

**DETERMINANTES DA GOVERNANÇA ORÇAMENTÁRIA: uma proposta de framework**

**JORGE CLEBER PEREIRA DA SILVA**  
UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA MARIA (UFSM)

**JOÃO CARLOS HIPÓLITO BERNARDES DO NASCIMENTO**  
UNIVERSIDADE FEDERAL DO PIAUÍ (UFPI)

# DETERMINANTES DA GOVERNANÇA ORÇAMENTÁRIA: uma proposta de framework

## 1 INTRODUÇÃO

Conhecida como Constituição Cidadã, a Constituição Federal de 1988 concedeu aos brasileiros direitos inéditos, característicos do Estado Democrático de Direito que se implantou a partir de então. Dentre esses direitos é cabível destacar, para efeito deste trabalho, aqueles relacionados ao exercício de controle sobre a Administração Pública, o de exigir ética, integridade, transparência e prestação de contas, bem como o de participar diretamente na escolha das políticas públicas a serem implantadas (OLIVEIRA; PISA, 2015; PINTO et al., 2014; GRIMMELIKHUIJSEN; WELCH, 2012).

O que se tem observado, deste modo, é uma tentativa de reestruturação do Estado, com o objetivo de torná-lo mais orientado para os aspectos sociais, de modo a consolidar uma “nova” relação entre Estado e sociedade (MILANI, 2008). Neste contexto, a temática da governança passa a fazer parte do debate público fazendo referência à capacidade do Estado de implementar as políticas necessárias para o alcance dos objetivos comuns e pressupõe o aperfeiçoamento dos meios de interlocução com a sociedade, ao passo que sejam promovidas ações que garantam a maior atuação do cidadão e responsabilização dos agentes públicos (SORENSEN; TORFIN, 2009).

Tomando como referência a temática das finanças públicas e as reformas de sistemas fiscais intergovernamentais, combinadas com iniciativas de descentralização, defende-se a necessidade de criar regras e normas para a institucionalização de processos e estruturas de governança que permitam torná-los transparentes e permeáveis à influência de atores locais nas políticas de alocação de recursos de modo responsável e transparente por parte dos agentes políticos (MIKESELL, 2007; AVELINO; COLAUTO; CUNHA, 2012).

Neste sentido, a prestação de contas com responsabilização (*accountability*) e a transparência tornam-se pilares básicos da governança pública (CAVALCANTE; LUCA, 2013; BIJOS, 2014; GRIMMELIKHUIJSEN; WELCH, 2012; CARLITZ, 2013), tornando possível ao cidadão “controlar o exercício do poder concedido a seus governantes” (ROCHA, 2011, p. 84; HONG, 2015). Dessa forma, a *accountability*, para este estudo, representa um conceito complementar à Teoria da Agência e à Teoria da Legitimidade.

Os pressupostos das teorias supracitadas têm potencialidade para explicar os fenômenos oriundos das relações contratuais entre o Estado e a sociedade (SMITH; BERTOZZI, 1998; PINTO et al., 2014). Destaca-se que nessas relações, os agentes principais (cidadãos) exercem controle e exigem transparência na prestação das informações por parte dos gestores (EISENHARDT, 1986; COMBS; GILLIS, 2009).

Entretanto, os sujeitos da agência – principal (sociedade) e agente (gestores públicos) – podem apresentar interesses divergentes e até mesmo conflitantes (OLIVEIRA; MARTINS; DIAS, 2018). Além disso, a tomada de decisão pelo agente pode, muitas vezes, não estar dentro das diretrizes estabelecidas pelos interesses do principal e gerar, por parte do agente, um comportamento oportunista (SMITH; BERTOZZI, 1998; BROWN; EVANS; MOSER, 2009). Assim, para reduzir incertezas e variabilidades, e conseqüentemente o comportamento oportunista e os custos de transação/conflito, torna-se necessária a construção de estruturas de governança.

Acrescenta-se, ainda fato de que é nesta perspectiva ampliada que o Estado e a gestão pública, mais propriamente, adquirem legitimidade, uma vez que assumem o desafio de promover mudanças convergentes aos valores da sociedade a qual serve (MAGALHÃES; COELHO, 2018).

Nesta seara, Brennan e Solomon (2008) e Shaoul, Stafford e Stapleton (2012) apontam que a atual crise financeira tornou tópico o papel das políticas de governança e orçamento na prestação de contas de organizações do setor público e privado. Diante disso, Bijos (2014) informa que a agenda da governança orçamentária tem se mostrado substantivamente alinhada aos atuais desafios da gestão pública brasileira, em especial quanto aos propósitos de consolidação fiscal e busca de maior qualidade do gasto público. Em contrapartida, percebe-se que o desenvolvimento de modelos explicativos sobre os determinantes da governança orçamentária no contexto brasileiros é pouco explorado.

Nessa direção, este estudo tem por objetivo principal propor um framework para a análise dos determinantes da governança orçamentária. E, como objetivos específicos identificar os determinantes da governança orçamentária e verificar as relações entre esses determinantes. Para cumprir tais objetivos, utilizou-se de pesquisa do tipo bibliográfica tendo descritores as expressões transparência, participação, sustentabilidade, integridade, alinhamento ao planejamento e governança orçamentária.

Assim, o artigo encontra-se dividido em quatro seções, iniciando por esta introdução onde foi apresentado o contexto da pesquisa, o gap teórico, a justificativa e contribuições do mesmo. A segunda seção expõe os conceitos de governança pública e governança orçamentária. A terceira seção apresenta as proposições do estudo e a proposta de modelo para análise dos determinantes da governança orçamentária. A última seção apresenta as considerações finais do estudo e recomendações para pesquisas futuras.

