

O orçamento público tem sido um instrumento de gestão estratégica?

PEDRO HENRIQUE DA SILVA NOGUEIRA
UNIVERSIDADE FEDERAL DE GOIÁS (UFG)
pedrohsn1@gmail.com

VICENTE DA ROCHA SOARES FERREIRA
UNIVERSIDADE FEDERAL DE GOIÁS (UFG)
vicenterochasf@uol.com.br

MARCOS DE MORAES SOUSA
INSTITUTO FEDERAL DE EDUCAÇÃO, CIÊNCIA E TECNOLOGIA GOIANO (IF GOIANO)
marcosdemoraessousa@gmail.com

DANIELA ROSIM
danielarosim@gmail.com

O ORÇAMENTO PÚBLICO TEM SIDO UM INSTRUMENTO DE GESTÃO ESTRATÉGICA?

1 – INTRODUÇÃO

O planejamento é caracterizado como um processo que aglomera teorias, métodos e técnicas que auxiliam as organizações e instituições a mudarem uma situação atual, visando o alcance de um objetivo futuro. Tanto no âmbito privado como no setor público, o planejamento norteia decisões e ações presentes e futuras, bem como exerce o papel de controle e avaliação de resultados. O planejamento cria condições favoráveis para a organização alcançar uma meta determinada, guiando a instituição na consecução de seus fins (PALUDO e PROCOPIUCK, 2011).

Estas condições estão intimamente ligadas à proposta de gestão pública. O interesse coletivo para ser alcançado precisa de um norteador eficiente, que minimize contradições e desgastes, produzindo um produto ou serviço público de qualidade. Conforme Souza (2004), o planejamento governamental brasileiro tem experimentado uma evolução considerável ao longo das décadas. Buscando uma maior eficiência da administração pública, o governo caracterizado pelo Regime Militar, instituiu em 1964, lei com normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos da Federação. A partir de então o orçamento público passou a ser peça central de apoio ao planejamento governamental.

Caracterizado como uma previsão de arrecadação estatal vinculada a uma limitação de despesas, o orçamento é um elemento imprescindível na gestão de qualquer organização. O orçamento é algo além de uma simples previsão de receita ou estimativa de despesa, caracterizando-se como um instrumento de administração. O orçamento representa ao mesmo tempo, um relatório, uma estimativa e uma proposta. A partir dessas informações é delineado o programa de trabalho para o exercício seguinte e a sua respectiva forma de financiamento (GIACOMONI, 2008).

A evolução do planejamento governamental brasileiro, apresentada de forma mais clara nas primeiras décadas do século XX, demonstrou uma necessidade de fomento a diversas áreas da economia nacional e investimentos de grandes proporções. Este processo trouxe à tona a importância de vinculação direta entre planejamento e gasto (PAULO, 2010). A equalização entre a receita e a despesa demonstra um ponto de grande sensibilidade quando nos referimos à gestão pública. Este equilíbrio pode ser beneficiado por mecanismos estratégicos de administração que auxiliem a tomada de decisão e contribuam para redução de impactos negativos diante do surgimento de novas condições externas (GIACOMONI e PAGNUSSAT, 2006).

A gestão estratégica está relacionada à adaptação da organização a um ambiente mutável, sujeito a incertezas. A estratégia é orientada para o futuro e seu horizonte de tempo é o longo prazo. É um processo de construção de consenso diante da diversidade dos interesses e necessidades das partes envolvidas e ao mesmo tempo contribuição para maior eficiência, eficácia e efetividade das ações da organização (PALUDO e PROCOPIUCK, 2011).

Todas estas características são necessárias ao processo de planejamento governamental, bem como aos seus procedimentos orçamentários. Surge então a pergunta: o orçamento público está sendo utilizado como instrumento de gestão estratégica? Para responder a esta questão, o objetivo deste trabalho foi realizar uma análise do orçamento público e sua relação com a gestão estratégica nas organizações públicas.

2 – A CONSTRUÇÃO DO CONCEITO ORÇAMENTÁRIO E O ORÇAMENTO NO CONTEXTO BRASILEIRO

Existem dois momentos relevantes para a construção do conceito orçamentário. O primeiro é representado pelo surgimento do orçamento público, na Inglaterra do século XIX. O segundo momento foi instituído no século XX, a partir da identificação da necessidade de melhor gestão governamental, com um sistema econômico melhorado e novas programas de desenvolvimento (GIACOMONI, 2008).

Denominado de orçamento tradicional, o primeiro momento foi caracterizado pela função principal de controle político. O controle no sentido contábil e financeiro era consequência do controle político. No orçamento tradicional, o aspecto econômico era considerado secundário. Este modelo de orçamento utilizava apenas dois tipos de classificação e detalhamento: as unidades administrativas e os objetos ou itens de despesa. Desta forma limitava-se a ser apenas um informativo de meios para alcance de fins (GIACOMONI, 2008).

O segundo momento, denominado de orçamento moderno, foi desenvolvido no século XX, buscando ampliar a importância da elaboração e execução orçamentária junto à gestão pública. Surgia a preocupação com a economia e eficiência, direcionada para um propósito concreto, refletindo projetos benéficos para a sociedade. A função principal do orçamento moderno é ser um instrumento de administração. Este é o modelo utilizado nos dias atuais (GIACOMONI, 2008).

No processo de desenvolvimento nacional o país passou por diversas mudanças, principalmente no século XX. Constituições foram ora outorgadas, ora promulgadas. O Brasil se transformou numa República, passando por períodos nacionalistas como no Governo Vargas, e posteriormente por períodos de consolidação de um modelo econômico capitalista, com o Governo JK. O planejamento governamental foi sendo desenvolvido até culminar no Governo da Ditadura Militar em 1964, período no qual, através da Lei nº 4.320/64, foi instituído um conceito mais moderno de orçamento, com um modelo orçamentário-padrão para os três níveis de governo (União, Estados e Municípios) (GIACOMONI, 2008).

A Constituição Federal de 1988 determinou que questões relevantes tais como, exercício financeiro, prazos, vigência, elaboração e organização dos orçamentos, normas de gestão financeira e patrimonial devem ser disciplinadas por lei complementar, demonstrando a necessidade de adequações na Lei nº 4.320/64 (GIACOMONI, 2008).

A referida lei complementar seria instituída somente no ano de 2000, denominada Lei de Responsabilidade Fiscal nº 101/2000, determinando limites prudenciais para o orçamento, previsão de contingenciamentos, condicionando avaliação e controle. Todas estas medidas visaram o aprimoramento da elaboração e execução orçamentária.

