, mais expostas as organizações estão ao estresse fiscal (Dantas et al., 2019).

O estresse fiscal é determinado pela pressão que o Estado recebe para executar mais gastos, sem ter arrecadação suficiente. Assim, a gestão das finanças públicas passa pelo campo da interpretação dos objetivos, no qual se espera que por meio de controle, planejamento, análise das ideias, averigüe-se os dados, agilize-se processos para fluir e atender interesses públicos (Gerigk & Clemente, 2011). Ademais, uma eficiente gestão democrática passa pela formação cidadã e participação direta dos envolvidos com políticas públicas, tendo como base que a nova gestão financeira pública sobressai os fins (Alves & Bispo, 2022).

Para a organização ter uma eficiente gestão financeira, deve-se observar possíveis situações que interferem direta ou indiretamente nas atividades de gestão da entidade, tão logo, as organizações defrontam-se com problemas de escassez de recursos; elevação dos custos; complexidade em mensurar resultados; deficiência na estrutura da organização em acumular atribuições em um servidor ou atribuir tarefas a servidores sem habilidades para exercê-las (Baumgartner, 1998).

Face ao cenário de mudanças econômicas constantes, os gestores públicos têm buscado novas formas de gestão, com o objetivo de desenvolver uma forma de trabalho que gere melhora na prestação de serviços (Marques & Almeida 2004). Porém, para Squio e Hoffmann (2021), o setor público ainda é muito deficitário, mesmo que os gestores busquem se qualificar mais, o poder público não dá o suporte necessário para os seus servidores.

Neste contexto, em face à indicação teórica de que fatores internos e externos à organização podem afetar a gestão financeira (Dantas et al., 2019; Dinapoli, 2013; López-Hernandez et al., 2018), recorre-se à Teoria Contingencial, por contemplar elementos internos e externos à

organização pública (Sell et al., 2020) para analisar: **Quais os fatores contingenciais interferem na gestão financeira de entidades governamentais?** Assim, o objetivo da pesquisa é evidenciar quais os fatores contingenciais interferem na gestão financeira de entidades governamentais.

Analisar os fatores contingenciais que interferem na gestão financeira pública pode ofertar para literatura *insights* de mudanças e aprimoramento da gestão, avançando nas pesquisas de Gerigk e Clemente (2011) pela chamada de estudos de recursos financeiros, geridos pelo ente local, para o desenvolvimento das atividades pertencentes à administração pública; Dantas et al. (2019), por estudar fatores que podem influenciar os recursos financeiros que são base para oferta de bens-serviços e bem-estar social; e Fiirst e Beuren (2021), pela chamada que fatores internos podem direcionar a organização para maior desempenho socioeconômico e atenção aos anseios da população.

Além da contribuição para a literatura, o estudo contribui para gestores, servidores e a sociedade, por evidenciar quais fenômenos internos afetam o funcionamento do serviço público, na perspectiva da gestão financeira, além de apresentar fatores que interferem no seu funcionamento e qualidade assistencial para a sociedade.

2 POSSÍVEIS FATORES CONTINGENCIAIS RELACIONADOS COM A GESTÃO FINANCEIRA PÚBLICA

A Teoria Contingencial pode ser definida como a adaptação das organizações ao meio em que estão inseridas (Fagundes et al., 2011), como também, uma das principais premissas teóricas em relação aos estudos das organizações (Fiirst & Beuren, 2021), porém, ainda não existe uma estratégia exata a qual as entidades devem atrelar-se, uma vez que tais estratégias dependem de questões políticas, além dos recursos disponibilizados para determinada finalidade (Meznar & Johnson, 2005), tão logo, as premissas contingenciais influenciam diretamente no processo das organizações (Lima Filho et al., 2021).

No presente, considera-se que ainda não exista um modelo específico de estrutura organizacional que atenda todos os tipos de entidade, logo, cada organização necessita encontrar a melhor forma de se estruturar para alcançar suas metas e objetivos (Fagundes et al., 2011; Sell et al., 2020; Fiirst & Beuren, 2021). As organizações devem ajustar apropriadamente suas estratégias e estruturas (fatores internos) com foco em melhorar o seu desempenho (Meznar & Johnson, 2005).

Os fatores contingenciais contemplam elementos externos e internos à organização. O ambiente externo tende a impactar na realidade da organização pública (Fiirst & Beuren, 2021), especialmente no que diz respeito ao rearranjo das prioridades e metas governamentais (Lima Filho et al., 2021) e a relação da sociedade com o governo é estruturada por uma variedade de direitos, obrigações e responsabilidades (Alford, 2002).

Em linha, os fatores internos nos órgãos públicos em diversas formas e momentos são constantes, sendo que as variáveis contingências do órgão influenciam a gestão pública no processo de tomada de decisão (Cavichioli et al., 2018). Com um olhar entre o setor público e privados, as variáveis contingências giram em torno dos seguintes fatores: ambiente de trabalho, estrutura, tecnologia disponível, estratégia, porte e a gestão financeira (Silva et al., 2018; Ribeiro & Mancebo, 2013; Rodrigues & Souza Neto, 2014; Rodrigues et al., 2020; Sell et al., 2021; Ferreira & Oliveira, 2017).

Nesse sentido, segundo Sell et al. (2020), é reconhecido como fator contingencial qualquer variável que tenha a capacidade de interferir na estrutura gerencial da entidade em questão, assim, reafirmam que, dependendo da variável, a sua influência poderá ser positiva ou negativa na entidade. Por mais que o setor público e o privado tenham aporte teórico semelhante em relação às variáveis que capturam os fatores contingenciais, o gerenciamento, situação fiscal e financeira dos dois setores são completamente diferentes (Almeida et al., 2016). Além disso, os autores

destacam que o objetivo de ambas é diferente, com uma gestão financeira e orçamentária planejada, executada e controlada de forma diferente.

