



08, 09, 10 e 11 de novembro de 2022
ISSN 2177-3866

CLUSTERS ORÇAMENTÁRIOS: a desfragmentação do hard disk no orçamento público.

AMUDSEN DA SILVEIRA BONIFÁCIO
FUCAPE BUSINESS SCHOOL (SÃO LUIS/MA)

Agradecimento à orgão de fomento:

Agradecimento à minha família, minha orientadora, professores, equipe técnica, colegas de classe e todos os envolvidos nesta pesquisa.

CLUSTERS ORÇAMENTÁRIOS: a desfragmentação do hard disk no orçamento público.

1. GOVERNANÇA ORÇAMENTÁRIA

Todo governo democrático deve ser sensível aos anseios da sociedade e, conseqüentemente, busca construir uma relação de confiança, legitimidade e transparência (Grönlund, 2001). O Orçamento é um subsistema da política que fundamenta essa relação (Jones, 1996; Wildavsky & Horowitz, 2018). O método correto para organizar, controlar, alocar, e avaliar os resultados planejados nas ações de governo, por meio da execução dos recursos públicos, é peça chave para atendimento da finalidade institucional de cada ente público (Goldfrank, 2020; Hartley, 2005; OCDE, 2019a). Este artigo apresenta método para planejamento, organização, controle e avaliação de sua execução orçamentária, separação de dispêndios entre atividades finalísticas e meio do ente público, além da vinculação do orçamento aos objetivos estratégicos.

A gestão pública tem enfrentado uma série de desafios, principalmente em cenários de estresse trazido pelas crises, financeiras e a sanitária, com reflexos na vida social, das finanças públicas e da economia global (Kabayel & Doğan, 2022; Seiwald & Polzer, 2020). Situações de crises ampliam a importância dos instrumentos necessários para manutenção do equilíbrio fiscal dos governos, como por exemplo o processo de orçamentação, qualificação e alocação dos gastos públicos (Anessi-Pessina et al., 2020).

Apesar de avanços, vários desafios permanecem para os gestores públicos, além da assimetria de informação, dos comportamentos oportunistas e práticas de corrupção, prevalece ainda a cultura do incrementalismo, o jogo orçamentário (*gaming*), o efeito catraca (*ratcheting*), da folga orçamentária, o Efeito de Baumol, entre outros (Anessi-Pessina et al., 2016; Barberia & Avelino, 2011; Ikeda, 2002; Libby & Lindsay, 2019; Misra, 2020; Peacock & Wiseman, 1961; Sairazi, 2021; Santos, 1987; Sohn & Bae, 2018)

No Brasil, apesar da evolução, a execução orçamentária ainda padece de mecanismos de gerenciamento e avaliação de desempenho em níveis táticos e operacionais da Administração Pública, principalmente entre entes menos desenvolvidos (Almeida & Nerosky, 2006). O sistema orçamentário deve ser capaz de organizar os planos de governo, definir e priorizar seus objetivos, além de assegurar a alocação eficiente dos recursos disponíveis e sua execução eficaz, com sustentabilidade, equilíbrio, efetividade e transparência (Bijos, 2014; Burlon, 2017; Lima, 2021).

Assim, em conceito generalizado, governança orçamentária está associada a disciplina do processo orçamentário (Bijos, 2014). De forma mais específica, governança orçamentária trata dos processos, leis, estruturas, padrões, modelos, metodologia e métodos utilizados pelas instituições que são responsáveis pela colocação do processo orçamentário em prática, de forma sustentável, duradoura e transparente (Knack et al., 2020; OCDE, 2019a; Schick, 2014). Além da consolidação fiscal, uma agenda de governança orçamentária, alicerçada em princípios orçamentários tradicionais, e remodelada por outros princípios alinhados à temas da atualidade (OCDE, 2020), representa avanços em direção à busca de estabilização nas contas públicas e, sobretudo, melhoria na transparência e qualidade dos seus gastos (Bijos, 2014).

Com relação à transparência e qualidade dos gastos públicos, sua busca é desafio constante, uma vez que guarda aderência com alocação eficiente de recursos em ações orçamentárias, cujo objeto está relacionado à satisfação de utilidades para a sociedade (Bisogno & Cuadrado-Ballesteros, 2021). A formulação de políticas, planos e programas de governo, carece de sistematização para planejamento, organização, acompanhamento do desempenho por meio de indicadores, metas e objetivos estratégicos para o País (Bijos, 2014; Giacomoni, 2019; Lima Filho & Peixe, 2020). Além disso, a qualidade e escassez de informações sobre

execução orçamentária é fator que prejudica o acompanhamento das ações do governo (Przebylłowicz, Cunha, & Póvoa, 2017).

Informações sobre execução orçamentária estão ligadas a indicadores de produtos finais entregues à sociedade, estes indicadores são incorporados com mais frequência para medição dos resultados, porém não têm a capacidade de medir o desempenho da execução nos níveis operacionais (Budding et al., 2021; OCDE, 2019a). Por exemplo, alguns indicadores operacionais de execução foram insculpidos na Lei de Responsabilidade Fiscal, porém em função de sua tecnicidade são de difícil compreensão pela sociedade (Abreu & Câmara, 2014). Segundo Anessi-Pessina et al. (2020), é necessário dar novos significados e rótulos ao orçamento público, repensar a forma como são planejados, executados, contabilizados e avaliados quanto ao seu desempenho, sob os mais diversos pontos de vista sociais.