De acordo com Roberto (2013, p. 3), no presente momento da gestão pública nacional:

O orçamento público pode ser entendido como o ato pelo qual o Poder Legislativo autoriza o Poder Executivo, por um determinado período de tempo, a realizar as despesas destinadas ao funcionamento dos serviços públicos, com base nas receitas estimadas.

A Lei 4.320/64 (BRASIL, 1964) relata que a Lei do Orçamento conterá a discriminação da receita e despesa de forma a evidenciar a política econômica financeira e o programa de trabalho do Governo [...]

O orçamento público é um plano que expressa em termos de recursos financeiros, dentro de um período determinado, o programa de operações do governo e os meios de financiamento desse programa. O planejamento, programação e orçamentação formam os processos onde os objetivos e recursos, são levados em conta buscando a obtenção de um programa de ação, coerente e compreensivo para o governo como um todo (GIACOMONI, 2008).

Outro conceito apresenta o orçamento público como um instrumento de planejamento que contempla a alocação de recursos necessários para execução da parcela dos planos de longo

prazo prevista para o exercício anual. Este conceito entende também que o orçamento público é o principal mecanismo de intervenção do Estado na economia (PALUDO e PROCOPIUCK, 2011).

Na presente estrutura administrativa federal o Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão, é o responsável pela elaboração do orçamento da União. Sua principal função é planejar a administração governamental, planejar custos, analisar a viabilidade de projetos, controlar orçamentos, liberar fundos para estados e projetos de governo. O Ministério assim define orçamento público:

[...] instrumento de planejamento governamental em que constam as despesas da administração pública para um ano, em equilíbrio com a arrecadação das receitas previstas. É o documento onde o governo reúne todas as receitas arrecadadas e programa o que de fato vai ser feito com esses recursos. É onde aloca os recursos destinados a hospitais, manutenção das estradas, construção de escolas, pagamento de professores. É no orçamento onde estão previstos todos os recursos arrecadados e onde esses recursos serão destinados (BRASIL, 2015).

Válido ressaltar cinco aspectos existentes na conceituação do orçamento: *político*, que retrata a tentativa dos grupos partidários em definir prioridades diante dos recursos limitados e necessidades ilimitadas da população; *econômico*, que busca racionalizar a alocação de recursos primando pelo equilíbrio das contas públicas; *jurídico*, normas legais que regem o processo orçamentário; *financeiro*, caracterizado pelo fluxo monetário e a relação estabelecida entre receitas e despesas; e por último o aspecto *técnico*, relacionado a definição de técnicas e classificações racionais e metódicas (MENDES, 2010).

O orçamento pode ser também entendido como um instrumento de alocação de recursos com o objetivo de satisfazer os propósitos humanos. Por meio desta relação surge o conflito entre a limitação de recursos e as ilimitadas necessidades humanas. Através do orçamento este conflito pode ser combatido ou minimizado, visto que ele propõe estabelecer prioridades e metas de um governo (ROCHA, MARCELINO e SANTANA, 2013).

O orçamento público é amparado por dois dispositivos legais: o Plano Plurianual – PPA e a Lei de Diretrizes Orçamentárias – LDO. O PPA é o reflexo e amadurecimento do plano de governo apresentado pelo candidato eleito. Ele foi instituído na Constituição Federal de 1988, e busca fortalecer o caráter de planejamento e gestão estratégica. Possui vigência de quatro anos a começar no segundo ano de mandato, visando a não interrupção de políticas públicas. O PPA é o direcionamento da Administração Pública para com as despesas em sentido de longo prazo. Estabelece uma ligação entre objetivos indicativos do Estado, políticas de governo e a realização dos gastos.

A Lei de Diretrizes Orçamentárias – LDO, com vigência anual, prepara a Lei Orçamentária Anual – LOA, detalhando as prioridades e metas para o respectivo exercício financeiro, direcionando a elaboração e execução do orçamento e apresentando metas e riscos fiscais. Tanto a LDO como a LOA devem ser compatíveis com o cenário desenhado pelo Plano Plurianual.

Por meio da Constituição de 1988, e a instituição do PPA, LDO e LOA, percebe-se uma tentativa de aproximação do conceito de planejamento no processo orçamentário. Para tanto esta vinculação depende de mecanismos de gestão estratégica que viabilizem as estruturas de elaboração e execução que efetivamente resultem em um orçamento que tem o papel de instrumento de administração.

O quadro abaixo apresenta uma síntese dos conceitos relacionados ao orçamento público e as duas formas que o tema é apresentado. A primeira forma com um caráter normativo, estabelece uma regra a ser cumprida, e a segunda forma com um caráter descritivo, busca ampliar o conceito e realizar uma melhor análise do tema.

Quadro 1 – Base Conceitual

	Ano	Autor	Definição de Orçamento	Tratamento do Tema
1	2008	Giacomoni	Plano que expressa em termos de recursos financeiros, dentro de um período determinado, o programa de operações do governo e os meios de financiamento desse programa. O planejamento, programação e orçamentação formam os processos onde os objetivos e recursos, são levados em conta buscando a obtenção de um programa de ação, coerente e compreensivo para o governo como um todo.	descritivo
2	2010	Mendes	A conceituação do orçamento possui cinco aspectos: <i>político</i> , que retrata a tentativa dos grupos partidários em definir prioridades diante dos recursos limitados e necessidades ilimitadas da população; <i>econômico</i> , que busca racionalizar a alocação de recursos primando pelo equilíbrio das contas públicas; <i>jurídico</i> , normas legais que regem o processo orçamentário; <i>financeiro</i> , caracterizado pelo fluxo monetário e a relação estabelecida entre receitas e despesas; e por último o aspecto <i>técnico</i> , relacionado a definição de técnicas e classificações racionais e metódicas.	descritivo
3	2011	Paludo e Procopiuck	Instrumento de planejamento que contempla a alocação de recursos necessários para execução da parcela dos planos de longo prazo prevista para o exercício anual. o orçamento público é o principal mecanismo de intervenção do Estado na economia.	normativo
4	2013	Roberto	O ato pelo qual o Poder Legislativo autoriza o Poder Executivo, por um determinado período de tempo, a realizar as despesas destinadas ao funcionamento dos serviços públicos, com base nas receitas estimadas. A Lei do Orçamento conterá a discriminação da receita e despesa de forma a evidenciar a política econômica financeira e o programa de trabalho do Governo.	normativo
5	2013	Rocha, Marcelino e Santana	Instrumento de alocação de recursos a fim de satisfazer os propósitos humanos. Dessa relação, surge o trade-off entre a limitação de recursos e as necessidades humanas ilimitadas. A resposta para tal conflito poder-se-ia extrair do orçamento, uma vez que ele deveria espelhar as prioridades e as metas estabelecidas por um dado governo.	descritivo
6	2015	Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão	Instrumento de planejamento governamental em que constam as despesas da administração pública para um ano, em equilíbrio com a arrecadação das receitas previstas. É o documento onde o governo reúne todas as receitas arrecadadas e programa o que de fato vai ser feito com esses recursos. É onde aloca os recursos destinados a hospitais, manutenção das estradas, construção de escolas, pagamento de professores. É no orçamento onde estão previstos todos os recursos arrecadados e onde esses recursos serão destinados	normativo