## **2 GOVERNANÇA PÚBLICA E GOVERNANÇA ORÇAMENTÁRIA: desvelando conceitos**

Costumeiramente a palavra “governança” é usada para tratar de uma diversidade de assuntos, tornando-se um conceito guarda-chuva capaz de significar vários fenômenos (DIAS; CARIO, 2014). Diante disso, tem-se observado, tanto na literatura nacional quanto na internacional, a existência de muita confusão em definir o termo com precisão em razão da multiplicidade de perspectivas e abordagens (RHODES, 2010).

A razão para a popularização do termo está na capacidade que o mesmo tem de cobrir todo o arranjo das instituições e das relações envolvidas no processo de governar (PIERRE; PETERS, 2000). Além disso, segundo Rhodes (2010), o termo passou a ser usado no lugar de governo para representar o arranjo de organizações que estão envolvidas na entrega dos serviços públicos, sejam estas na esfera estatal, privada ou da sociedade civil.

Bevir (2010) defende a “governança” como qualquer modelo que surja a partir do reconhecimento de que o Estado é dependente de outros atores. Fomentado pelo gerencialismo e sucessor do modelo burocrático weberiano (SECCHI, 2009), a governança pública, como um termo associado às reformas das décadas de 1980 e 1990, representou uma tentativa na melhoria dos serviços públicos entregues ao cidadão tendo uma orientação de perspectiva neodesenvolvimentista e de melhoria da democracia.

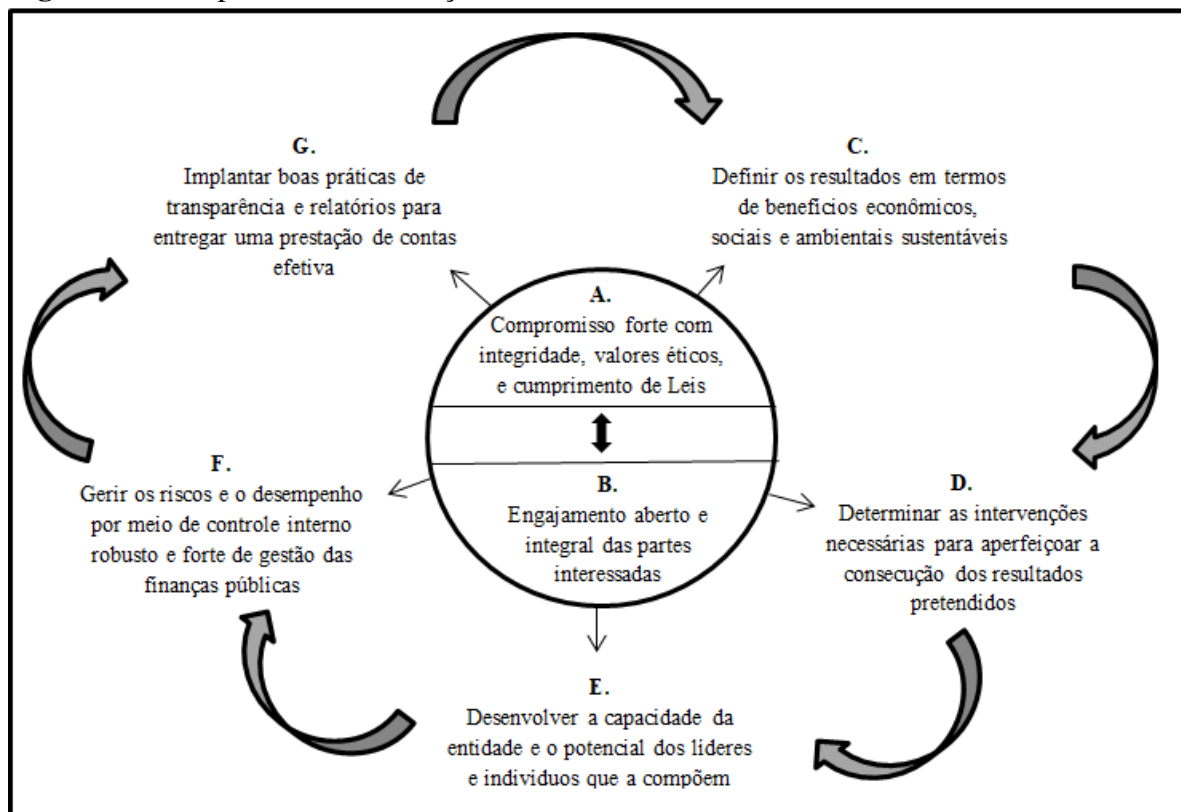
Governança "tem como referência a concepção de bom governo (*good government*) e fundamenta-se na competência do Estado de executar de forma consistente as políticas públicas" (MATIAS-PEREIRA, 2010, p. 109). Assim, pode-se inferir que, em razão da pluralidade de enfoques, o termo “governança”, enquanto generalização, atrela-se à ideia de regulação de determinado processo social (BIJOS, 2014).

Corroborando esse entendimento, os doutrinadores Oliveira e Schwanka (2008, p. 275) lecionam que a Governança implica no dever de os governos serem mais eficazes, num cenário de economia globalizada, atuando com capacidade máxima, garantindo e respeitando as regras e os valores democráticos da sociedade. Além disso, tem-se que o papel da

governança na institucionalização das políticas orçamentárias exerce impacto nas práticas de prestação de contas (GODDARD, 2004).

É diante disso que a *International Federation of Accountants* (IFAC) (2013) defende a necessidade de inter-relacionamento de condutas que devem orientar a atuação da Administração Pública num ambiente ancorado na Governança, de modo a fixar boas práticas e formar um ambiente promissor e democrático, conforme se observa na figura 1.