Em situações normais, mas principalmente nas crises, o baixo desempenho de governos eleva o nível de insatisfação social e trazem à tona agenda sobre melhoria da gestão orçamentária e qualidade do gasto público, ou seja, ascendem como oportunidade para uma abordagem mais ampla, colaborativa e inovadora desses segmentos públicos (Jacobs & Cuganesan, 2014).

Desta forma, considerando que o Tribunal de Justiça do Maranhão utiliza a segmentação orçamentária para planejar, organizar, controlar e avaliar seu desempenho orçamentário, o objetivo deste manuscrito tecnológico é apresentar o Método de *Clusters* Orçamentários - MCO, tanto como colaboração adicional aos instrumentos de governança orçamentária, quanto como meio de conexão entre o orçamento e a estratégia do ente público. Além disso, o método oferece subsídios para segregar despesas relacionadas à atividade finalística e meio do ente público, conectar a peça orçamentária aos objetivos estratégicos institucionais e fomentar o uso de indicadores de desempenho para as Subações. Neste artigo os créditos orçamentários são aqueles inseminados nos Programas e Ações do Governo, representados nas peças orçamentárias, mais precisamente nas Leis Orçamentárias Anuais - LOAs.

A contribuição prática deste artigo é colaborar com os mecanismos existente no fornecimento de subsídios para a mitigar os efeitos dos desafios orçamentários, além de estruturar a gestão da qualidade e performance orçamentária, por meio de mecanismos de priorização, planejamento estratégico setorial, alocação orçamentária eficiente, construção de indicadores operacionais e estratégicos, entre outros.

2. DESAFIOS DO PROCESSO ORÇAMENTÁRIO

A democracia nos países em desenvolvimento são mais suscetíveis à manipulação fiscal e monetária (Barberia & Avelino, 2011). Apesar de toda estrutura de governança orçamentária desenvolvida nos últimos tempos, estimuladas por vários entes nacionais e internacionais, a necessidade de transformação do processo é latente, principalmente devido às pressões exercidas após a ocorrência de crises mundiais e, além de outros, pela modernização provocada pela OCDE, por meio dos novos princípios insculpidos, mais especificamente os relacionados à garantia da qualidade nas previsões, execuções, desempenho, avaliação e relação custo-benefício, como parte integrante do processo orçamentário (OECD, 2014).

Em função de sua multiplicidade de funções e nível de desenvolvimento do país, o processo orçamentário - elaboração, aprovação, execução e avaliação dos resultados - se tornou cada vez mais complexo. Nem sempre o processo e a linguagem técnica são entendidos pela população, além disso outros desafios devem ser ultrapassados: comportamentos oportunistas e práticas de corrupção, cultura do incrementalismo, jogo orçamentário (*gaming*), efeito catraca (*ratcheting*), folga orçamentária, Efeito de Baumol, entre outros. Alguns dos desafios do processo orçamentário são apresentados a seguir.

Historicamente, as alocações de orçamento são dominadas pela abordagem incremental, que consiste no aumento gradual do orçamento ano após anos, pode acontecer por meio de um percentual fixo, variação do PIB ou algum indexador inflacionário (Barberia & Avelino, 2011).

Atualmente, as pressões estão alinhadas à necessidade abordagem mais estratégica na definição das alocações, qualidade, eficiência e efetividade do gasto público (Anessi-Pessina et al., 2016b).

Mais observado quando é aplicada a gestão por resultados no setor público (Musso & Weare, 2020), o processo orçamentário também pode ser contaminado pelos jogos orçamentários (*gaming*), que impactam diretamente no desempenho organizacional, a partir do momento em que são negociadas metas fáceis de execução orçamentária, ou concentrados os gastos ao fim do exercício para evitar perda recursos, compras não planejadas, ou não necessárias, costumam ser realizadas para não haver “punição” no exercício seguinte com o corte orçamentário, além de outras formas de gaming (Libby & Lindsay, 2019; Sohn & Bae, 2018).

O efeito *ratcheting* está relacionado a um processo econômico que se move facilmente em uma direção, porém é de difícil reversão (Ikeda, 2002), em ocorrendo o sentido inverso, geralmente é dramático ou revolucionário. Esse efeito surge em resposta a alguma condição de estresse institucional, evidenciados e ampliados em períodos de crise, quando acontecimentos excepcionais elevam o gasto público para atender demanda específica, por determinado período, porém após o saneamento das tensões, dificilmente o nível de dispêndios retorna ao anterior (Peacock & Wiseman, 1961). As pessoas são influenciadas pelo melhor ou mais alto nível, o que torna difícil reverter a mudança ocasionada pelo efeito catraca (Callahan, Waymire, & West, 2011).