Fonte: Elaboração Própria

3 - GESTÃO ESTRATÉGICA E SUA LIGAÇÃO COM A GESTÃO PÚBLICA

Buscando mapear as futuras direções da organização, seja ela pública ou privada, a partir dos recursos existentes, a gestão estratégica é elemento fundamental para resultados eficazes. Como o orçamento público visa a materialização de projetos que atendam os anseios de interesse coletivo, é de supra importância entender o conceito de estratégia e sua aplicabilidade dentro dos modelos de administração.

A estratégia é caracterizada pelo conjunto de grandes propósitos, dos objetivos, das metas, das políticas e dos planos para concretizar uma situação futura desejada, considerando oportunidades oferecidas e os recursos disponíveis. Aproxima-se este conceito da proposta do Plano Plurianual, que busca em médio prazo estabelecer objetivos e metas para a Administração

Pública, bem como nortear a aplicação dos recursos existentes (BERTON e FERNANDES, 2006).

O conceito é reforçado pela ideia de que a administração estratégica é o processo de planejar, executar e controlar a organização. Este processo é auxiliado através de três segmentos de decisão: o nível estratégico, representados pelos atores de formulação das ações; o nível tático, normalmente vinculado as funções gerenciais que criam as diretrizes para a implementação; e o nível operacional, que efetivamente executa as ações estabelecidas (BERTON e FERNANDES, 2006).

A estratégia está intimamente ligada ao processo de planejamento das organizações. É necessário antever os possíveis cenários para a gestão e estar preparado para as incertezas que naturalmente ocorrem em qualquer administração. Um processo orçamentário adequado precisa ser discutido, avaliado e planejado de forma que sua aplicação esteja cada vez mais próxima de resultados concretos em relação às necessidades da população.

A estratégia nasce de um conjunto de três ideias básicas. Em primeiro lugar os tomadores de decisão devem ter acesso a informações sobre fatores que influenciam objetivos e metas organizacionais e desenvolver planos de ação baseados nessa informação. Em segundo lugar estes planos devem ser produto da participação de múltiplos níveis da organização, ao invés de centralizar nos níveis hierárquicos mais altos, e deve ser maleável e adaptável, ao invés de ser formal e estático. Em terceiro lugar, esta fluidez descentralizada deve ter autonomia gerencial para permitir que os tomadores de decisão reavaliem estratégias e executem correções no meio do percurso, permitindo mudanças e disponibilização de novas informações (BROWN, 2010).

O primeiro ponto do conjunto abordado por Brown (2010), nos permite um esclarecimento da necessidade do constante estímulo da transparência nos processos orçamentários (estímulo este reforçado pela LRF do ano 2000). A elaboração e execução, bem como os planos de ação, devem ser claramente disponibilizados afim de melhor amparar o trabalho dos gestores. O segundo ponto abordado reflete a importância do envolvimento de diversos segmentos na estruturação da gestão pública. Quando nos referimos ao processo orçamentário, entender as demandas da sociedade sem a limitação da visão apenas tecnocrata é fundamental. O orçamento participativo é uma alternativa estratégica condizente. O terceiro ponto que prevê uma flexibilidade na gestão pública, visando o seu aprimoramento, também é crucial. Porém na ótica orçamentária esta flexibilização quando não amparada por um bom planejamento, possibilita constantes alterações que podem fragilizar a administração dos recursos evitando resultados satisfatórios.

O autor americano ainda reforça que a prática da estratégia no setor público envolve o desenvolvimento de um plano de ação para orientar os objetivos organizacionais. Num contexto imediato a estratégia toma lugar de envolvimento nas maneiras que potencialmente melhorem a eficácia do planejamento e tomada de decisão. Aqui podemos fazer uma conexão direta com o Plano Plurianual e sua proposta de estruturação a longo prazo de um plano de governo.

Quando tratamos de estratégia no setor público há de se considerar as diversas limitações existentes. Uma limitação significativa na compreensão de um contexto organizacional é a abordagem estática que não viabiliza mudanças nas condições do setor público. Esta abordagem estática subestima as interações que ocorrem entre interessados específicos e seus grupos. Raramente é antecipado o efeito que mudança de papéis e as posições das partes interessadas sobre a gestão das organizações do setor público (FRACZKIEWICZ-WRONKA e SZYMANIEC, 2012).

A gestão estratégica permanece como uma teoria menosprezada no setor público porque as questões que ela levanta possuem três campos de análise distintos, mas relacionados: o político, o relacionado ao político e os gerenciais. A lógica de setor público amparado pela

teoria estratégica propõe uma perspectiva gerencial e atenua a importância da política (STEWART, 2004).

A estratégia abrange tanto o posicionamento político do órgão público em relação aos cidadãos, bem como as relações internas. Importante observar que o “espaço” para a gestão pública é definido e delimitado pelos mandatos políticos e processos prescritos por lei. Tal característica representa um limitador na implementação e solidificação da estratégia. A gestão estratégica, no sentido de tomada de decisão vinculada a metas de longo prazo é uma raridade. Os processos orçamentais e a formulação de políticas costumam receber atenção apenas técnica (STEWART, 2004).

Consideremos uma instituição pública com funções voltadas para “entrega de serviços”. Na realidade esta instituição não é apenas um prestador de serviço, pois também estabelece obrigações em relação aos seus “clientes” (sociedade), sendo que ambos possuem responsabilidades e deveres. A partir do momento em que a instituição pública falha no seu propósito é necessária uma nova estratégia, reavaliando o que é feito e como é feito. Não há necessidade de uma nova legislação, mas sim de uma nova política. Percebemos então um entrave na tentativa de que os representantes políticos entendam a característica cíclica e renovadora de estratégia.

Há três tipos de pensamentos estratégicos relevantes: a estratégia política, a estratégia organizacional e a estratégia gerencial. Estas três estratégias estão inter-relacionadas e representam ponto forte no diálogo entre os órgãos estatais e os representantes políticos (STEWART, 2004).

As técnicas de elaboração orçamentária, as decisões operacionais e a implantação de recursos para alcance de objetivos são atividades geralmente consideradas gerenciais. Mas a efetiva gestão pública só ocorre quando as dimensões políticas da estratégia são reconhecidas. É de supra importância que toda a análise e estruturação gerencial esteja vinculada a uma estratégia.