A gestão financeira para o setor público foi desenvolvida com base em fatores socioeconômicos e jurídicos ao longo do tempo. Gerigk e Clemente (2011) definem esses fatores com base na organização política-administrativa brasileira, que é composta pela Constituição Federal de 1988, através da União, estados, Distrito Federal e municípios, em que todos devem atuar em conjuntos, preservando a autonomia política, administrativa e financeira. Portanto, as finanças públicas têm como objetivo prover recursos públicos, a fim de promover políticas públicas essenciais para beneficiar a sociedade (Maciel, 2013).

Assim, é salutar que as entidades governamentais identifiquem seus recursos e definam onde serão aplicados, para alcançar o máximo de eficiência organizacional (Raimundini & Souza, 2009) e evitar o estresse fiscal (Dantas et al., 2019). Neste contexto, Costa e Raupp (2019) auxiliam com o entendimento de que as competências atribuídas para cada ente governamental, definidas na CF/88, impactam diretamente nas finanças públicas de estados e municípios, pois são estes os entes que lidam diariamente com as demandas da população.

Neste sentido, a literatura apresenta alguns fatores que interferem diretamente a gestão financeira pública. Fernandes e Wilson (2013) apresentam a mudança de chefia como um dos fatores responsáveis pela boa gestão. Uma vez que o gestor conhece o andamento da entidade que dirige, pode diagnosticar os problemas e promover medidas de correção de desvios e prevenção de riscos para melhorar a sua atuação no que se refere à economia e eficácia na utilização dos recursos públicos (Zuccolotto et al., 2009).

Em decorrência, mudanças na estrutura organizacional refletem diretamente nas atividades administrativas da organização, além de impactar na classificação hierárquica; na delegação de funções, responsabilidades, autoridades e as formas de comunicação entre cada indivíduo na organização, de modo a alcançar seus objetivos (Raimundini & Souza, 2009).

Outros fatores também são responsáveis e contribuem diretamente para uma gestão ineficiente, como a falta de comunicação entre os setores que estão envolvidos nos processos gerenciais do órgão público (Castanha et al., 2020). Neste sentido, Ensslin et al. (2017) retratam que a comunicação é uma importante ferramenta para os gestores atingirem seus objetivos estratégicos em relação ao público interno e externo, na mesma linha de analogia.

Lemos e Barbosa (2021) explicam que a comunicação interna pode ser aplicada como uma ferramenta estratégica no que tange ao compartilhamento da informação e à geração de conhecimento, além de descrever que nas organizações existem pelo menos dois tipos de comunicação: a processual, técnica, representada por canais, setores e protocolos; e a relacional, indicando o fenômeno da interação social das relações dialógicas, fundamentais para a troca de informação e criação de conhecimento, portanto, é fundamental e importante que haja comunicação e engajamento na instituição, para que o andamento das atividades essenciais para a sociedade não seja prejudicado, visto que um relacionamento colaborativo da organização com seus servidores tende a contribuir tanto para o desempenho organizacional, como para a proteção da imagem e reputação em ambientes turbulentos (Men, 2014).

A falta de qualificação dos servidores públicos interfere negativamente na gestão pública (Fonseca et al., 2018). Observa-se, também, que o avanço da tecnologia, os sistemas gerenciais e a modernização orçamentária, que estão em constante mudança, exigem dos servidores adaptação aos avanços do século XXI e qualificação continuada na área de atuação. Para Rodrigues et al. (2020), é necessário que haja valorização e desenvolvimento do servidor por parte do governo, visto que é preciso uma visão estratégica na motivação, capacitação e preparo emocional.

Também se identifica a falta de uma estrutura adequada para a execução das tarefas necessárias. Neste contexto, alguns autores definem a questão estrutural em duas vertentes, a administrativa e a física. No que tange à estrutura administrativa, Gerigk e Clemente (2011) explicam que a estrutura na administração do setor público é tudo que envolve o regime jurídico; plano de cargos; salários; carreiras e estrutura organizacional, além da estrutura física.

A realidade estrutural de muitas organizações é um contexto cercado de limitações, que reúne restrições orçamentárias; inexistência de condições adequadas para o desenvolvimento do trabalho; recursos materiais e humanos insuficientes; elevada burocrática; impossibilidade de ascensão profissional (mudança de cargo); baixo poder aquisitivo do servidor; somadas a uma atitude hostil por parte da sociedade dirigida a tudo o que tem origem no Estado (Ribeiro & Macebo, 2013). Consequentemente, Turati (2007) já mencionava que os problemas encontrados na estrutura do órgão evidenciam diversos tipos de desperdícios, como demora na tramitação de documentos e informações.

A busca pela excelência no desenvolvimento do trabalho e a entrega de resultados corretos é o foco da Nova Administração Pública (Hood, 2001), porém, devido ao alto volume de processos e a grande parte desse trabalho estar concentrada sob a direção e controle do servidor, a probabilidade de cometer algum erro ou algo passar despercebido é grande (Piccoli & Prado, 2017).

Erros na execução de trabalhos alinhado com a ineficiência do controle interno em identificar possíveis erros e apresentar a respectiva correção acaba acarretando em erros em cadeia por diversos setores envolvidos (Piccoli & Prado, 2017). Desta forma, nos últimos anos o controle interno passou por uma revolução que pode contribuir para prevenção e identificação de erros nos processos, apesar disso, nada foi feito para corrigir os erros dos servidores públicos nas outras unidades gerenciais (Silva et al., 2017).