Outro desafio do processo orçamentário, diferente do que ocorre na iniciativa privada, a folga orçamentária no governo, geralmente está associada à superestimativa de receitas, para alocação de despesas que poderão ou não ser concretizadas, uma vez que dependem da efetivação da arrecadação estimada. Muitas ações governamentais planejadas podem não ser concretizadas em caso de frustração das receitas superestimadas. O controle orçamentário pode reduzir as folgas orçamentárias e mitigar esse tipo de disfunções nas organizações públicas (Sairazi, 2021).

Além disso, os gastos públicos estão sujeitos ao Efeito Baumol, em que a elevação do nível de salários exerce pressão sobre os custos públicos, em compensação o nível de produtividade necessária para compensar essa elevação de custos deveria ser a mesma para que não ocorresse aumento no volume dos gastos, em relação à produtividade baixa (Santos, 1987). Algumas atividades, por exemplo saúde e educação, podem apresentar crescimento de produtividade muito baixo, ou até mesmo nulo.

Outro fator importante e de grande nocividade à eficiência da gestão orçamentária, são as despesas de exercícios anteriores, consideradas as que deveriam ser executadas no passado, mas que comprometem e prejudicam as dotações do presente. Esse tipo de despesa causa desequilíbrio fiscal e desagrega a programação orçamentária corrente (Nunes, Maravalhas, & Shimabukuru, 2017; Silva, Batista, & Nascimento, 2017). Ocorre muitas vezes em função da falta de qualificação dos profissionais, que pode limitar a alocação eficiente dos recursos, mas também pela falta de ferramentas e instrumentos que permitam o planejamento, controle e execução dos créditos orçamentários no ano (Dissanayake, Dellaportas, & Yapa, 2020; Santos & Silva, 2020).

Assim, além dos desafios e disfunções acima dispostas, outros aspectos comportamentais subjetivos, de difícil mensuração, podem ocorrer, como: assimetria de informação e conflito de agência (Misra, 2020).

Desta forma, o processo orçamentário público está sujeito a uma série de intempéries durante seus ciclos, há demanda mundial por ferramentas e soluções que auxiliem não apenas sua elaboração e execução, mas sobretudo sua transparência, participação dos atores envolvidos, assertividade, desempenho, eficiência, qualidade e utilidade do gasto para a sociedade.

Por fim, o método de cluster orçamentário tem também potencial de oferecer melhor suporte às medidas adotadas no sentido de mitigar os efeitos relacionados aos desafios orçamentários acima comentados, uma vez que a forma proposta para elaboração, organização e execução da peça orçamentária servirá de subsídios para implantação de medidas de controle e medição de performance orçamentária.

2.1 MODELO ORÇAMENTÁRIO NO BRASIL

Apesar de possuir uma arquitetura alinhada aos modelos mais modernos, existentes em outros países, o processo orçamentário brasileiro sofre de algumas carências, principalmente relacionadas à qualidade e forma com que o gasto público acontece nos entes menos desenvolvidos e, em determinados momentos, durante seus ciclos, principalmente nos finais de ano (Almeida & Nerosky, 2006).

O ciclo orçamentário brasileiro é composto basicamente por três grandes instrumentos legais, cujas bases são insculpidas na Constituição Federal de 1988: Plano Plurianual – PPA, Lei de Diretrizes Orçamentárias – LDO e Lei orçamentária anual – LOA.

Também fazem parte do arcabouço legislativo sobre o tema, outras leis regulamentares, decretos, instruções normativas, portarias, entre outros, com destaque para a Lei nº 4.320/64 e Lei Complementar 101/01.

Com relação à categorização da despesa pública, a mesma é bem retratada no capítulo 4 do Manual Técnico de Orçamento – MTO (MTO, 2023). Entes da administração pública, no âmbito da União por exemplo, já utilizam método próprio e específico de organização dos planos internos (Subações), como por exemplo o Ministério da Ciência, Tecnologia e Inovação (Portaria nº 565, 2013).

A forma de estruturação do modelo orçamentário contemporâneo, representa grande contribuição ao planejamento, organização, elaboração e execução das peças orçamentárias, porém, por serem instrumentos focados principalmente na dimensão da Gestão, podem não refletir os melhores resultados que a população espera. A Figura 1 ilustra, para fins de entendimento, a relação entre as dimensões orçamentárias e suas interações com o ambiente, a escala de indicadores e direção do processo decisório.

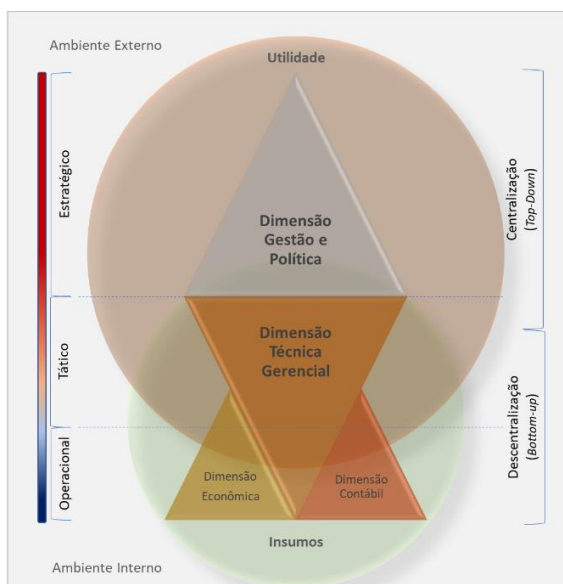


Figura 1 - Dimensões orçamentárias e sua interrelação com o ambiente

Fonte: Elaborada pelo autor

A dimensão de Gestão e Política permeia a mais elevada estrutura organizacional e decisória do ente público (Bijos, 2014; Nunes et al., 2017). Busca satisfazer utilidades demandadas no ambiente externo ao ente público, para isso define e gerencia a estratégia que o