Quando nos referimos à estratégia organizacional temos uma proximidade com o setor privado. É o que a organização faz para satisfazer as expectativas dos seus interessados e manter-se atuante e trazendo resultados. Estão relacionados a esta estratégia os indicadores de desempenho e a forma como eles podem demonstrar pontos de falha e acerto.

Stewart (2004) reforça que estes três tipos de estratégia auxiliam o diálogo entre os representantes políticos e os órgãos da administração pública, assegurando que as questões políticas sejam traduzidas ao contexto de gestão de forma a beneficiar a organização. Contudo, a discussão e análise do autor ainda não possui representação prática no meio público.

4 – MÉTODO

O método adotado está ancorado numa abordagem quali-quantitativa, procurando tanto um aprofundamento da compreensão dos cenários que envolvem os temas citados, quanto quantificar as publicações existentes sobre estes. O procedimento de levantamento dos dados foi a pesquisa bibliográfica. Por meio desta foram coletadas referências de artigos. A técnica da bibliometria foi utilizada para análise da vinculação entre orçamento público e gestão estratégica.

Desta forma, foram analisadas publicações acadêmicas produzidas no país, durante o período de 2006 até 2015, visando a análise da dinâmica e evolução da informação científica relacionada aos dois temas. Foram investigadas nestas publicações os seus objetivos, os anos de publicação, periódicos em que foram publicados, a natureza dos estudos, seus autores, as instituições destes autores, e a vinculação integral ou parcial entre orçamento público e gestão estratégica.

A biblioteca eletrônica SPELL – Scientific Periodicals Electronic Library foi utilizada como fonte para a coleta de dados. A respectiva base de dados foi escolhida como referencial de pesquisa por concentrar a maior parte da produção científica da área de Administração, reunindo artigos científicos, resenhas, editoriais, notas bibliográficas, casos de ensino, debates entre outros documentos, para consulta e download de forma gratuita.

Foram pesquisadas por palavras chaves, artigos relacionados ao tema. Os termos utilizados foram “orçamento público e gestão estratégica”, “estratégia e orçamento público” e “orçamento público”. Foram obtidos a partir destes termos 55 artigos relacionados. Porém os artigos identificados nos dois primeiros termos foram desconsiderados por já estarem constando nos resultados do termo “orçamento público”. Desta forma foram obtidos 50 artigos inicialmente.

Destes 50 artigos identificados, houve uma análise de seus conteúdos em busca de uma melhor adequação à temática proposta. Nesta análise foram efetivamente selecionadas 13 publicações que apresentaram relação orçamento público e gestão estratégica. Todos os trabalhos encontrados foram lidos propiciando análise e validação da relação orçamento-gestão estratégica.

A análise dos dados foi realizada considerando variáveis que contribuíssem para a identificação das principais características das publicações pesquisadas e observação quanto à interpretação e apropriação dos temas estudados no meio da administração pública. Estas variáveis foram: 1) áreas de concentração, baseadas nos pontos de maior distribuição dos valores do orçamento público (Educação, Saúde, Segurança Pública, Assistência Social, Previdência Social, Cultura, Infraestrutura, Ciência e Tecnologia); 2) participação das esferas de governo (União, Estados e Municípios); 3) abordagem de pesquisa (qualitativa, quantitativa ou quali-quantitativa); 4) periódicos das publicações; 5) ano das publicações; 6) subtemáticas; 7) natureza do estudo (empírico ou teórico).

A partir da interpretação dos objetivos das publicações pesquisadas foram delineadas as subtemáticas analisadas. Estas são representadas por: a) vinculação de peças orçamentárias a gestão estratégica (sendo as peças representadas pelo Plano Plurianual – PPA, a Lei de Diretrizes Orçamentárias – LDO e a Lei Orçamentária Anual – LOA); b) processo de tomada de decisão baseado no orçamento (os benefícios na gestão por meio da devida interpretação dos dados orçamentários); c) orçamento como instrumento dos programas econômicos públicos (o impacto dos recursos orçamentários nos programas e políticas públicas específicas); d) orçamento com foco em resultados (como a administração pública pode potencializar sua eficiência por meio do orçamento); e) evolução do processo orçamentário (melhorias na elaboração e execução do orçamento); f) esclarecimento de gestores sobre a prática orçamentária (conhecimento técnico e normativo mínimo para a gestão pública).

5 - APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

Conforme detalhado na metodologia da pesquisa, os dados foram concentrados por tópicos de relevância na análise do tema. Seguem abaixo os resultados obtidos apresentados por meio de gráficos para melhor elucidação.

No Gráfico 1 foi apresentado o quantitativo de áreas ou setores diretamente impactados pela ótica da publicação. Das áreas mais contempladas pelo orçamento público (Educação, Saúde, Segurança Pública, Assistência Social, Previdência Social, Cultura, Infraestrutura, Ciência e Tecnologia), apenas a Saúde foi claramente identificada nas publicações. Diante deste cenário o presente trabalho considerou a área macro da Administração Pública devido sua maior abrangência. Como reflexo disto, dentre as 13 publicações, a área geral da Administração Pública foi identificada como a mais recorrente, possuindo 11 referências (85%). A área da Saúde ficou em segundo lugar com duas referências (15%).

Valido ressaltar que as principais áreas contempladas pela distribuição orçamentária, são a Educação e Saúde. Atualmente 18% da receita líquida da União deve ser destinada a Educação, bem como 15% destinada a Saúde (BRASIL, 1988). Porém estas duas áreas de relevante impacto nas políticas sociais não demonstraram na pesquisa deste trabalho, uma análise específica sobre orçamento público com foco estratégico. Resultado disto é a mínima parcela de publicações relacionadas a Saúde e não existência de publicações específicas na área da Educação.

Os autores Berton e Fernandes (2006), lembram que existem pilares no processo de formulação da estratégia. O pilar referente à análise do ambiente permite uma conexão com o Gráfico 1. A compreensão do ambiente interno e externo pode ser aprimorada por meio de estudos com maior nível de detalhamento das áreas, visando identificar os anseios de necessidades de cada setor. Brown (2010) também reforça que os planos estratégicos devem ter participação de múltiplos níveis da organização ao invés de ser centralizado. O gráfico em questão demonstra não haver áreas diversas sendo analisadas e por consequência a formulação de estratégias é prejudicada.