As áreas do conhecimento mostram que pesquisadores gerenciais se preocupam com a satisfação dos seus funcionários, sendo um ponto de extrema importância para se alcançar o sucesso do setor ou organização pública. Estudos da área da psicologia costumam relacionar a satisfação do funcionário com a sua produtividade, tendo relação positiva ou negativa sobre seu desempenho individual. Bakker et al. (2012) explicam que o engajamento no trabalho se reflete em um espírito positivo, satisfatório e conectado com as atividades desempenhadas, pois é um estado benéfico tanto para a organização quanto para o servidor, portanto, servidores engajados terão um bom desempenho e estarão dispostos a ir mais além no seu ambiente de trabalho.

Estudos da área sociológica comportamental associam a forma de relação entre todos os indivíduos de uma mesma área como reflexo da sua produtividade (Marques et al., 2016) e retratam que a melhoria na eficácia da gestão de pessoas contribui para a entrega de serviços públicos de boa qualidade, consequentemente elevando o nível de atendimento à sociedade.

Reis Neto et al. (2017) concluíram que a participação em conjunto dos funcionários motivados e comprometidos é de suma importância, visto que contribui para uma gestão de qualidade e a efetividade dos processos organizacionais. Para obter o melhor desempenho possível dos funcionários públicos é necessário que o gestor conheça mais sobre os seus colaboradores, para saber como motivá-los, a fim de que desempenhem o melhor de suas funções (Silva et al., 2018).

Deste modo, o serviço público brasileiro necessita hoje de servidores capazes de agir, tomar decisões e melhorar a gestão pública, sendo que a falta dessas capacidades pode causar ingerência das finanças de uma entidade estadual (Rodrigues et al., 2020). Neves (2021) menciona que no serviço público os comportamentos antiéticos são agravados por motivos complexos que não permitem distinções claras entre o que é causa e o que é consequência, como por exemplo, alta burocracia; valores culturais permitidos; relações altamente hierarquizadas; impunidades; falhas no sistema legal; e até mesmo a corrupção.

Assim, tendo o exposto neste tópico, reforça-se o desenvolvimento desta pesquisa contribuindo para a discussão dos fatores contingenciais que interferem na gestão financeira pública.

3 MÉTODO

Para analisar quais fatores interferem na gestão financeira pública de entidades governamentais, definiu-se a presente pesquisa como descritiva, com abordagem quantitativa e coleta dos dados via *survey*, onde foi explicitado e garantido para os respondentes o sigilo das respostas. O *survey* foi encaminhado por meio eletrônico (*Google Forms*), sendo enviado individualmente para os servidores de secretarias distintas do estado. No intuito de delimitar a pesquisa e por acesso dos pesquisadores, a pesquisa foi realizada com servidores vinculados diretamente com a gestão financeira de secretarias estaduais de um estado localizado no norte do Brasil. A população da pesquisa compreende 94 servidores identificados no *site* das secretarias. Após o envio eletrônico do *survey*, visitou-se as secretarias solicitando aos servidores identificados que respondessem à pesquisa. Deste modo, obteve-se uma amostra com 76 respostas no período de coleta, entre outubro e dezembro de 2023, sendo excluída uma (1) resposta por caracterizar-se como *outlier*.

Foi garantido para os entrevistados o sigilo das respostas, por esse motivo está suprimido o nome do estado e das secretarias em que os dados foram coletados. Por parcimônia os autores da presente pesquisa compreendem que evidenciar o nome das secretarias pode oferecer ao leitor a possibilidade de identificar em qual estado e secretarias os dados foram coletados, visto que a estrutura dos estados varia conforme a organização de cada governo.

Para elaboração do questionário adaptou-se as variáveis que capturam os fatores contingenciais da pesquisa de Fiirst e Beuren (2021) e as variáveis de gestão financeira foram elaboradas pelos autores com base na CF/88, na LRF e na Lei 4.320/1964 (Tabela 1). A validade interna do instrumento de pesquisa foi analisada pelo *Ômega de McDonald* (Hayes & Coutts, 2020). Os dados foram coletados pela escala *Likert*, onde 1 representa total discordância do respondente e 5 representa a total concordância.

Tabela 1

Variáveis da pesquisa

Afirmativas sobre Ambiente	
A_01	A mudança de gestão do Governo Estadual afeta a funcionalidade da gestão financeira
A_02	A mudança de gestão interna (<i>Secretário</i>) afeta a funcionalidade da gestão financeira
A_03	A gestão financeira é influenciada pelo atual momento econômico do país
A_04	A gestão financeira é influenciada por serviços finalísticos exigidos pela sociedade
Afirmativas sobre Estrutura	
E_01	A estrutura do capital intelectual (entendida nesse caso como estrutura física e humana) influencia a gestão financeira
E_02	As qualificações técnicas dos servidores afetam as atividades executadas da gestão financeira
E_03	Existem esforços para qualificação contínua de servidores para melhora na gestão financeira
E_04	Há critérios técnicos para contratação de servidores para executar tarefas relacionadas à gestão financeira
Afirmativas sobre Tecnologia	
T_01	Existem <i>softwares</i> ou módulos de programas que suportam as atividades da gestão financeira
T_02	Existem equipamentos de informática adequados para execução das atividades da gestão financeira
T_03	Há uma equipe especializada em gestão financeira para resolução de problemas
T_04	Existe profissional de tecnologia de suporte para fatalidades nos <i>softwares</i> utilizados na gestão financeira
T_05	Existe profissional de tecnologia de suporte para fatalidades nos equipamentos de informática utilizados na gestão financeira
Afirmativas sobre Tecnologia da Informação	
TI_01	Existem <i>softwares</i> para integração de setores para a gestão financeira
TI_02	O nível de comunicação entre os setores interfere na gestão financeira
TI_03	Engajamento entre os setores interferem na gestão financeira
TI_04	Conflitos entre os setores interferem na gestão financeira
TI_05	Erros de outros setores afetam a gestão financeira
TI_06	Erros identificados são resolvidos com celeridade
Afirmativas sobre Estratégia	