ambiente interno deve seguir. Aqui são fixados, de forma mais centralizada, os indicadores e as principais metas a serem perseguidas, além das diretrizes a serem adotadas pelas demais unidades subordinadas nas demais dimensões, ou seja, verticalmente de cima para baixo (*top-down*) (OCDE, 2019b).

Tanto as dimensões Técnica Gerencial, quanto a Econômica e Contábil, têm conexão mais direta com o ambiente interno institucional. Subsidiarão o nível estratégico do ente público, porém têm seu enfoque mais voltado para os níveis tático e operacional, ou seja, o gerenciamento dos insumos que irão alicerçar os programas de governo, e induzir o alcance das utilidades planejadas na dimensão estratégica da Gestão e Política.

Além de objetivos estratégicos institucionais, também são formatados objetivos operacionais nestas dimensões, inclusive a nível orçamentário. O fluxo decisório tem característica mais descentralizada e flui em sentido horizontal no ente público (*bottom-up*). Na dimensão Técnica Gerencial está o objeto do presente trabalho.

Uma das maiores diferenças entre as dimensões Gestão e Política e Técnica Gerencial, está no fato de que na primeira os Programas governamentais têm seus objetivos vinculados ao atingimento de resultados externos (indicadores que atendam a demanda da população, entrega de uma utilidade, estratégicos), enquanto a Técnica Gerencial tem como principal preocupação os arranjos institucionais internos de fomento às Ações orçamentárias, por intermédio dos Planos Internos (Subações), com vistas a garantir suporte (insumos) à Gestão e Política (indicadores de desempenho táticos e operacionais), Figura 1.

3. PROPOSTA: MÉTODO DOS CLUSTERS ORÇAMENTÁRIOS

O método de *cluster* orçamentário aqui apresentado tem sua estrutura baseada na organização orçamentária no âmbito do Tribunal de Justiça do Estado do Maranhão, e não altera ou conflita com a estrutura de organização orçamentária existente no Brasil. Além disso implementa melhorias que poderão ser aplicadas diretamente na construção das Subações (Planos Internos – PI) naquele órgão de Justiça, como: separação dos gastos entre as atividades finalísticas e meio do Poder, vinculação dos PI's aos objetivos estratégicos e instituição de novos indicadores de desempenho.

O foco não é a construção dos Programas e Ações governamentais, mas a estruturação das despesas que os irão preencher, as Subações (Planos Internos). A clusterização estruturada, conforme apresentado neste artigo, permite agregar, quantificar e qualificar a alocação dos recursos públicos.

O alcance do melhor desempenho possível nos programas governamentais é uma das maiores preocupações do governo (Bijos, 2014; Pires & Motta, 2006; Schick, 2013; Thiel & Leeuw, 2002). Para dar sustentação a esses resultados, torna-se imprescindível o desenvolvimento de métodos e o estabelecimento de indicadores de desempenho internos à instituição, que sejam aderentes à execução orçamentária dos entes públicos e de suas Unidades Administrativas Responsáveis – UARs, que planejam, demandam, gerenciam e executam os créditos orçamentários (Schick, 2014; White, 2015).

A essência do método está no desenvolvimento de codificação, por meio de critérios previamente definidos, que irá subsidiar a construção dos *clusters* orçamentários. Cada *cluster* representa um Plano Interno (Subação) dentro do atual processo de planejamento e alocação das dotações orçamentárias no País. É uma ferramenta que complementa o controle administrativo e gerencial existente, além de fundamentar outros controles.

O objeto final do método não altera a estrutura atual de planejamento, construção, alocação, controle e avaliação dos orçamentos, mas permite que os planos internos sejam construídos de modo a melhor representar a qualidade dos gastos e o atendimento da estratégia de planejamento, uma vez que cada *cluster* é conectado ao objetivo estratégico.

O método de clusterização apresentado nessa pesquisa não concorre com outros métodos existente, e tem como diferencial a categorização de despesas que são diretamente

ligadas à atividade fim e meio do ente público. Além disso, permite a vinculação da Subação ao objetivo estratégico aprovado no planejamento institucional, e principalmente permite a criação de indicadores de desempenho específicos e com maior precisão para mensurar a performance das Subações.

Ainda que permeie a fase de construção orçamentária centralizada nas autoridades orçamentárias, *top-down*, o enfoque metodológico está nos atores orçamentários responsáveis especificamente pela composição, acompanhamento, execução e avaliação da peça orçamentária, perpassando unidades de gestão, gerenciamento, tática e operacional, e que tenham algum crédito sob seu controle e responsabilidade, ou seja, os agentes internos que são os efetivos demandantes orçamentários, *bottom-up*.