Fonte: Dados da Pesquisa

Os dados apresentados no Gráfico 2 demonstram a participação de cada esfera de governo na pesquisa. Foram encontradas oito publicações em âmbito Federal, cinco publicações em âmbito Municipal e nenhuma publicação em âmbito Estadual. Representando 62% das publicações, o nível Federal reforça seu caráter de norteador das principais aplicações de processos orçamentários, servindo de referência para os demais níveis, conforme previsto na Lei Federal nº 4.320/64. Desta forma é compreensível que possua um número maior de pesquisas relacionadas. Porém o nível Municipal, com 38% das publicações, demonstra que as aplicações mais setoriais representam um ponto de análise oportuno visto que a aplicabilidade de políticas municipais está mais próxima do cidadão quando comparada com as políticas federais. A ausência de pesquisas no âmbito Estadual impossibilita melhorias nas políticas de adequação orçamentária diante de um processo de planejamento gradativo.

É possível perceber um elo de conexão no orçamento a partir da elaboração de um PPA, que será norteador da LDO, que por sua vez ampara a LOA, conforme preconizado pela Constituição Federal de 1988 e pelos autores Paludo e Procopiuck (2011) que entendem o planejamento como é instrumento de integração da organização em busca de objetivos. Uma analogia pode ser realizada a partir da observação das esferas de governo. O nível Federal possui um planejamento macro que rege e controla os níveis seguintes. O nível Estadual regionaliza este planejamento e dá suporte ao nível Municipal que viabiliza diversos micro planejamentos. Os dados demonstraram parte deste elo rompido, pois não foi possível vislumbrar em nível Estadual pesquisas e análises do processo orçamentário sendo utilizado de forma estratégica.



Fonte: Dados da Pesquisa

Na sequência da análise foram obtidos dados referentes à abordagem de pesquisa. Foram identificadas oito publicações de caráter qualitativo e cinco de caráter quali-quantitativo. Conforme Gerhardt e Silveira (2009) a pesquisa qualitativa não possui foco na representatividade numérica, mas sim no aprofundamento da compreensão de uma organização ou processo. A pesquisa neste tipo de abordagem busca entender o porquê de um determinado procedimento, buscando descrever, compreender e explicar a temática analisada, sem se condicionar a um modelo único de estudo.

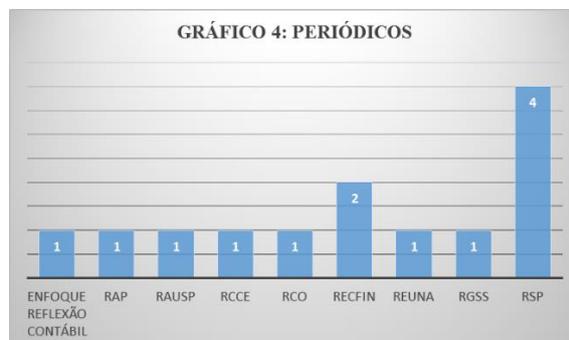
Representando 62% das publicações, a abordagem qualitativa busca entender se a instrumentação normativa existente acerca do orçamento público vem se adequando de maneira estratégica, trazendo resultados positivos. Conforme Mendes (2010) na sua conceituação do orçamento, os aspectos *jurídicos* (normas legais que regem o processo orçamentário) e *técnicos* (relacionado a definição de técnicas e classificações racionais e metódica) estão sendo notados nesta representatividade de publicações qualitativas. Como reforço desta observação, 38% das publicações possuem abordagem quali-quantitativa. Através do amparo de dados métricos, este tipo de abordagem mescla todas as características qualitativas citadas, com a comprovação de números. Mais uma vez a análise de qualificação está presente demonstrando a importância do estudo sobre a efetividade e eficiência da legislação e direcionamento jurídico sobre o tema. Porém não foram identificados dados exclusivamente quantitativos. Os estudos de quantificação também são importantes para a análise dos temas de orçamento e gestão estratégica. O volume de recursos efetivamente aplicados nas áreas sensíveis da gestão pública, informações mais detalhadas sobre superávit ou déficit na administração, bem como outros dados numéricos podem ajudar na compreensão do orçamento como um instrumento estratégico.



Fonte: Dados da Pesquisa

Através da análise do Gráfico 4, foi possível identificar os periódicos mais recorrentes na temática deste trabalho. Foi observada uma variação mínima nos índices de publicação, representando exceções apenas os periódicos Revista do Serviço Público - RSP, com quatro publicações e a Revista Evidenciação Contábil e Financeira - RECFin, com duas publicações. O restante dos periódicos apresentou apenas uma publicação cada.

As instituições mantenedoras destes periódicos possibilitaram ainda a análise sobre redes regionalizadas de estudo. O resultado demonstra uma diluição das publicações em diversas universidades não havendo uma rede integrada de estudo do tema, nem menos um direcionamento de pesquisa detalhada em nenhuma universidade específica.



Fonte: Dados da Pesquisa

No Gráfico 5 foram abordados dados relacionados ao ano de publicação. Considerando como escopo os anos de 2006 até 2015, os resultados apresentam uma elevação discreta nas publicações do tema nos anos de 2007, 2012, 2014 e 2015. Os demais anos tiveram pouca representação nos estudos.

Brown (2010) afirma que a os tomadores de decisão devem ter acesso a informações sobre fatores que influenciam objetivos e metas organizacionais. O desenvolvimento de planos de ação deve ser baseado nessas informações. O quadro geral da pesquisa no aspecto desse resultado demonstra e reforça a baixa expectativa relacionada a temática de estratégia no orçamento público. O Gráfico 5 permite deduzir que informações sobre a temática não têm sido disseminadas. Pouco se tem discutido e pouco se tem analisado sobre o tema. Durante todos os anos da análise não foram apresentados números expressivos de publicação.

A falta de uma constância nas publicações é outro ponto que pode ser observado neste gráfico. Stewart (2004) lembra que a estratégia no setor público é dificultada por uma gestão delimitada por mandatos políticos que nem sempre desenvolvem políticas continuadas, ocorrendo nas mudanças de governo, uma ruptura com ações anteriormente executadas. Estas mudanças enfraquecem a proposta estratégica visando objetivos coletivos e reforçam a característica de uma manutenção de propostas partidárias.



Fonte: Dados da Pesquisa

Concentrando as publicações em subtemáticas, o Gráfico 6 apresenta categorias com a seguinte proporção: Vinculação de peças orçamentárias a gestão estratégica (15%); Processo de tomada de decisão baseado no orçamento (23%); Orçamento como instrumento dos programas econômicos públicos (8%); Orçamento com foco em resultados (15%); Evolução do processo orçamentário (23%); Esclarecimento de gestores sobre a prática orçamentária (15%).