ET_01	A gestão financeira da secretaria está em consonância com os objetivos estratégicos definidos no Plano Plurianual (PPA)
ET_02	As diretrizes estratégicas para a secretaria, definidas na LDO, afetam a gestão financeira
ET_03	Os créditos orçamentários disponibilizados para a secretaria na LOA afetam a gestão financeira
ET_04	Os objetivos estratégicos dos demais órgãos do estado afetam a gestão financeira da secretaria
Afirmativas sobre Porte	
P_01	A variação do PIB afeta a gestão financeira
P_02	O montante de Receita Corrente Líquida do estado afeta a gestão financeira
P_03	Os créditos orçamentários, destinados para a secretaria, afetam a gestão financeira
P_04	A transferência de recursos financeiros para a secretaria afeta a sua gestão financeira
Afirmativas sobre Gestão Financeira	
GF_01	Eu conheço sobre gestão financeira governamental
GF_02	A secretaria recebe recursos do estado e deve observar as peças orçamentárias para aplicação do recurso
GF_03	A secretaria recebe recursos do estado e deve observar o cronograma de desembolso mensal para aplicação do recurso
GF_04	Na gestão financeira a secretaria deve observar a Lei de Responsabilidade Fiscal
GF_05	Na gestão financeira a secretaria deve observar a Lei 4.320/64 (Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos)
GF_06	Na gestão financeira a secretaria deve observar a Constituição Federal de 1988

Fonte: Adaptado de Fiirst e Beuren (2021) e autores da pesquisa.

Com os dados coletados, utilizou-se a Análise Fatorial Exploratória (AFE) para extração dos fatores dos construtos, possibilitando a realização da regressão linear múltipla (Hair et al., 2005) para verificar a influência das variáveis independentes na variável dependente. Os pressupostos da regressão da AFE e da regressão linear múltipla estão apresentados na análise dos dados. Assim, segue a equação:

$$GF = \alpha + \beta_1 A + \beta_2 E + \beta_3 T + \beta_4 TI + \beta_5 ET + e$$

Onde, “GF” (Gestão Fiscal) é a variável dependente; “A” (Ambiente), “E” (Estrutura), “T” (Tecnologia), “TI” (Tecnologia da Informação), “ET” (Estratégia) são as variáveis contingenciais independentes; e “e” é o termo de erro.

4 APRESENTAÇÃO DE ANÁLISE DOS DADOS

Validade interna do instrumento de pesquisa, medida pelo *Ômega* de *MacDonald* (Hayes & Coutts, 2020), da Teoria Contingencial e da Gestão Financeira apresentada, respectivamente, $\omega = 0,867$ e $0,855$. Os resultados demonstram que o instrumento de pesquisa captura o que se propõe na amostra pesquisada, visto a recomendação de Hayes & Coutts (2020) para aceitar a validade interna do instrumento de pesquisa com valor de medida de $\omega > 0,7$.

Após análise da validade interna do instrumento de pesquisa elaborou-se a Análise Fatorial Exploratória (AFE) com o objetivo de reduzir os fatores do instrumento de pesquisa e, com os dados da AFE, elaborar a regressão linear múltipla.

Para verificar a adequação da amostragem utilizou-se o teste de Kaiser-Meyer-Olkin (KMO). Hair et al. (2005) e Kaiser (1974) indicam que resultados de KMO acima de 0,5 são aceitáveis. Assim, verificou-se que as AFEs elaboradas para todas as variáveis da pesquisa devem ser aceitas por ter resultado acima de 0,5. (A = 0,537; E = 0,516; T = 0,794; TI = 0,703; ET = 0,783; P = 0,800; e GF = 0,840). Além do KMO elaborou-se o teste de *Bartlett*, o qual determina que os resultados sejam $p < 0,5$. Os resultados do teste de *Bartlett* de todas as variáveis obtiveram significância de $p < 0,5$, assim conclui-se que existe alguma forma de associação entre as variáveis do estudo.

Com o intuito de verificar se há relações determinísticas entre os fatores contingenciais e a gestão financeira, testou-se se a Teoria Contingencial (fatores contingenciais agregados)

influencia a gestão financeira e, posteriormente, verificou-se se os fatores contingenciais influenciam a gestão financeira por meio da regressão linear simples e múltipla, respectivamente.

Os resultados da regressão demonstram que Fatores Contingenciais combinados influenciam de forma significativa a gestão financeira ($p < 0,001$; $R^2_{ajustado} = 0,362$). O teste de *Durbin-Watson* indicou ausência de autocorrelação das variáveis ($DW = 1,866$). O resultado corrobora com Lima Filho et al. (2021), ao afirmarem que as premissas contingências afetam processos dentro das organizações; e com Dinapoli (2013), Winarma et al. (2017), López-Hernandez et al. (2018) e Dantas et al. (2019) por apresentarem que fatores internos e externos à organização podem afetar a gestão financeira governamental.

Diante da influência positiva e significativa da Teoria Contingencial na gestão financeira, elaborou-se a regressão múltipla para verificar quais os fatores contingentes influenciam a gestão financeira. Os resultados estão apresentados na Tabela 2.