**Figura 1.** Princípios de Governança Pública



**Fonte:** *International Federation of Accountants* - IFAC (2013).

É nesta seara que a Governança Orçamentária entra em cena, sendo compreendida como o processo de elaboração do orçamento anual, fiscalização da sua execução e garantia do seu alinhamento com objetivos públicos. Além disso, a expressão representa, ainda, aos processos, leis, estruturas e instituições postas em prática para garantir que o sistema orçamentário atenda a seus múltiplos objetivos de uma maneira sustentável e duradoura (OCDE, 2014).

Segundo a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE (2015), o orçamento é um documento de política central do governo, mostrando como os objetivos anuais e plurianuais serão priorizados e alcançados. Juntamente com outros instrumentos de política governamental - como leis, regulamentação e ação conjunta com outros atores da sociedade - o orçamento visa transformar planos e aspirações em realidade. Mais do que isso, o orçamento é um contrato entre cidadãos e Estado, mostrando como os recursos são angariados e alocados para a prestação de serviços públicos (ABERNETHY; BROWNELL, 1999; COVALESKI; EVANS; SHIELDS, 2003; GODDARD, 2004).

A experiência dos últimos anos sublinhou como a boa orçamentação é apoiada e, por sua vez, apoia os vários pilares da governança pública moderna: transparência, integridade, abertura, participação, responsabilização e uma abordagem estratégica para planejar e alcançar os objetivos nacionais. Orçamento é, portanto, uma pedra fundamental na arquitetura da

confiança entre os Estados e seus cidadãos (CAVALCANTE, 2012; MUTIGANDA, 2013; GRIMMELIKHUIJSEN; WELCH, 2012).

Diante disso, a governança orçamentária deve seguir princípios, os quais são apontados na tabela abaixo.

**Tabela 1.** Dimensões e Princípios da Governança Orçamentária

<b>Dimensão Fiscal</b>	<b>Dimensão Programática</b>	<b>Dimensão Participativa</b>	<b>Dimensão de Accountability</b>
Os orçamentos devem ser gerenciados dentro de limites fiscais claros, críveis e previsíveis.	Os orçamentos devem ser estreitamente alinhados com as prioridades estratégicas de médio prazo do governo.	Os dados e documentos orçamentários devem ser abertos, transparentes e acessíveis.	A execução orçamentária deve ser ativamente planejada, gerenciada e monitorada.
Os orçamentos devem apresentar um retrato abrangente, preciso e confiável das finanças públicas.	O orçamento de capital deve ser projetado para atender às necessidades de desenvolvimento nacional, de forma eficiente, efetiva e coerente.	O debate sobre as escolhas orçamentárias deve ser inclusivo, participativo e realista.	A integridade e a qualidade das projeções orçamentárias, do planejamento fiscal e da execução orçamentária devem ser promovidas mediante rigorosa asseguuração de qualidade, incluindo auditoria independente.
A sustentabilidade de longo prazo e outros riscos fiscais devem ser identificados, avaliados e gerenciados de forma prudente.	Avaliações de desempenho devem ser parte integrante do processo orçamentário.		

**Fonte:** Adaptado de OCDE (2015)

À luz da Teoria da Legitimidade, os gestores exercem papel fundamental em perceber como os cidadãos enxergam a figura do Estado. Deste modo, caso as ações realizadas não estejam compatíveis com o contrato social (implementação de políticas públicas, eficiência nos gastos, transparência entre outros), o Estado terá que implantar estratégias corretivas, as quais precisarão ser divulgadas para ser efetivas na mudança de percepção da sociedade (DEEGAN, 2002; MACHADO; OTT, 2015).

Guthrie e Parker (1989) reforçam esses postulados ao mencionarem que o Estado opera em sociedade por meio de um contrato social, obrigando-se, deste modo, a realizar sua tomada de decisão com base em princípios constitucionais e regras socialmente aceitáveis em troca de aprovação dos seus objetivos, de outras recompensas e de sua sobrevivência.

Assim, quando a sociedade não está convencida de que o Estado está operando em um nível aceitável, ou legítimo, pode efetivamente revogar o "contrato" (DEEGAN, 2002). Dessa forma, entende-se que uma das tarefas do Estado consiste em criar legitimidade para suas ações (PERROW, 1981), a qual pode ser atingida pelo desenvolvimento de mecanismos de transparência pública e a participação social.

No tocante à *accountability* pública, é fundamental que o sistema orçamentário seja capaz de gerar confiança aos cidadãos, de tal modo que contribua para a percepção de que o governo é sensível aos anseios da sociedade, de que tem um plano para atingir objetivos prioritários e de que utilizará os recursos disponíveis de forma eficiente, eficaz, efetiva e sustentável (GRIMMELIKHUIJSEN; WELCH, 2012; CARLITZ, 2013; HONG, 2015).

Em resumo, os orçamentos são ferramentas de governança que podem ser usadas para transmitir objetivos organizacionais aos atores organizacionais (ABERNETHY; BROWNELL, 1999; COVALESKI; EVANS; SHIELDS, 2003; GODDARD, 2004). A

governança, por sua vez, envolve o estabelecimento de metas e o monitoramento de sua implementação (BEVIR; RHODES, 2003). Assim, a prestação de contas envolve dar e pedir contas de motivos de ação ou conduta (ROBERTS; SCAPENS, 1985). Nas organizações do setor público, no entanto, os orçamentos podem ser usados para institucionalizar políticas que não estão necessariamente ligadas às maneiras pelas quais os atores organizacionais no campo pensam e agem, podendo haver conflitos de interesse, conforme preconiza a Teoria da Agência (FALLAN; PETTERSEN; STEMSRUDHAGEN, 2010; LAPSLEY et al., 2011).