Os dois principais subtemas identificados foram *Processo de tomada de decisão baseado no orçamento* e *Evolução do processo orçamentário*. Conforme Stewart (2004) a

tomada de decisão está intimamente ligada a estratégia a ser adotada. Brown (2010) afirma que a estratégia no setor público potencializa a eficácia do planejamento e da tomada de decisão. O subtema, evolução do processo orçamentário, observa a reforma orçamentária ocorrida em 2000, que teve o intuito de aproximar a planejamento da elaboração orçamentária. Porém é valido observar que quinze anos após a realização desta reforma, o processo orçamentário ainda é carente de um planejamento efetivo e embasamento estratégico.

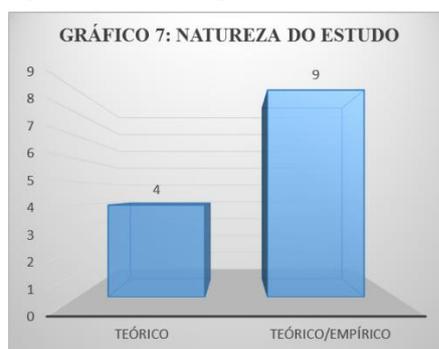
O reduzido número de publicações sobre os demais subtemas valida o raciocínio de Fraczkiewicz-Wronka e Szymaniec (2012), que entende a abordagem estática do setor público como uma limitação para a compreensão do contexto organizacional. Esta abordagem estática não permite uma reavaliação das rotinas de gestão. A baixa incidência nos subtemas “orçamento como instrumento dos programas econômicos públicos” e “orçamento com foco em resultados”, evidencia que mudanças e reavaliações ainda não são levadas em consideração na orçamentação pública.



Fonte: Dados da Pesquisa

Ao analisarmos os dados do Gráfico 7, referentes à natureza do estudo, foram constatados nove estudos com atributos *Teórico/Empíricos* e 4 estudos com características apenas *Teóricas*. O estudo empírico é baseado na experiência e observação de um fato ou acontecimento. No caso deste trabalho as publicações foram naturalmente amparadas pela revisão teórica, mas buscaram uma ligação entre a realidade concreta e a base normativa existente sobre o tema.

O percentual de quase 70% de publicações de cunho *Teórico/Empírico* demonstra a necessidade de um vislumbamento prático do processo orçamentário, evidenciando os pontos solidificados pela base normativa em questão e as fragilidades e lacunas existentes. Conforme lembra Fraczkiewicz-Wronka e Szymaniec (2012), a noção de estratégia não é frequente na gestão pública, o que resulta em poucos pesquisadores explorando esta questão. A baixa representatividade de estudos apenas teóricos (31%), refletem uma carência de estudos mais aprofundados sobre orçamento público estratégico.



Fonte: Dados da Pesquisa

A seguir é apresentado um quadro resumo, referente às publicações analisadas, demonstrando o grau de vinculação entre os temas de orçamento público e gestão estratégica. É possível constatar um nível discreto de vinculação entre os temas. Das treze publicações, seis demonstraram alto nível de vinculação, quatro apresentaram um nível médio e três tiveram baixa vinculação. É válido ressaltar que apesar desta constatação, nenhuma das publicações tratou explicitamente a gestão estratégica como um elemento chave para a programação e execução orçamentária. A análise da vinculação foi realizada a partir dos conceitos centrais dos dois temas e a respectiva identificação destes na construção das publicações. Como exemplo temos a tomada de decisão, os instrumentos de gestão (Plano Plurianual), a preocupação com a melhoria do planejamento, a implementação de controle e avaliação de resultados, os quais representam referências à gestão estratégica.

Quadro 2 – Nível de vinculação entre Orçamento e Gestão Estratégica

	Ano	Título	Autor	Objetivo	Análise
1	2006	A evolução histórica do orçamento público e sua importância para a sociedade	José Santo Dal Bem Pires / Walmir Francelino Motta	Descrever a evolução histórica do orçamento público em vários países do mundo, especialmente no Brasil.	Baixo nível de vinculação. O artigo se limita a trazer uma evolução da conceituação do orçamento sem necessariamente vincular seu processo de modificação a uma necessidade de busca instrumental estratégica.
2	2007	O Plano Plurianual: resultados da mais recente reforma do Planejamento e Orçamento no Brasil	Pedro Luiz Cavalcante	Debater as inovações introduzidas pelas experiências recentes do Plano Plurianual, bem como analisar em que medida a reforma trouxe melhorias ao processo orçamentário.	Alto nível de vinculação. O artigo analisa uma das peças orçamentárias que em tese deveria proporcionar uma gestão estratégica no processo orçamentário: o Plano Plurianual - PPA.
3	2007	O Plano Plurianual Municipal no sistema de planejamento e orçamento brasileiro	Mario Procopiuck / Evanio Tavares Machado / Denis Alcides Rezende / Fabiane Lopes Bueno Netto Bessa	Discutir a aplicação do PPA como instrumento de gestão.	Alto nível de vinculação. O artigo observa a necessidade de implementação estratégica do orçamento com alinhamento dos três âmbitos de governo (Municipal, Estadual e Federal). Há uma dificuldade de integração entre os PPA's devido a diferença de 2 anos na implementação do PPA Municipal em relação aos PPA's Estaduais e Federais.
4	2009	Orçamento orientado a resultados: instrumento de fortalecimento democrático na América Latina?	Martin Francisco de Almeida Fortis	Discutir a relação entre orçamento e democracia por meio da análise do Orçamento Orientado a Resultados (OOR).	Baixo nível de vinculação. O artigo tem o foco voltado para análise de seus impactos na sociedade através do orçamento, não havendo uma discussão clara a respeito de uma execução estratégica.
5	2010	O PPA como instrumento de planejamento e gestão estratégica	Luiz Fernando Arantes Paulo	Demonstrar o afastamento do PPA de sua função de planejamento e gestão estratégica.	Alto nível de vinculação. O artigo analisa uma das peças orçamentárias que em tese deveria proporcionar uma gestão estratégica no processo orçamentário: o Plano Plurianual - PPA.
6	2011	Avaliando o nível de transparência fiscal dos processos orçamentários públicos nacionais	Janilson Antonio da Silva Suzart	O objetivo geral do presente artigo é avaliar os processos orçamentários de 59 países, através do nível de transparência fiscal destes.	Baixo nível de vinculação. O artigo analisa o orçamento por meio da ótica do princípio da Publicidade na Administração Pública, discutindo o nível de transparência no processo.
7	2012	Desafios da gestão do orçamento público da Secretaria de Saúde: um estudo no município de Jales	Claudio Rodrigues Mota / Maykon Anderson Pires de Novais	Disponibilizar informações quanto à elaboração do Planejamento Orçamentário da Secretaria Municipal de Saúde de Jales.	Médio nível de vinculação. O artigo demonstra a relevância teórica das peças orçamentárias de planejamento (PPA, LDO e LOA) porém não faz uma ligação direta da estratégia com a execução prática dessas peças.