Portanto, o foco do método reside na desfragmentação da dimensão Técnica Gerencial, reorganizando a estrutura do Plano Interno(Subação) como *cluster* orçamentários capazes de agregar as naturezas de despesas(onde ficam os objetos de gastos específicos) ao redor do núcleo central de despesa. O *cluster* dimensiona o objeto de gasto de forma mais completa que a natureza da despesa, isoladamente. A Figura 2 apresenta um modelo de *cluster*.

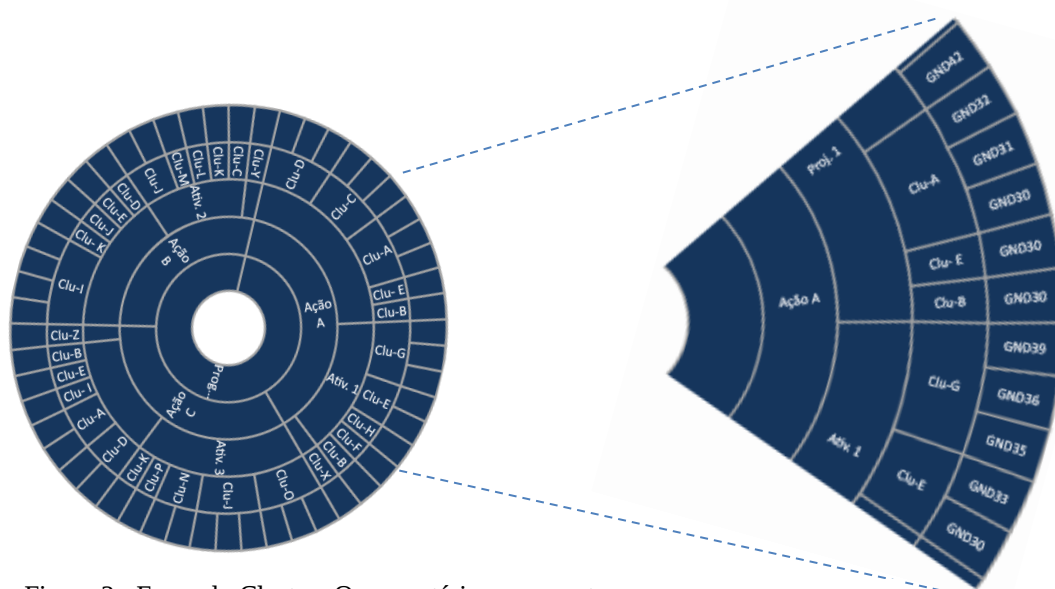


Figura 2 - Exemplo Clusters Orçamentário, em recorte
Fonte: Elaborado pelo autor

Conforme observado na Figura 2, onde o núcleo central representa o Programa de governo, o seguinte suas Ações e o terceiro seus Projetos, Atividades e Operações Especiais, a estrutura orçamentária atual é preservada, vide também a Figura 3. O método de *cluster* permite o desenho estratégico para o nível seguinte da estrutura, ou seja, o Plano Interno(Subação). Em síntese, o método consiste na codificação estratégica para o Plano Interno(Subação) orçamentário.

Por exemplo, supondo que o *cluster* Clu-G, localizado na Atividade 1, da Ação A do Programa de governo, seja o que agrupe todas as despesas com manutenção da infraestrutura de tecnologia da informação, é possível observa que várias naturezas conseguem concorrer para aquele tipo de gasto especificamente, desde contratações pessoas físicas, jurídicas, materiais de consumos, pagamento de diária etc. O conjunto de despesas ficam agregadas em um único local.

A organização da despesa em planos internos genéricos não permite essa precisão, agilidade e possibilidade de monitoramento, como a organização pelo método de *cluster*. Nos modelos atuais, seguindo o mesmo exemplo, para identificar o volume de gastos com a mesma manutenção da infraestrutura de tecnologia da informação, seria necessário um conjunto de pesquisas junto aos contratos ou nas diversas naturezas de despesa onde foram executados os

desembolsos. O método permite a codificação de Plano Interno que agrega as despesas componentes daquele tipo de gasto.

Assim, o método de planejamento e organização é efetivada com a utilização de estrutura já existente no processo orçamentário brasileiro, os Planos Internos - PI's (Subações), conforme apresentado na Figura 3.