### 3 PROPOSIÇÕES DO ESTUDO E MODELO TEÓRICO

As proposições deste estudo versam sobre os determinantes da governança orçamentária e a possibilidade de relação entre os mesmos. Diante disso, buscou-se na literatura um aprofundamento do conhecimento sobre essas perspectivas com o objetivo de propor um modelo teórico que contemplasse todos esses constructos.

A questão da participação social, em razão das mudanças nas relações entre Estado e sociedade, é agora um princípio estabelecido quando se considera questões que lidam com a tomada de decisões para alcançar desenvolvimento (SHACKLETON et al. 2002). É por meio do planejamento participativo que se pode alcançar um dado objetivo socioeconômico, diagnosticar problemas e elaborar estratégias para resolver dilemas sociais (CHIRENJE; GILIBA; MUSAMBA, 2013).

Ríos e Benito (2017) defendem que o orçamento participativo se encaixa em uma gama mais ampla de iniciativas que visam fortalecer a participação dos cidadãos na prestação de contas do governo (CARLITZ, 2013) ou o que Ackerman (2004) chama de "*cogovernance*". Deste modo, o orçamento participativo configura-se como um processo onde as pessoas têm a oportunidade de afetar a alocação de recursos públicos por meio de uma perspectiva do governo local tendo em conta as prioridades setoriais.

A Controladoria Geral da União (CGU) no Manual de Integridade Pública e Fortalecimento da Gestão (2013) defende que as ações do controle interno também devem buscar efetivar a transparência dos atos praticados pelo Poder Público, a fim de garantir que os cidadãos disponham de informações relativas à aplicação dos recursos públicos.

Tendo em vista que os cidadãos não são apenas sujeitos passivos, mas sobretudo coprodutores de serviços, Sicilia e Steccolini (2016) enfatizaram a importância da responsabilidade e promoveram a transparência e a comunicação de números sobre organizações públicas. Assim, é preciso assegurar que estejam acessíveis todos os instrumentos legalmente instituídos para possibilitar a participação popular no controle e no monitoramento das ações governamentais e para desenvolver canais de comunicação e de interação com o cidadão.

Hendriks (2010) defende que com o surgimento de ideias de 'cidadania ativa' e novas formas de democracia participativa, bem como de visões mais amplas da coprodução como co-planejamento e co-design (SICILIA; STECCOLINI, 2016) os cidadãos são cada vez mais vistos como atores ativos na governança pública, diretamente envolvidos em deliberações e provisões de serviços (HONG, 2015).

A participação do cidadão no orçamento é um novo modo de governança que reúne várias partes interessadas com órgãos públicos para se envolver na tomada de decisões orçamentárias no ambiente de rede da administração pública moderna (ANSELL; GASH, 2008; FUNG, 2006; NABATCHI, 2010; KLIJN; SKELCHER, 2008).

Os proponentes da governança participativa esperam uma gama de benefícios diferentes da participação, incluindo o aumento do interesse político, conhecimento e capacitação entre os cidadãos individuais (PATEMAN, 2012; GUSTAFSON; HERTTING, 2017).

Neste sentido,

P1a: A participação social na construção do orçamento influencia positivamente na transparência/prestação de contas por parte do governo.

P1b: A participação social influencia positivamente na integridade das ações do governo.

P1c: A participação social influencia positivamente no alinhamento das ações estatais às necessidades setoriais.

P1d: A participação social influencia positivamente na governança orçamentária.

Sedmihradská (2015) defende que a transparência é uma condição necessária, mas não suficiente, para assegurar uma maior responsabilização pública. Deste modo, a responsabilidade pública ajuda os cidadãos a controlarem os que ocupam cargos públicos, decisões ou despesas e é, portanto, extremamente importante do ponto de vista democrático (BOVENS, 2007).

Blöndal (2003) define a transparência orçamentária como a disponibilidade pública de informações sobre os procedimentos e transações de tomada de decisão dos governos. O fortalecimento de procedimentos orçamentários transparentes tem efeito sobre o desempenho gerencial e a aplicação da legislação. Essas melhorias aumentariam a responsabilidade e a transparência orçamentária. Uma melhor gestão de despesas pode facilitar a implementação de decisões políticas difíceis. Isso pode forçar os governos a adotar medidas para reduzir os gastos.

Em suma, os governos devem fazer um esforço para aumentar a transparência orçamentária, pois permite que os cidadãos e os mercados financeiros avaliem adequadamente a posição e o desempenho financeiro do governo e melhorem o processo de tomada de decisão dos agentes econômicos (BENITO; BASTIDA, 2009; IVANOVA et al. 2015; KOSINOVA et al., 2016). Assim, quando a sociedade pede maior transparência, ela está pedindo, mesmo que indiretamente aumento de eficiência, aumento da responsabilidade. Diante disso, tem-se que a transparência orçamentária é uma ferramenta para melhorar a eficácia, melhorar a prestação de contas (HEALD, 2012) e aumentar a probabilidade de que decisões corruptas ou erradas sejam detectadas (BAC, 2001).

Deste modo,

P2a: A transparência das ações do governo influencia positivamente na sustentabilidade das ações estatais.

P2b: A transparência influencia positivamente na integridade das ações do governo.

P2c: A transparência influencia positivamente na construção da boa governança orçamentária.

O planejamento pode ser entendido como uma ferramenta utilizada para a consecução de objetivos e metas devendo ser dinâmico e ter caráter de continuidade. Silva (2008) defende que, nesses novos, o planejamento não é apenas mais um processo que depende da mera vontade dos governantes. É, sobretudo, uma previsão constitucional e uma provisão legal.

Assim, uma organização pública orientada ao cidadão entende que as lideranças devem estar comprometidas com a execução do projeto planejado, as políticas institucionais devem estar alinhadas com a estratégia do governo, e as ações estatais precisam estar sendo constantemente acompanhadas e avaliadas (KAPLAN; NORTON, 2006). Nessa seara, o planejamento, é essencial ao administrador público responsável.