8	2012	Orçamento Participativo (OP) Após vinte anos de experiências no Brasil: mais qualidade na gestão orçamentária municipal?	Valdemir Pires / Larissa de Jesus Martins	Analisar a produção de dissertações e teses sobre Orçamento Participativo (OP) nos programas de pós-graduação do Brasil (a partir dos dados do Banco de Teses da CAPES), no período 2000-2009.	Médio nível de vinculação. O artigo analisa a evolução das pesquisas sobre Orçamento Participativo, o qual teria potencial para difusão estratégica. Porém não apresenta propostas objetivas de ligação entre OP e gestão estratégica.
9	2013	Orçamento público no Brasil: a utilização do crédito extraordinário como mecanismo de adequação da execução orçamentária brasileira	Diones Gomes da Rocha / Gileno Fernandes Marcelino / Cláudio Moreira Santana	Identificar e analisar as razões que levam o Governo Federal a utilizar sistematicamente o crédito extraordinário, bem como levantar o entendimento quanto ao significado de imprevisibilidade e urgência.	Médio nível de vinculação. O artigo observa uma fragilidade e ausência estratégica na elaboração do orçamento federal, visto o aumento da utilização do crédito extraordinário. Porém não apresenta os benefícios que seriam proporcionados pela estratégia à elaboração orçamentária, evitando as reparações realizadas pelos créditos extraordinários.
10	2014	O orçamento público como ferramenta efetiva para gestão e controle financeiro da Administração Pública: uma análise da percepção dos gestores municipais da microrregião de Sousa/PB	Fulvio Cesar Dantas / Lúcia Silva Albuquerque / Thaiseany de Freitas Rêgo / José Ribamar Marques de Carvalho / Fabiano Ferreira Batista	Analisar a percepção dos gestores municipais quanto ao controle financeiro da microrregião de Sousa/PB, em relação à utilização do orçamento público no processo de gestão.	Alto nível de vinculação. O artigo analisa a percepção de gestores municipais da Paraíba, em relação a utilização do orçamento público no processo de gestão. Através dos dados apresentados, o artigo demonstra a ausência de domínio dos gestores públicos sobre as práticas orçamentárias impossibilitando a devida eficiência no processo de gestão.
11	2014	Orçamento Público Municipal: uma análise no município de Cosmópolis / SP com enfoque no equilíbrio das receitas x despesas no período de 2007 e 2012	Luciano Aparecido dos Santos / Eliane Utrabo Camacho	Analisar a relação entre receitas x despesas, com enfoque no equilíbrio orçamentário objetivando contribuir com a Prefeitura Municipal de Cosmópolis/SP na avaliação de seu planejamento e posterior execução orçamentária.	Médio nível de vinculação. O artigo levanta dados relativos aos balanços orçamentários, porém não apresenta informações sobre o impacto na gestão em relação ao cenário de superávit ou déficit.
12	2015	O orçamento público como instrumento de ação governamental: uma análise de suas redefinições no contexto da formulação de políticas públicas de infraestrutura.	Cilair Rodrigues de Abreu / Leonor Moreira Câmara	Identificar as alterações promovidas na gestão orçamentária por ocasião da formulação do Programa de Aceleração do Crescimento (PAC).	Alto nível de vinculação. O artigo analisa o ajuste das ferramentas orçamentárias com vistas a aplicação de políticas públicas, especificamente o PAC. Demonstrou efetivamente a proposta de utilização do orçamento como instrumento de gestão estratégica.
13	2015	O processo orçamentário e a tomada de decisão de gestores em um hospital público.	Gabryel Lopes Sola / Carlos Alberto Grespan Bonacim	Verificar como o processo orçamentário é utilizado para tomada de decisão dos gestores clínicos do Hospital das Clínicas da Faculdade de Medicina de Ribeirão Preto da USP.	Alto nível de vinculação. O artigo busca identificar a utilização do orçamento como ferramenta de auxílio a tomada de decisão no âmbito hospitalar.

Fonte: Elaboração Própria

6 – CONCLUSÃO

O amadurecimento do planejamento resulta numa execução orçamentária mais adequada e eficaz. Logo, a gestão estratégica vinculada ao orçamento público torna-se primordial. O presente trabalho procurou identificar estudos científicos sobre esta vinculação,

por entender a importância de análise da evolução deste campo tão importante para a gestão governamental.

A partir das publicações analisadas foi possível concluir alguns aspectos sobre o orçamento público sendo utilizado como instrumento de gestão estratégica. As publicações não apresentaram estudos por áreas específicas. Apenas a área da Saúde demonstrou, de forma reduzida, pesquisas relacionadas ao tema. A falta de análise pormenorizada em áreas que consomem grande volume de recursos impossibilita uma maior compreensão da distribuição de recursos e a sua possível aplicação estratégica.

Quando observados os âmbitos de governo relacionados às publicações, foi constatada a ausência de pesquisas na esfera estadual. É importante salientar que o planejamento governamental é estabelecido por uma integração do nível Federal, Estadual e Municipal. A falta de publicações com foco nos estados brasileiros, demonstra a inexistência de estratégia unificada focada no orçamento público nacional ou simplesmente o desinteresse dos pesquisadores diante da falta de dados que viabilizem pesquisas dessa natureza.

Outro ponto carente de integração identificado neste trabalho foi a grande diluição das publicações em diversos periódicos. O orçamento público atrelado à gestão estratégica não é uma discussão recorrente em nenhuma rede de estudos, representados por universidades ou grupos de pesquisa. Parece que a temática do orçamento público ainda não é vista como um instrumento de gestão estratégica, mesmo diante de uma exigência legal de integração entre o plano plurianual e a lei orçamentária.

Foi realizada ainda uma análise pontual da vinculação entre o orçamento público e gestão estratégica, existente em cada publicação. Distribuídas em baixo, médio e alto nível de vinculação, as publicações apresentaram certa conexão entre os temas, a partir da análise dos conceitos chave entre orçamento e estratégia. Porém nenhuma evidenciou de forma explícita um tratamento relacionado a esta vinculação.

Entre os anos de 2006 e 2015 o volume de publicações foi tímido, reforçando a pouca atenção dispensada para o tema. A subtemática “vinculação de peças orçamentárias à gestão estratégica” representou apenas duas das publicações analisadas. O Plano Plurianual em sua essência teórica evidencia um forte elemento estratégico, no entanto a sua pouca incidência no estudo pode demonstrar uma baixa aplicabilidade prática.