Tabela 2
Regressão linear múltipla

<i>Gestão Financeira (GF)</i>		<i>t-statistic</i>	<i>p-value</i>	<i>E</i>
<i>Variável Contingencial Externa:</i>				
Ambiente (A)	0,053	0,455	0,650	0,117
<i>Variáveis Contingenciais Internas:</i>				
Estrutura (E)	-0,103	-1,034	0,305	0,100
Tecnologia (T)	0,072	0,697	0,488	0,104
Tecnologia da Informação (TI)	0,096	0,767	0,446	0,126
Estratégia (ET)	0,627	4,876	0,000	0,129
Porte (P)	0,010	0,069	0,945	0,139
<i>Dados da regressão linear múltipla</i>				
_cons	1,168E-16	0,000	0,000	0,87
Nº Observ.		75		
R^2		0,478		
Durbin-Watson		2,039		

Na relação entre os Fatores Contingenciais e a Gestão Financeira, observa-se que há influência significativa da Estratégia ($p < 0,000$) e não há influência significativa das variáveis Ambiente ($p < 0,650$), Estrutura ($p < 0,305$), Tecnologia ($p < 0,488$), Tecnologia da Informação ($p < 0,446$) e Porte ($p < 0,045$).

Desse modo, tem-se que no caso estudado a variável contingencial externa Ambiente não influencia a Gestão Financeira, contrariando a indicação teórica de que o Ambiente tende a influenciar atividades gerenciais da organização que visem gestão de recursos (Fiirst & Beuren, 2021). Com este resultado, tem-se que, na amostra estudada, alterações no governo estadual, de secretários, o momento econômico e os serviços finalísticos exigidos pela sociedade não influenciam a Gestão Financeira. Esse resultado difere de Fernandes e Wilson (2013), visto aportar mudanças de chefia como um dos fatores responsáveis pela boa gestão.

Ao perceber as variáveis contingências internas, constatou-se que o fator Estrutura, por mais que seja um fator relevante para o desempenho dos colaboradores (Ribeiro & Mancebo, 2013), não mostrou influência significativa sobre gestão financeira, em que a estrutura de capital intelectual, as qualificações técnicas dos servidores, a qualificação contínua de servidores e os critérios de contratação destes para executar tarefas relacionadas à gestão financeira não influenciam a gestão financeira.

Apesar da relação não significativa da Estrutura com a Gestão Financeira, vale ressaltar que, conforme Rodrigues et al. (2020) orienta, o serviço público brasileiro necessita de servidores capazes de agir, tomar decisões e melhorar a gestão pública. Assim, novas pesquisas podem incluir no fator Estrutura perspectivas da ação do servidor no processo de gestão financeira e a apuração de responsabilidades sobre a ingerência das finanças de uma entidade governamental.

O fator Tecnologia, necessário para o desenvolvimento das tarefas da equipe de gestão financeira, relacionadas aos softwares ou programas, equipamentos de informática para o desenvolvimento da gestão financeira, equipe para resolução de problemas tecnológicos e suporte para as fatalidades dos equipamentos e softwares não demonstrou influência significativa sobre a gestão financeira, contrariando os resultados de Rodrigues e Souza Neto (2014), que demonstram haver influência da tecnologia na gestão financeira.

Os resultados demonstram que a Tecnologia da Informação não está relacionada de forma significativa com a gestão financeira. Esse resultado corrobora com Fonseca et al. (2018), os quais apresentam que as possíveis interferências nos processos na organização, como avanços tecnológicos, sistemas gerenciais e a modernidade em constantes mudanças, exigem a adaptação dos servidores.

Tem-se que na amostra pesquisada a utilização de softwares para comunicação interna, engajamento de outros setores e a comunicação entre os setores não influenciam a Gestão Financeira. Nesse ponto, Lemos e Barbosa (2021) destacam que a comunicação interna e compartilhamento de informações geram conhecimento na organização e engajamento, necessários para que atividades prestadas para a sociedade não sejam prejudicadas. Assim, sugere-se maior comunicação e engajamento entre os setores das organizações pesquisadas.

No fator Porte, apesar das restrições orçamentárias e a possibilidade de desperdício de recurso público por conta de alta complexidade burocrática (Ribeiro & Mancebo, 2013), percebe-se a não influência significativa com a Gestão Financeira, assim sendo, com base nas respostas obtidas nota-se uma posição contrária com a literatura pois a expectativa era encontrar uma influência positiva e significativa entre Porte e Gestão Financeira.

O único fator com influência significativa na gestão financeira é a Estratégia, uma vez que a gestão financeira do setor público é uma derivação das peças orçamentárias, logo, se não há uma execução orçamentária, não haverá também a possibilidade de gestão, conseqüentemente afetará na sua arrecadação e na sua posterior despesa. Deste modo, percebe-se que alterações no Plano Plurianual (PPA) e diretrizes orçamentárias (prioridades), que são definidas pela Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), interferem de forma positiva e significativa na gestão financeira.

Assim, nas secretarias estudadas, o fator contingencial Estratégia pode afetar o seu desempenho, visto que fatores contingenciais internos devem ser ajustados para melhoria no desempenho da organização (Meznar & Johnson, 2005). Deste modo, cabe à organização observar os fatores contingenciais para compreensão de sua estrutura ideal com foco na melhoria do seu desempenho, pois não há um modelo de estrutura predefinido específico para todas as organizações (Fagundes et al., 2011; Sell et al., 2020; Fiirst & Beurem, 2021),

Por fim, percebe-se que na amostra pesquisada o que interfere na gestão financeira são os repasses destinados para as secretarias estaduais e a consonância da gestão financeira com as normas orçamentárias (PPA, LDO, LOA), trazendo perspectiva normativista para as secretarias estaduais pesquisadas. A perspectiva normativista afasta questões gerenciais relacionadas aos fatores Ambiente, Estrutura, Tecnologia e Tecnologia da Informação, auxiliando na explicação da relação não significativa com a gestão financeira.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A pesquisa teve como objetivo analisar quais fatores contingenciais interferem na gestão financeira pública de entidades estaduais da região norte do Brasil. Foi realizada uma pesquisa quantitativa, aplicada aos servidores públicos de um estado do norte do Brasil, ligados diretamente com os setores da gestão financeira, em que a amostra analisada foi de 75 respondentes. Inicialmente, verificou-se quais fatores contingenciais iriam ter certa influência sobre a gestão financeira, quando associada ao porte, estratégia, tecnologia, tecnologia da informação, estrutura e ambiente.