A inclusão do planejamento estratégico no setor público nacional pode trazer a integração, em todos os níveis das organizações estatais, do contínuo processo de formulação, implementação

e avaliação do futuro da instituição com um horizonte de tempo razoável para a obtenção dos resultados almejados. Nessa esteira, Martins e Marini (2010) asseveram que o setor público demanda a construção de uma agenda estratégica, como elemento direcionador dos resultados, o alinhamento das estruturas organizacionais, de forma a somarem seus esforços, e o constante monitoramento e avaliação das ações de modo que sejam garantidas a integridade e a boa governança.

Além disso, para atender às necessidades de planejamento de políticas do Estado, os governantes precisam envolver os formuladores de políticas e as partes interessadas fora do governo para identificar suas prioridades políticas e expectativas de resultados, para que as principais metas políticas, priorização do orçamento e alocação de recursos sejam logicamente ligadas (WHITE, 2012; HO, 2018)

Assim, tem-se que

P3a: O alinhamento das ações estatais àquilo que foi planejado influencia positivamente na integridade do governo.

P3b: O alinhamento das ações ao planejamento estratégico do governo influencia positivamente na governança orçamentária.

No tocante à sustentabilidade na gestão do gasto público, Mélo (2011) defende que a mesma está relacionada à capacidade de adaptação a transformações orçamentárias e à busca contínua de aperfeiçoamentos na forma da Administração Pública gerir os recursos para a consecução de seus objetivos finalísticos.

Deste modo, uma política fiscal sólida é aquela que evita o acúmulo de dívidas grandes e insustentáveis, e que usa tempos econômicos favoráveis para construir resiliência e amortecer os tempos mais difíceis (OCDE, 2014). Este objetivo deve ser apoiado contra a gama de pressões que podem impedir os governos de efetuar políticas anticíclicas ou ciclicamente neutras e de usar com prudência os recursos disponíveis.

A credibilidade do compromisso de buscar uma política fiscal sólida e sustentável pode ser aprimorada por meio de regras fiscais claras e verificáveis ou objetivos políticos que facilitem o entendimento e a antecipação do curso da política fiscal do governo ao longo do ciclo econômico e por meio de outros mecanismos institucionais. Deste modo,

P4a: A sustentabilidade na gestão do gasto público influencia positivamente na integridade do governo.

P4b: A sustentabilidade das ações estatais influencia positivamente na governança orçamentária.

Bijos (2014) e Ivanova et al. (2017) defendem que o orçamento precisa ser transparente e tenha credibilidade suficiente para ensejar confiança e para servir como base de prestação de contas.

Corroborando com o citado acima, Marques (2007) afirma que a integridade tem a ver com honestidade e objetividade, assim como altos valores sobre propriedade e probidade na administração dos fundos públicos e gestão dos negócios da entidade. Ela é dependente da eficácia do controle estabelecido e dos padrões pessoais e profissionalismo dos indivíduos dentro da organização. A integridade reflete-se nas práticas e processos de tomada de decisão e na qualidade e credibilidade do seu relatório de performance.

Além disso, a integridade e a qualidade das projeções orçamentárias, do planejamento fiscal e da execução orçamentária devem ser promovidas mediante rigorosa asseguuração de qualidade, incluindo auditoria independente (BIJOS, 2014).

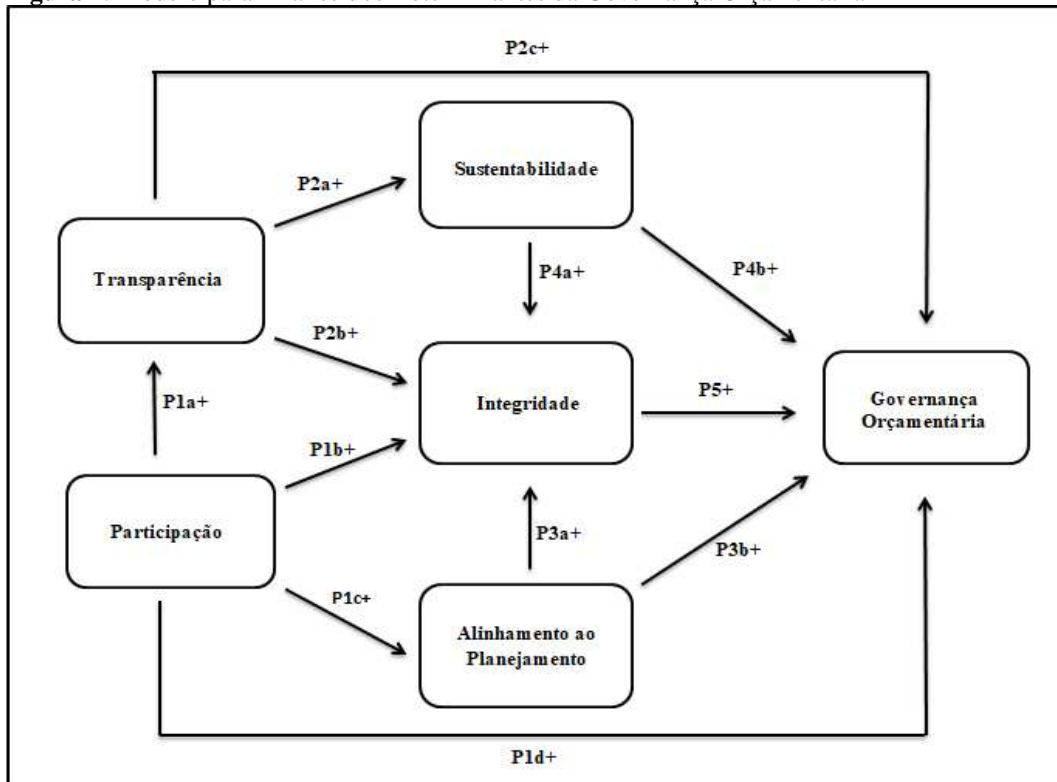
Assim,



P5: A integridade das ações do governo influencia positivamente na governança orçamentária.