Percebe-se que a carência de publicações sobre a temática proposta implica em rotinas condicionadas e restritas de gestão pública, pois a estratégia possui uma característica cíclica de renovação, visando o aprimoramento das organizações. Pode-se concluir que atualmente o orçamento público ainda é elaborado e executado sem a prática da reavaliação e reformulação. Conclui-se ainda que o orçamento público não está sendo utilizado como instrumento de gestão estratégica, pois esta ainda não faz parte do cotidiano da gestão pública no Brasil. As ações governamentais permanecem sendo pautadas por elementos políticos em detrimento dos elementos estratégicos da gestão. Desta forma, sugere-se o aprofundamento desta pesquisa buscando observar a aplicação da estratégia no orçamento público em âmbito internacional, proporcionando uma discussão mais ampla e possíveis propostas de mudança no âmbito nacional.

O principal desafio deste trabalho foi a coleta de informações recentes. A maioria das referências da temática orçamentária apresenta uma defasagem temporal, o que limitou a percepção de evolução da área. Este fato também pode ter contribuído para restringir a difusão de novos estudos no Brasil.

REFERÊNCIAS

ABREU, C. R.; CÂMARA, L. M. O orçamento público como instrumento de ação governamental: uma análise de suas redefinições no contexto da formulação de políticas públicas de infraestrutura. **Revista de Administração Pública**, v. 49, n. 1, p. 73-90, 2015.

BERTON, L. H.; FERNANDES, B. H. R. **Administração estratégica: da competência empreendedora à avaliação de desempenho**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

BRASIL. Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. Institui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 23 mar. 1964. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320.htm>. Acesso em: 15 mar. 2017.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Texto constitucional promulgado em 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 28 fev. 2017.

BRASIL. Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 05 mai. 2000. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em: 18 mar. 2017.

BRASIL. Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão. **O que é Orçamento Público?** Publicado em 22 de maio de 2015. Disponível em: <<http://www.planejamento.gov.br/servicos/faq/orcamento-da-uniao/conceitos-sobre-orcamento/o-que-e-orcamento-publico>>. Acesso em: 26 fev. 2017.

BROWN, T. L. The evolution of public sector strategy. **Public Administration Review**, v. 70, n. SUPPL. 1, p. 212–214, 2010.

CAVALCANTE, P. L. O plano plurianual: resultados da mais recente reforma do planejamento e orçamento no Brasil. **Revista do Serviço Público**, v. 58, n. 2, p. 129-150, 2007.

DANTAS, F. C.; ALBUQUERQUE, L. S.; RÊGO, T. F.; CARVALHO, J. R. M.; BATISTA, F. F. O orçamento público como ferramenta efetiva para gestão e controle financeiro da administração pública: uma análise da percepção dos gestores municipais da microrregião de Sousa/PB. **Revista Evidenciação Contábil & Finanças**, v. 2, n. 1, p. 91-104, 2014.

FORTIS, M. F. A. Orçamento orientado a resultados: instrumento de fortalecimento democrático na América Latina? **Revista do Serviço Público**, v. 60, n. 2, p. 125-140, 2009.

FRACZKIEWICZ-WRONKA, A.; SZYMANIEC, K. Resource based view and resource dependence theory in decision making process of public organisation - research findings. **Management**, v. 16, n. 2, p. 16–29, 2012.

GERHARDT, T. E.; SILVEIRA, D. T. (Org.). **Métodos de pesquisa**. Porto Alegre: Editora da UFRGS, 2009.

GIACOMONI, J. **Orçamento público**. 14. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

GIACOMONI, J; PAGNUSSAT, J. L. **Planejamento e orçamento governamental**. Coletânea. Brasília: ENAP, 2006.

MENDES, S. **Administração financeira e orçamentária: teoria e questões**. São Paulo: Gen, Método, 2010.

- MOTA, C. R.; NOVAIS, M. A. P. Desafios da gestão do orçamento público da secretaria de saúde: um estudo no município de Jales. **Revista de Gestão em Sistemas de Saúde**, v. 1, n. 1, p. 50-66, 2012.
- PALUDO, A. V.; PROCOPIUCK, M. **Planejamento governamental referencial teórico, conceitual e prático**. São Paulo: Atlas, 2011.
- PAULO, L. F. A. O PPA como instrumento de planejamento e gestão estratégica. **Revista do Serviço Público**, v. 61, n. 2, p. 171-187, 2010.
- PIRES, V.; MARTINS, L. J. Orçamento Participativo (OP) após vinte anos de experiências no Brasil: mais qualidade na Gestão Orçamentária Municipal? **Revista Capital Científico - Eletrônica**, v. 9, n. 2, p. 99-109, 2011.
- PIRES, J. S. D. B.; MOTTA, W. F. A evolução histórica do orçamento público e sua importância para a sociedade. **Enfoque Reflexão Contábil**, v. 25, n. 2, p. 16-25, 2006.
- PROCOPIUCK, M.; MACHADO, E. T.; REZENDE, D. A.; BESSA, F. L. B. N. O plano plurianual municipal no sistema de planejamento e orçamento brasileiro. **Revista do Serviço Público**, v. 58, n. 4, p. 397-415, 2007.
- ROBERTO, M. **Administração financeira e orçamentária & Estudos sobre a Lei de Responsabilidade Fiscal**. São Paulo: Ridell, 2013.
- ROCHA, D. G.; MARCELINO, G. F.; SANTANA, C. M. Orçamento público no Brasil: a utilização do crédito extraordinário como mecanismo de adequação da execução orçamentária brasileira. **Revista de Administração**, v. 48, n. 4, p. 813-827, 2013.
- SANTOS, L. A. D.; CAMACHO, E. U. Orçamento público municipal: uma análise no município de Cosmópolis/SP com enfoque no equilíbrio das receitas x despesas no período de 2007 a 2012. **Revista Evidenciação Contábil & Finanças**, v. 2, n. 2, p. 82-94, 2014.
- SOLA, G. L.; BONACIM, C. A. G. O processo orçamentário e a tomada de decisão de gestores em um hospital público. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 9, n. 25, p. 31-42, 2015.
- SOUZA, A. R. As trajetórias do planejamento governamental no Brasil: meio século de experiências na administração pública. **Revista do Serviço Público**, v. 55, n. 4, p. 5-29, 2004.
- STEWART, J. The meaning of strategy in the public sector. **Australian Journal of Public Administration**, v. 63, n. 4, p. 16-21, 2004.
- SUZART, J. A. S. Avaliando o nível de transparência fiscal dos Processos Orçamentários Públicos Nacionais. **Reuna**, v. 16, n. 3, p. 93-106, 2011.