O resultado central alcançado na pesquisa foi que a Teoria Contingencial (agregação dos fatores contingenciais) influencia a Gestão Financeira; e que a interferência dos fatores contingenciais acontecem por conta da variável Estratégia, uma vez que tal variável tende a ser impulsionada por questões burocráticas e normativas, porém, não gerenciais, dado que tais questões direcionam a gestão financeira das secretarias para o modelo burocrático e afasta-se as perspectivas da nova administração pública gerencial. Todavia, nota-se que quando levado em consideração a questão orçamentária (PPA, LDO e LOA) as secretarias alinham-se às normas, relação significativa com a gestão financeira.

Através desta pesquisa, visa-se que outros autores também venham a colaborar com os estudos relacionados às questões contingências. Destaca também a sua importância para a comunidade acadêmica, gestores públicos e a sociedade, por tratar-se de um estudo novo, pioneiro nessa área, que ainda não havia sido apresentado por outros autores.

Para a comunidade acadêmica destaca-se, como contribuição teórica da pesquisa, a gestão financeira governamental ser percebida em uma perspectiva gerencial. Os estudos encontrados na literatura nacional e posicionados no referencial teórico desta pesquisa focam, primordialmente, nas consonâncias com as normas orçamentárias deixando questões em aberto sobre a influência do indivíduo (servidor ou gestor) na gestão financeira, bem como análise de fatores internos e externos que podem afetar o desempenho na tarefa da gestão financeira governamental. Assim, este estudo inicial demonstra que há possibilidade de uma larga agenda de pesquisa, que se pode iniciar com a análise, com profundidade (qualitativa) em uma secretaria estadual, de como os fatores contingenciais podem afetar a gestão financeira governamental.

Logo, recomenda-se que haja outros estudos por parte da comunidade acadêmica, uma vez que os autores possam contribuir em outras variáveis gerenciais que não foram abordadas neste estudo, como por exemplo, questões Sistemáticas e Política, que também são importantes para o funcionamento da "máquina pública" e podem impactar a gestão financeira governamental e ser analisada como um fator contingencial.

Aos gestores públicos a pesquisa contribui por evidenciar que a Estratégia, observada na perspectiva nos parâmetros de atendimento das leis orçamentárias, pode impactar positivamente a sua gestão financeira. Deste modo, reforça-se a necessidade da conformidade legal no exercício da atividade financeira do órgão analisado, visto que a conformidade legal com as peças orçamentárias entendida como um fator contingencial interno (posicionado como estratégia na presente pesquisa), pode afetar o desempenho da organização.

À sociedade importa ter a compreensão de que os fatores contingenciais podem melhorar o desempenho da organização. Deste modo, cabe à sociedade pressionar os gestores públicos para analisar quais fatores contingenciais de sua organização podem afetar o desempenho, ou sua gestão financeira. Assim, o controle social exercido pela sociedade poderá potencializar o olhar contingência para as organizações públicas com o objetivo de impulsionar para uma melhor prestação dos serviços públicos e na eficiência na aplicação dos recursos públicos.

Por fim, a limitação da pesquisa girou em torno do acesso aos dados. Dessa maneira, o acesso às informações para o desenvolvimento do trabalho ficou difícil e muito limitado, pois os pesquisadores tentaram inúmeras vezes contato com as secretarias e não houve retorno; por meio

presencial não houve permissão de adentrar na maioria das secretarias para realizar a pesquisa; com uma grande insistência e o envio do formulário por meio eletrônico e baixo índice de devolução das respostas, percebe-se que essa é a principal limitação desta pesquisa. Porém, foi constatado que desde o primeiro entrevistado até o último respondente da pesquisa, houve um padrão de resposta, portanto, espera-se que, mesmo com uma amostra maior, os resultados seriam semelhantes ao apresentado nesta pesquisa.

REFERÊNCIAS

- Alford, J. (2002). Why Do Public-Sector Clients Coproduce?: Toward a Contingency Theory. *Administration & Society*, 34(1), 32-56. <https://doi.org/10.1177/0095399702034001004>
- Almeida, L. M. L., Leite, Á. R., Santana, G. U. S., & Mata, H. T. C. M. (2016). Análise dos impactos do contingenciamento orçamentário de 2015 sobre os setores da economia brasileira. *Revista Espacios*, 37(16).
- Alves, T. L. de L., & Bispo, M. de S. (2022). Formação de gestores públicos escolares à luz da reflexividade prática. *Revista de Administração Pública*, 56(2), 226-247. <https://doi.org/10.1590/0034-761220210227>
- Bakker, A.B., Demerouti, E., & Ten Brummelhuis, L.L. (2012). Work engagement, performance and active learning: the role of conscience. *Journal of Vocational Behavior*, 80(2), 555-564. <https://doi.org/10.1016/j.jvb.2011.08.008>
- Baumgartner, R. R. (1998). *Avaliação da aplicabilidade do custeio ABC - Activity Based Costing na acurácia de custos na área hospitalar, especificamente na unidade de terapia intensiva: estudo de um caso prático*. [Dissertação de Mestrado em Ciências Cont. Atuariais, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo], Repositório PUCSP. <https://tede2.pucsp.br/handle/handle/1444>
- Castanha, E. T., Beuren, I. M., & Gasparetto, V. (2020). Influência da comunicação interna e do engajamento no desempenho de tarefas de servidores públicos. *Revista Internacional de Relaciones Públicas*, 10(20), 179-200. <https://doi.org/10.5783/revrrpp.v10i20.662>
- Cavichioli, D., Dall'asta, D., Fiirst, C., & Francisco Baldissera, J. (2018). Fatores contingenciais que afetam a implementação do subsistema de informação de custos do setor público (sicsp) na percepção dos controllers e contadores municipais. *Advances in Scientific and Applied Accounting*, 11(2), 188-204. <https://doi.org/10.14392/asaa.2018110201>
- Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. (1988). Brasília.
- Costa, C. B. da, & Raupp, F. M. (2019). Desempenho nas finanças públicas municipais à luz de aspectos legais, gerenciais e sociais: um estudo a partir da revisão de literatura. *Sociedade, Contabilidade e Gestão*, 14(3), 65-90. https://doi.org/10.21446/scg_ufjf.v0i0.21464
- Dantas, A. F. Junior, Diniz, J. A., & Lima, S. C. (2019). A Influência do Federalismo Fiscal sobre o Estresse Fiscal dos Municípios Brasileiros. *Advances in Scientific and Applied Accounting*, 12(3), 62-78. <https://doi.org/10.14392/ASAA.2019120304>
- Dinapoli, T. P. (2013). *Fiscal Stress Drivers and Coping Strategies*. Office of the New York State Comptroller, Division of Local Government and School Accountability.