Na figura 2, apresenta-se o modelo proposto para o estudo.

**Figura 2:** Modelo para Análise dos Determinantes da Governança Orçamentária



Fonte: Elaborado pelo autor (2021)

#### 4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Na atualidade, em decorrência das transformações que vivenciou a gestão pública, tem-se defendido a necessidade de criar regras e normas para a institucionalização de processos e estruturas de governança que permitam torná-los transparentes e permeáveis à influência de atores locais nas políticas de alocação de recursos de modo responsável e transparente por parte dos agentes políticos (MIKESELL, 2007).

Diante disso, este trabalho discutiu proposições teóricas que relacionam os diversos determinantes da governança orçamentária. Assim, as proposições discutidas nessa pesquisa foram: P1a: A participação social na construção do orçamento influencia positivamente na transparência/prestação de contas por parte do governo; P1b: A participação social influencia positivamente na integridade das ações do governo; P1c: A participação social influencia positivamente no alinhamento das ações estatais às necessidades setoriais; P1d: A participação social influencia positivamente na governança orçamentária; P2a: A transparência das ações do governo influencia positivamente na sustentabilidade das ações estatais; P2b: A transparência influencia positivamente na integridade das ações do governo; P2c: A transparência influencia positivamente na construção da boa governança orçamentária; P3a: O alinhamento das ações estatais àquilo que foi planejado influencia positivamente na integridade do governo; P3b: O alinhamento das ações ao planejamento estratégico do governo influencia positivamente na governança orçamentária; P4a: A sustentabilidade na gestão do gasto público influencia positivamente na integridade do governo; P4b: A

sustentabilidade das ações estatais influencia positivamente na governança orçamentária; P5: A integridade das ações do governo influencia positivamente na governança orçamentária. O grande desafio aqui exposto é que não é suficiente definir os vários elementos de uma boa governança orçamentária, mas garantir que eles estão holisticamente integrados dentro de uma abordagem pública e social, pelos seus funcionários e bem compreendida e aplicada dentro das entidades. Se estiver corretamente implementada, a governança pode providenciar a integração do quadro de gestão estratégica, necessária para obter os padrões de performance de *output* e *outcome* requeridos para atingir as suas metas e objetivos. Portanto, recomenda-se que pesquisas futuras busquem testar as proposições surgidas a partir desse estudo, com a finalidade de ampliar o entendimento sobre os relacionamentos encontrados, a partir da literatura, no que tange à transparência, participação, sustentabilidade, alinhamento ao planejamento e integridade, tendo como ponto de referência o contexto em que se insere a governança orçamentária.

## REFERÊNCIAS

- ABERNETHY, M. A.; BROWNELL, P. The role of budgets in organizations facing strategic change: an exploratory study. **Acc Org Soc**, v. 24, p. 189-204, 1999.
- ACKERMAN, J. Co-Governance for Accountability: Beyond "Exit" and "Voice". **World Development**, v. 32, n. 3, p. 447-463, 2004.
- ANSELL, C.; GASH, A. 2008. Collaborative Governance in Theory and Practice. **Journal of Public Administration Research and Theory**, v. 18, p. 543-571, 2008.
- AVELINO, B. C.; COLAUTO, R. D.; CUNHA, J. V. A. Evidenciação, Teoria da Legitimidade e Hipótese dos Custos Políticos: estudo no governo estadual e municípios de Minas Gerais. **RIGC**, v. 10, n. 20, 2012.
- BAC, M. Corruption, connections and transparency: Does a better screen imply a better scene?. **Public Choice**, v. 107, n. 1-2, p. 87-96, 2001.
- BENITO, B.; BASTIDA, F. Budget Transparency, Fiscal Performance, and Political Turnout: An International Approach. **Public Administration Review**, v. 69, n. 3, p. 403-417, 2009.
- BEVIR, M. **Democratic Governance**. New Jersey: Princeton, 2010.
- BIJOS, P. R. S. **Governança orçamentária: uma relevante agenda em ascensão**. Senado Federal: Consultoria de Orçamentos, Fiscalização e Controle. Orçamento em Discussão, n. 12, 2014. Disponível em: <<https://www12.senado.leg.br/orcamento/documentos/estudos/tipos-de-estudos/orcamento-em-discussao/edicao-12-2014-governanca-orcamentaria-uma-relevante-agenda-em-ascensao>>. Acesso em: 06 de abr. 2021.
- BLÖNDAL, J. R. Budget Reform in OECD Member Countries: Common Trends. **OECD Journal on Budgeting**, v. 2, n. 4, p. 7-26, 2003.
- BOVENS, M. Analysing and assessing accountability: a conceptual framework. **European law journal**, v. 13, n. 4, p. 447-468, 2007.

BRENNAN, N. M.; SOLOMON, J. Corporate governance, accountability and mechanisms of accountability: an overview. **Acc Audit Acc J**, v. 21, p. 885-906, 2008.

BROWN, J. L.; EVANS, J. H.; MOSER, D. V. Agency Theory and Participative Budgeting Experiments. **Journal of Management Accounting Research**, v. 31, 2009.

CARLITZ, R. Improving Transparency and Accountability in the Budget Process: An Assessment of Recent Initiatives. **Development Policy Review**, v. 31, n. 1, p. 49-67, 2013.