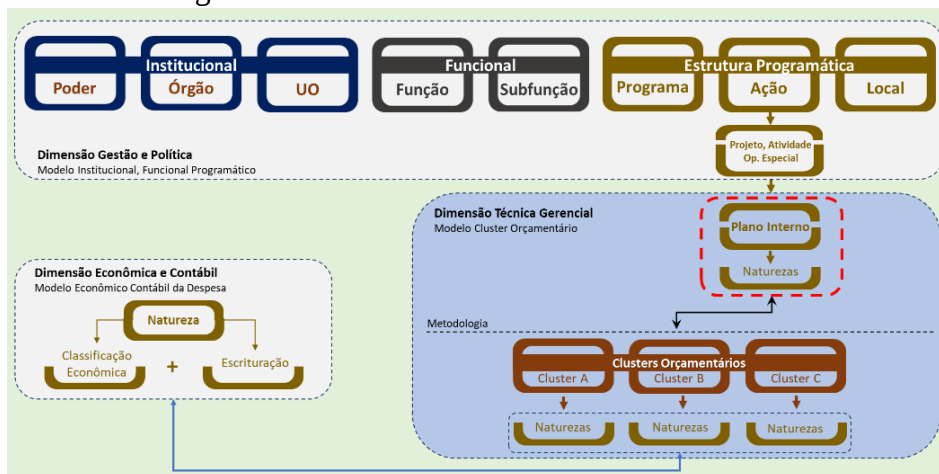


Figura 3 - Detalhamento estrutura orçamentária brasileira

Fonte: Elaborada pelo autor

3.1 Estrutura de codificação dos *clusters*

Por utilizar a estrutura já existente nos sistemas orçamentários (Plano Interno - PI), o método desenvolve codificação própria que permite planejar de forma estratificada a organização da despesa em seus menores níveis de agregação, além de caracterizar gastos associados à área fim e meio dos órgãos, e conectar a peça orçamentária aos objetivos estratégicos da instituição pública.

De forma objetiva, o *cluster* é construído fazendo uso da estrutura de 11 caracteres utilizados para criação dos PI's (Subações) que compõem os Programas, conforme estruturado na União, aderente para os demais entes, ou seja, já existente na estrutura e nos sistemas de administração orçamentária atuais, a Figura 4 esboça a proposta metodológica.

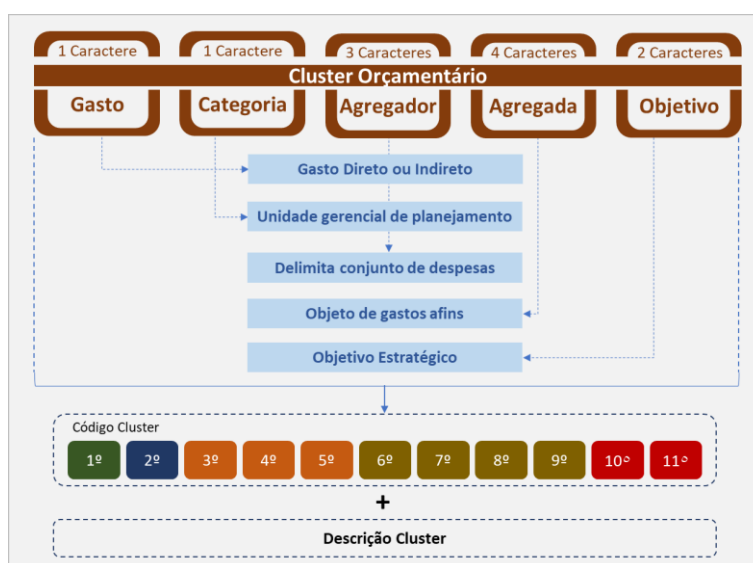


Figura 4 - Estrutura do cluster orçamentário

Fonte: Elaborada pelo autor

Considerando como base a utilização empírica do método no Tribunal de Justiça do Maranhão – TJMA, com diferença na codificação para o primeiro e dois últimos caracteres do

método deste trabalho, uma vez que ainda não foram implantados no TJMA, a construção do *cluster*, por meio do preenchimento dos caracteres, é feito conforme os critérios abaixo sugeridos, mas não exclusivamente, sendo:

- 1º Caractere – Tipo de Gasto

A sugestão de codificação é feita para distinguir os gastos atrelados ao produto final dos Programas de Governo, em: D – Diretos (Atividade fim do ente) e I – Indiretos (Atividade meio do ente);

- 2º Caractere – Categoria de Programação

A categoria de programação é uma forma de priorização do gasto em menor medida de execução. Está associado à estratégia da organização e pode ocorrer de forma centralizada, modelo *top-down*. As categorias são compostas pelos agregadores de despesas, definidos entre os responsáveis pela gestão e gerenciamento da peça orçamentária. A sugestão de codificação seria:

- A - Manutenção Geral: relaciona as despesas ou contratos gerais, continuados ou não, que concorrem para a o funcionamento, manutenção e aperfeiçoamento das atividades desenvolvidas nas unidades físicas e virtuais do ente público;

- B - Pessoal: elenca todas as rubricas e gastos relacionados a subsídios e vencimentos de servidores públicos, inclusive de terceirizados em substituição à mão de obra prevista no plano de cargos do ente público;

- C - Assunção de Gastos: categoria que agrupa gastos relativos à determinada instalação/atividade, mantido por terceiro ou outro órgão do poder público (federal, estadual ou municipal) e que passa a ser assumido pelo ente;

- D - Funcionamento de Ação Estratégica: categoria que irá concentrar as despesas decorrentes do início de operação de uma determinada Ação Estratégica;

- E - Ação Estratégica: categoria que agrupa as projetos e iniciativas singulares das quais resultam um produto para o alcance de um objetivo estratégico definido no Planejamento, diferente dos projetos, as ações estratégicas aqui elencadas estão mais associadas ao aperfeiçoamento e melhoria da gestão, não no produto final como os Programas. Aqui é imprescindível a definição de critérios para priorizar quais ações receberão recursos;

- F - Auxílios: enumera todos os gastos com pagamentos de auxílios, ajudas de custos e eventuais benefícios aos servidores, requisitados e forças auxiliares à disposição do ente público, inclusive terceirizados que substituam mão de obra prevista no plano de cargos do ente público;

- G – Decisões Judiciais: categoria onde serão alocados os créditos destinados a garantir o pagamento de precatórios e sentenças judiciais, transitadas em julgado.