- Ensslin, L., Graziano, L. A. G., Dutra, A., & Dezem, V. (2017). Construção de Conhecimento sobre o Tema Avaliação de Desempenho da Comunicação em Órgãos Públicos: Uma Análise da Literatura Internacional. *Revista Ibero-Americana de Estratégia*, 16(3), 111-129. <https://doi.org/10.5585/riae.v16i3>
- Fagundes, J. A., Petri, M., Lavarda, R. B., Rodrigues, M. R., Lavarda, C. E. F., & Soller, C. C. (2011). Estrutura organizacional e gestão sob a ótica da teoria da contingência. *Gestão & Regionalidade*, 26(78). <https://doi.org/10.13037/gr.vol26n78.792>
- Fernandes, A. S. A., & Wilson, R. H. (2013). Mudança institucional e gestão metropolitana no Brasil: O municipalismo autárquico e as finanças municipais metropolitanas. *Revista de Administração Pública*, 47(3), 777-800. <https://doi.org/10.1590/S0034-76122013000300011>
- Ferreira, F. G. B. de C., & Oliveira, C. L. (2017). O orçamento público no Estado constitucional democrático e a deficiência crônica na gestão das finanças públicas no Brasil. *Seqüência: Estudos Jurídicos e Políticos*, 38(76), 183. <https://doi.org/10.5007/2177-7055.2017v38n76p183>
- Fiirst, C., & Beuren, I. M. (2021). Influência de fatores contingenciais no desempenho socioeconômico de governos locais. *Revista de Administração Pública*, 55(6), 1355-1368. <https://doi.org/10.1590/0034-76120200827>
- Fonseca, F. F., Cunha, D. M., Vieira, E. O., & Modena, C. M. (2018). Implicações de novas tecnologias na atividade e qualificação dos servidores: Processo Judicial Eletrônico e a Justiça do Trabalho. *Revista Brasileira de Saúde Ocupacional*, 43(0). <https://doi.org/10.1590/2317-6369000022616>
- Gerigk, W., & Clemente, A. (2011). Gestão financeira dos municípios brasileiros de porte médio. *Pretexto*, 13(1), 34-59. <https://doi.org/10.21714/pretexto.v13i1.1030>
- Gerigk, W., & Clemente, A. (2011). Influência da LRF sobre a gestão financeira: espaço de manobra dos municípios paranaenses extremamente pequenos. *Revista de Administração Contemporânea*, 15(3), 513-537. <https://doi.org/10.1590/s1415-65552011000300009>
- Gerigk, W., Clemente, A., & Taffarel, M. (2010). O impacto da lei de responsabilidade fiscal sobre a gestão financeira dos pequenos municípios: o caso do Paraná. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade (REPeC)*, 4(3), 44-69.
- Hair, J. F. et al. (2005). *Análise multivariada de dados*. (5a ed.). Bookman.
- Hayes, A. F., & Coutts, J. J. (2020). Use omega rather than Cronbach's alpha for estimating reliability. But.... *Communication Methods and Measures*, 14(1), 1-24.
- Hood, C. (2001). New public management. *International Encyclopedia of the Social and Behavioural Science*.
- Kaiser, H. F. (1974). An index of factorial simplicity. *Psychometrika*, 39, 31-36.