CARLITZ, R. Improving Transparency and Accountability in the Budget Process: An Assessment of Recent Initiatives. **Development Policy Review**, v. 31, p. 49-67, 2013.

CAVALCANTE, M. C. N.; LUCA, M. M. M. Controladoria como instrumento de governança no setor público. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**, Brasília, v. 7, n. 1, p. 73-90, 2013.

CAVALCANTE, P. L. C. Avaliação dos Programas do PPA: estudo de caso da implantação do orçamento por desempenho. **Revista Gestão e Planejamento**, Salvador, v. 13, n. 3, p. 232-246, maio/ago. 2012.

CHIRENJE, L. I.; GILIBA, R. A.; MUSAMBA, E. B. Local communities' participation in decision-making processes through planning and budgeting in African countries. **Chinese Journal of Population Resources and Environment**, v. 11, n. 1, p. 10-16, 2013.

COMBS, J. G.; GILLIS, W. Beyond agency theory: A resource-based explanation for franchising and franchisor performance. **Academy of Management Annual Meeting Proceedings**, p 1-6, 2009.

CONTROLADORIA GERAL DA UNIÃO – CGU. **Manual de Integridade Pública e Fortalecimento da Gestão**: Orientações para o Gestor Municipal. 3. ed. Brasília: CGU, 2013. Disponível em: <<http://www.cgu.gov.br/Publicacoes/etica-e-integridade/arquivos/manualintegridade2013.pdf>>. Acesso em: 03 de abr. 2021.

COVALESKI, M. A.; EVANS, J. L.; SHIELDS, M. D. An integrative perspective on budgets and budgeting. **J Manage Acc Res**, v. 15, p. 3-49, 2003.

DEEGAN, C. Introduction: The legitimising effect of social and environmental disclosures – a theoretical foundation. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, v. 15, n. 3, p. 282 - 311, 2002.

DIAS, T.; CARIO, S. A. F. Governança Pública: ensaiando uma concepção. **Contabilidade, Gestão e Governança** - Brasília · v. 17 · n. 3 · p. 89- 108 · set./dez. 2014.

EISENHARDT, K. M. Control: Organizational and economic approaches. **Management Science**, v. 31, n. 2, p. 134- 149, 1986.

FALLAN, L.; PETTERSEN, I. J.; STEMSRUDHAGEN, J. I. Multilevel framing: an alternative understanding of budget control in public enterprises. **Financ Acc Manage**, v. 26, p. 190-212, 2010.

FUNG, A. Varieties of Participation in Complex Government. **Public Administration Review**, v. 66, n. 1, p. 66-75, 2006.

GODDARD, A. Budgetary practices and accountability habitus: a grounded theory. **Acc Audit Acc J**, v. 17, p. 543-77, 2004.

GRIMMELIKHUIJSEN, S. G.; WELCH, E. W. Developing and Testing a Theoretical Framework for Computer-Mediated Transparency of Local Governments. **Public Administration Review**, v. 72, n. 4, p. 562–571, 2012.

GUSTAFSON, P.; HERTTING, N. Understanding Participatory Governance: An Analysis of Participants' Motives for Participation. **American Review of Public Administration**, v. 47, n. 5, p. 538-549, 2017.

GUTHRIE, J.; PARKER, L. D. Corporate Social Reporting: A Rebuttal of Legitimacy Theory. **Accounting and Business Research**, v. 19, n. 76, p. 343-352, 1989.

HEALD, D. Why is transparency about public expenditure so elusive?. **International Review of Administrative Sciences**, v. 78, n. 1, p. 30-49, 2012.

HENDRIKS, F. **Vital Democracy: A Theory of Democracy in Action**. Oxford: Oxford University Press, 2010.

HO, A. T.-K. From Performance Budgeting to Performance Budget Management: Theory and Practice. **Public Administration Review**, v. 78, n. 5, p. 748–758, 2018.

HONG, S. Citizen Participation in Budgeting: A Trade-Off between Knowledge and Inclusiveness? **Public Administration Review**, v. 75, n. 4, p. 572–582, 2015.

IFAC - International Federation of Accountants. **International framework: good governance in the public sector**, 2014. Disponível em: <<https://www.ifac.org/publications-resources/good-governance-public-sector>>. Acesso em: 13 de abr. 2020.

IVANOVA, O. B. et al. Institutional Aspects of Provision of Sustainability of Budget System of the Russian Federation. **Asian Social Science**, v. 11, n. 20, 2015.

IVANOVA, O.B. et al. Providing the Budget Transparency and State Projects Efficiency Monitoring in Russia. **European Research Studies**, v. 20, n. 1, 2017.

KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. **Alinhamento: usando o balanced scorecard para criar sinergias corporativas**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2006.

KLIJN, E.; SKELCHER, C. Democracy and Governance Networks: Compatible or Not? Four Conjectures and their Implications for Theory and Practice. **Public Administration**, v. 85, p. 587-608, 2008.

KOSINOVA, N.N. et al. Development of Methodological Approach to Enterprise's Financial Strategy Based on Comprehensive Evaluation of Its Strategic Potential. **European Research Studies Journal**, v. 19, n. 2, p. 21-33, 2016.

LAPSLEY, I et al.. Government budgeting, power and negotiated order. **Manage Acc Res**, v. 22, p. 16-25, 2011.

MACHADO, D. P. OTT, E. Estratégias de Legitimação Social Empregadas na Evidenciação Ambiental: um estudo à luz da teoria da legitimidade. **Revista Universo Contábil**, v. 11, n. 1, p. 136-156, 2015.

MAGALHÃES, B. D.; COELHO, F. S. Imbricações entre governança pública e governabilidade para a implementação da reforma administrativa: o caso da gestão para a cidadania em Minas Gerais (2011-2014). **Revista Gestão e Planejamento**, Salvador, v. 19, p. 350-366, jan./dez. 2018.