Considerando que o atendimento integral das demandas orçamentárias dos entes públicos é missão de difícil execução, uma vez que os recursos públicos são escassos e a demanda é quase sempre superior, a priorização do gasto público passa a ter extrema importância. Portanto, entre as maiores prioridades de atendimento nas Categorias, a sugestão do método é que sejam na seguinte ordem, da maior para menor: Manutenção Geral, Pessoal e Auxílios, Funcionamento da Ação, Assunção de Gastos e Ações Estratégicas.

- 3º a 5º Caracteres – Agregador de Despesa

Consiste em instrumento de gerência administrativa delimitado por um conjunto de despesas que concorrem para a mesma finalidade dos gastos. Para agregação das despesas, a sugestão do método é que podem ser utilizadas as menores partes de agregadores macroeconômicos, no caso específico, como se trata de execução orçamentária, a Despesa Total. Juntamente com a despesa agregada, pode ser construída de forma mais descentralizada e estar associado à tática da organização e sua execução ocorre nas unidades administrativas responsáveis (UAR) pelo gerenciamento das demandas e ofertas associadas aos agregadores e

despesas agregadas que estejam sob sua responsabilidade, modelo *bottom-up*. Nesta unidade são estabelecidos os tetos orçamentários às UARs.

- Exemplos:
 - Manutenção Infraestrutura, Operação Serviços Administrativos, Operação Serviços de Informática, Reparelhamento etc.

- 6º a 9º Caracteres – Despesa Agregada

Instrumento de gerência administrativa, delimitado por um conjunto de objetos de gastos afins, onde a maior relevância é dada à finalidade do gasto e não à sua classificação contábil. Refere-se ao conjunto de despesas que compõem os respectivos agregadores, ou seja, é o nível técnico de detalhamento da composição orçamentária dos agregadores e da execução dos objetos de sustentação da estratégia. Aqui são relacionadas as naturezas, os elementos, subelementos e categorias econômicas da composição orçamentária.

- Exemplos:
 - Limpeza e Conservação, Manutenção Predial, Despesas com Teleprocessamento, Divulgação Institucional etc.

- 10º e 11º caracteres – Objetivo Estratégico

○ A sugestão do método é de que os dois últimos caracteres sejam utilizados para identificar os objetivos estratégicos construídos no Planejamento institucional. Dentre os vários objetivos pretendidos, será possível “materializar” a estratégia em volume de recursos financeiros despendidos entre os indicadores e metas estratégicas. A quantificação mais precisa dos valores efetivamente executados, em cada objetivo estratégico, permiti a medição com maior precisão da eficiência dos planos de ação construídos para consecução da estratégia.

Importante frisar que um mesmo *cluster* orçamentário poderá conter mais de uma natureza de despesa, ou seja, a quantificação e precisão do gasto público efetivo passa a ter um contorno mais fidedigno com a realidade demandada.

A partir da construção dos *clusters*, a administração pública poderá maximizar seus resultados, passando a fazer uso de instrumento gerencial qualificado, preciso e que permite, por meio de filtros e cálculos diretos, a construção de indicadores para medição de desembolsos ligados à atividade fim e atividade meio, priorização de gastos, na geração das utilidades pelo ente público, avaliação dos grandes agregadores de despesas, além das despesas agregadas de forma individual, medição da execução orçamentária, aderência orçamentária ao planejado, quantificação financeira da estratégia organizacional, além da possibilidade de medição da eficiência alocativa por meio da Análise Envolvória de Dados – DEA (Emrouznejad & Yang, 2018; Mahmoudi et al., 2020), por exemplo.

A Figura 5 exemplifica a construção de um Plano Interno(Subação) por meio do método de clusterização da despesa.