- Lemos, A. B., & Barbosa, R. R. (2021). Comunicação Organizacional e Gestão do Conhecimento: interface entre áreas. *Em Questão*, 27(2), 267-293. <https://doi.org/10.19132/1808-5245272.267-293>
- Lima Filho, S. S., Martins, G. D., & Peixe, B. C. S. (2021). Compras públicas para enfrentamento da Covid-19: uma análise sob a lente da teoria contingencial. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 18(48), 40-55. <https://doi.org/10.5007/2175-8069.2021.e77000>
- López-Hernández, A. M., Zafra-Gómez, J. L., Plata-Díaz, A. M., & de la Higuera-Molina, E. J. (2018). Modeling fiscal stress and contracting out in local government: The influence of time, financial condition, and the great recession. *The American Review of Public Administration*, 48(6), 565-583.
- Maciel, P. J. (2013). Finanças públicas no Brasil: Uma abordagem orientada para políticas públicas. *Revista de Administração Pública*, 47(5), 1213-1241. <https://doi.org/10.1590/S0034-76122013000500007>
- Marques, A. L., Borges, R., & Reis, I. D. C. (2016). Mudança organizacional e satisfação no trabalho: um estudo com servidores públicos do estado de Minas Gerais. *Revista de Administração Pública*, 50(1), 41-58. <https://doi.org/10.1590/0034-7612131034>
- Marques, M. C. C., & Almeida, J. J. M. de. (2004). Auditoria no sector público: um instrumento para a melhoria da gestão pública. *Revista Contabilidade & Finanças*, 15(35), 84-95. <https://doi.org/10.1590/S1519-70772004000200007>
- Men, L. R. (2014). Why Leadership Matters to Internal Communication: Linking Transformational Leadership, Symmetrical Communication, and Employee Outcomes. *Journal of Public Relations Research*, 26(3), 256-279. <https://doi.org/10.1080/1062726X.2014.908719>
- Meznar, M. B., & Johnson, J. H. (2005). Business-Government Relations Within a Contingency Theory Framework: Strategy, Structure, Fit, and Performance. *Business & Society*, 44(2), 119-143. <https://doi.org/10.1177/0007650305275305>
- Neves, L. M. G. dos S. (2021). *Desengajamento moral e comportamento antiético de servidores públicos: do diagnóstico à intervenção*. [Tese de Doutorado em Psicologia Social, do Trabalho e das Organizações, Universidade de Brasília, Brasília], Repositório UNB. <https://repositorio.unb.br/handle/10482/43100>
- Piccoli, M. R., & Prado, G. H. do. (2017). Controle Interno Municipal: uma análise nas prestações de contas dos municípios do meio oeste catarinense - Ammoc. *Gestão e Sociedade*, 12(31), 2096-2120. <https://doi.org/10.21171/ges.v12i31.2203>
- Raimundini, S. L., & de Souza, A. A. (2009). Análise do Estado Atual da Gestão Financeira em Hospitais Públicos no Brasil. *Contabilidade Vista & Revista*, 14(1), 49-74. <https://revistas.face.ufmg.br/index.php/contabilidadevistaerevista/article/view/211>
- Reis Neto, M. T., Marques, E. R. C., & Paiva, R. V. C. de. (2017). Integração Entre Valores, Motivação, Comprometimento, Recompensas e Desempenho no Serviço Público. *Revista Eletrônica de Estratégia & Negócios*, 10(1), 3-39. <https://doi.org/10.19177/reen.v10e120173-39>

- Ribeiro, C. V. dos S., & Mancebo, D. (2013). O servidor público no mundo do trabalho do século XXI. *Psicologia: Ciência e Profissão*, 33(1), 192-207. <https://doi.org/10.1590/S1414-98932013000100015>
- Rodrigues, A. C. de A. L., Petine, E. T. P. dos S., & Rodrigues, F. G. (2020). Capacitação estratégica com readequação orçamentária para melhoria do serviço público em uma instituição federal de ensino superior. *Revista Gestão & Tecnologia*, 20(1), 278-304. <https://doi.org/10.20397/2177-6652/2020.v20i1.1729>
- Rodrigues, J. G. L., & Souza Neto, J. (2014). Diretrizes para implantação da governança de tecnologia da informação no setor público brasileiro à luz da Teoria Institucional. *Revista do Serviço Público*, 63(4), 475-497. <https://doi.org/10.21874/rsp.v63i4.108>
- Sell, F. F., Beuren, I. M., & Lavarda, C. E. F. (2020). Influência de fatores contingenciais no desempenho municipal: evidências inferenciais. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 14, e164058. <https://doi.org/10.11606/issn.1982-6486.rco.2020.164058>
- Sell, F. F., Flach, L., & Mattos, L. K. de. (2021). Os pequenos perfumes fazem grandes frascos? Os efeitos do tamanho no desempenho municipal. *Revista de Administração Pública*, 55(2), 292-308. <https://doi.org/10.1590/0034-761220190223>
- Silva, A. H. C., Abreu, C. L., & Couto, D. C. F. (2017). Evolução do Controle Interno no Setor Público: Um Estudo dos Novos Normativos Emitidos entre 2003-2016. *Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ*, 22(2), 20-38. <https://doi.org/10.12979/32362>
- Silva, T. M., Viana, C. M. C., & Feitosa, L. D. C. (2018). O Impacto da Gestão do Clima Organizacional no Comportamento das Pessoas do Setor Público. *ID on Line Revista de Psicologia*, 12(42), 213-224. <https://doi.org/10.14295/idonline.v12i42.1307>
- Squio, C. R., & Hoffmann, M. G. (2021). Co-production and innovation in public services' assessment: The case of the Citizen Audit Project. *Revista de Administração da UFSM*, 14(4), 864-887. <https://doi.org/10.5902/1983465963947>
- Turati, R. C. (2007). *Aplicação do lean office no setor administrativo público*. [Dissertação de Mestrado, Escola de Engenharia de São Carlos, Universidade de São Paulo, São Carlos], Repositório USP. <https://doi.org/10.11606/D.18.2007.tde-11062007-111403>
- Zuccolotto, R., Ribeiro, C. P. de P., & Abrantes, L. A. (2009). O comportamento das finanças públicas municipais nas capitais dos estados brasileiros. *Enfoque: Reflexão Contábil*, 28(1), 54-69. <https://doi.org/10.4025/enfoque.v28i1.8081>

CONFLITO DE INTERESSES

Os autores afirmam não haver conflito de interesses com relação a este trabalho submetido.

CONTRIBUIÇÕES DOS AUTORES

Funções	1 ^a autor	2 ^o autor	3 ^o autor	4 ^o autor
Conceituação	♦	♦	♦	♦
Curadoria de dados	♦	♦	♦	
Análise Formal	♦	♦	♦	
Obtenção de financiamento				
Investigação	♦	♦	♦	♦
Metodologia			♦	♦
Administração do projeto			♦	♦
Recursos				
Software			♦	♦
Supervisão			♦	♦
Validação			♦	♦
Visualização	♦	♦	♦	♦
Escrita – primeira redação	♦	♦		
Escrita – revisão e edição			♦	♦