MARQUES, M. C. C. Aplicação dos Princípios da Governança Corporativa Aplicação dos Princípios da Governança Corporativa ao Sector Público. **RAC**, v. 11, n. 2, Abr./Jun., p. 11-26, 2007.

MARTINS, H. F; MARINI, C. **Um guia de governança para resultados na administração pública**. Brasília: Publix Editora, 2010.

MATIAS-PEREIRA, J. A governança corporativa aplicada no setor público brasileiro. **Administração Pública e Gestão Social - APGS**, Viçosa, v. 2, n. 1, p.109-134, jan./mar. 2010.

MÉLO, E. A. **Governança Orçamentária**: uma análise sobre a atuação da Secretaria de Orçamento Federal. Dissertação [Mestrado em Administração]. Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Ciência da Informação e Documentação (FACE). Universidade de Brasília, Brasília, 2011.

MIKESELL, J. L. Developing Options for the Administration of Local Taxes: An International Review. **Public Budgeting & Finance**, v. 27, n. 1, p.41-68, 2007.

MILANI, C. R. S. O princípio da participação social na gestão de políticas públicas locais: uma análise de experiências latino-americanas e europeias. **Revista de Administração Pública**, v. 42, n. 3, p. 551-579, 2008.

MUTIGANDA, J. C. Budgetary governance and accountability in public sector organisations: An institutional and critical realism approach. **Critical Perspectives on Accounting**, v. 24, n. 7-8, p. 518-531, 2013.

NABATCHI, T. Addressing the Citizenship and Democratic Deficits: Exploring the Potential of Deliberative Democracy. **American Review of Public Administration**, v. 40, p. 376-399, 2010.

OCDE. **Draft Recommendation of the OECD Council on the Principles of Budgetary Governance**. OECD Senior Budget Officials: 2014.

OLIVEIRA, A. G.; PISA, B. J. IGovP: índice de avaliação da governança pública — instrumento de planejamento do Estado e de controle social pelo cidadão. **Rev. Adm. Pública**, v. 49, n. 5, p. 1263-1290, set./out., 2015.

OLIVEIRA, G. J.; SCHWANKA, C. A administração consensual como a nova face da Administração Pública no séc. XXI: fundamentos dogmáticos, formas de expressão e instrumentos de ação. **Revista de Direito do Estado**, Rio de Janeiro, v.3, n.10, p.271-288, abr./jun. 2008.

- OLIVEIRA, R. R. O.; MARTINS, H. C.; DIAS, A. T. A gestão do portfólio de projetos e a teoria dos custos de transação: proposições teóricas. **Revista Gestão e Planejamento**, Salvador, v. 19, p. 137-158, jan./dez. 2018
- PATEMAN, C. Participatory democracy revisited. **Perspectives on Politics**, n. 10, p. 7-19, 2012.
- PERROW, C. **Análise organizacional**: um enfoque sociológico. São Paulo: Atlas, 1981.
- PIERRE, J.; PETERS, B. G. **Governance, Politics and the State**. Houndmills: MacMillan Press, 2000.
- PINTO, D. W. et al. Teoria da Agência e o Controle Social da Gestão Pública. **Revista Organização Sistêmica**, v. 5, n. 3, 2014.
- RHODES, R. A. W. **Understanding Governance: Policy Networks, Governance, Reflexivity and Accountability**. 7. ed. Maidenhead: Open University Press, 2010.
- RÍOS, A. M.; BENITO, B. Factors Explaining Public Participation in the Central Government Budget Process. **Australian Journal of Public Administration**, v. 76, n. 1, p. 48-64, 2017.
- ROBERTS, J.; SCAPENS, R. Accounting systems and systems of accountability – understanding accounting practices in their organisational contexts. **Acc Org Soc**, v. 10, p. 443-56, 1985.
- ROCHA, A. C. Accountability na Administração Pública: Modelos teóricos e abordagens. **Contabilidade, Gestão e Governança**, Brasília, v. 14, n. 2, p. 82-97, 2011.
- SECCHI, L. Modelos organizacionais e reformas da administração pública. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 43, n. 2, p. 347-69, mar./abr. 2009.
- SEDMIHRADSKÁ, L. Budget Transparency in Czech Local Government. **Procedia Economics and Finance**, n. 25, p. 598-606, 2015.
- SHACKLETON, S. ET AL. **Devolution and community-based natural resource management**: Creating space for local people to participate and benefit. London: Overseas Development Institute (ODI), 1-6., 2002.
- SHAOUL, J.; STAFFORD, A.; STAPLETON, P. Accountability and corporate governance of public private partnerships. **Crit Perspect Acc**, v. 23, p. 213-29, 2012.
- SICILIA, M.; STECCOLINI, I. Public budgeting in search for an identity: state of the art and future challenges, **Public Management Review**, 2016.
- SILVA, J. A. **Direito urbanístico brasileiro**. São Paulo: Malheiros, 2008.
- SILVA, J. N. et al. Consórcios Intermunicipais de Saúde: análise sob a perspectiva da accountability e da teoria da agência no setor público intermunicipal. **Gestão & Regionalidade**, v. 36, n. 107, 2020.

SMITH, R. W.; BERTOZZI, M. Principals and agents: an explanatory model for public budgeting. **Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management**, v. 10, n. 3, p. 325-353, 1998.

SORENSEN, E.; TORFING, J. Making Governance Networks Effective and Democratic Trough Metagovernance. **Public Administration**, v. 87, n. 2, 234-258, 2009.

WHITE, J. Playing the Wrong PART: The Program Assessment Rating Tool and the Functions of the President's Budget. **Public Administration Review**, v. 72, n. 1, p. 112-21, 2012.