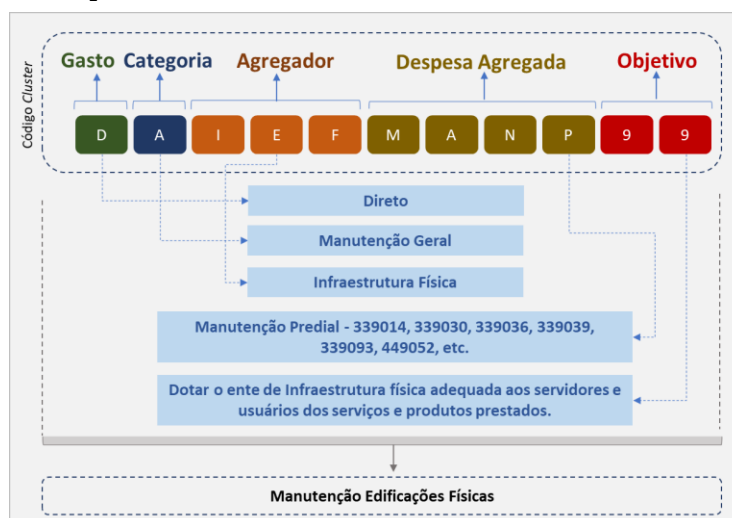


Figura 5 - Codificação e Descrição do Cluster Orçamentário

Fonte: Elaborado pelo autor

3.2 Contribuição do método de *clusters*

Conforme dito, o modelo de execução orçamentária existente no Brasil está focando em aspectos da Gestão. A proposta de *cluster* orçamentário, utilizando a estrutura existente dos Planos Internos – PI's (Subações), está associada às atividades de Gerenciamento do ente público, com maior aderência ao ambiente interno, ou seja, está alinhado à organização interna da despesa, desde o planejamento, captação, execução e monitoramento da proposta orçamentária, como meio para atingimento dos objetivos Programados.

Considerando que ainda estão presentes inúmeros desafios a serem superados, ou no mínimo mitigados, para melhor qualificar o gasto público, o método aqui apresentado oferece suporte, na medida que organiza as despesas em seu menor nível de agregação, permitindo uma avaliação não apenas quantitativas, mas também qualitativa na execução orçamentária. Dentre os potenciais ganhos com sua aplicação, podem ser destacados na Figura 6:

Desafio/Disfunção	Contribuição do método
Incrementalismo latente. Fixado anualmente por variação de indexador inflacionário, independente do desempenho do órgão público (Anessi-Pessina et al., 2016b; Barberia & Avelino, 2011).	O método permite maior proteção ao espaço orçamentário com uma abordagem mais estratégica na definição dos tetos orçamentários de gastos, uma vez que as informações sobre desempenho dos entes passam a ser avaliadas de forma qualitativa, e não apenas quantitativa.
Jogos orçamentários (<i>gaming</i>). Quando a execução orçamentária fica concentrada ao final do exercício, sem preocupação com a qualidade do gasto. Para evitar “punição” com corte orçamentário no futuro, o gestor executa por executar (Libby & Lindsay, 2019; Musso & Weare, 2020; Sohn & Bae, 2018).	O estabelecimento de indicadores auxiliaria a mitigação desse tipo de situação. Por exemplo, a medição e estabelecimento de metas para execução orçamentária proporcional, por mês ou no último trimestre de cada exercício, poderia ser uma das medidas. Além disso o <i>cluster</i> poderia identificar quais gastos agregados não estão sendo executados regularmente durante o exercício.
Efeito <i>Ratcheting</i> . Em condições de crises e estresse institucional, a tendência das despesas é de crescimento, porém, após o fim da causa, o nível de gasto dificilmente retorna (Callahan et al., 2011; Ikeda, 2002; Misra, 2020).	Por apresentar estrutura que permite maior precisão na qualificação e identificação do gasto públicos, por meio das agregações, o <i>cluster</i> permitiria a identificação mais assertiva dos causadores do efeito <i>ratcheting</i> .
Folgas Orçamentárias disfunção associada à superestimativa das receitas para comportar despesas sem cobertura creditícia (Sairazi, 2021).	Considerando que a quantificação da demanda orçamentária deverá ser feita de forma mais precisa, para atingimento das metas estabelecidas em indicadores, a expectativa é que a precisão seja elevada e as eventuais folgas orçamentárias sejam suprimidas.
Efeito Baumol em atividades governamentais com crescimento de produtividade baixo, em relação ao aumento de gastos (J. A. Santos, 1987).	O cruzamento de informações entre os indicadores orçamentários internos e os indicadores de produtividade das organizações poderia fornecer subsídios para definição de estratégias de mitigação desse efeito. O <i>Cluster</i> permite a mensuração distinta entre desembolsos da atividade fim e meio.
Assimetria de Informação e conflito de agência (Bracci et al., 2015; Misra, 2020).	O ganho de precisão, simplificação e divulgação da informação entre os usuários, por meio de processo transparente, tem o potencial para mitigar esse risco.
Conforme preceitua Almeida & Nerosky (2006), o modelo orçamentário atual não conecta as disponibilidades orçamentárias aos objetivos estratégicos, tornando difícil verificar a efetividade da ação pública e o orçamento necessário à realização de seus objetivos.	Alinha as demandas orçamentárias aos objetivos da estratégia organizacional. Controle e acompanhamento do volume de recursos gastos no cumprimento de objetivos estratégicos.
Proposta Participativa, atores internos e externos. Estimula a participação para conciliação das pretensões orçamentárias,	Além da participação de atores externos, permite que as unidades internas, demandantes e executoras de crédito, possam realizar seus planejamentos para satisfação de suas demandas. Ganha-se precisão e assertividade no objeto de gasto. Além de

antes da conclusão e submissão da peça orçamentária definitiva (Souza, 2001).	medição da execução do orçamento sob gerenciamento dessas unidades.
Precisão e fidedignidade das informações orçamentárias (Schmidhuber et al., 2020).	Por considerar agregação de despesas, e não apenas suas naturezas, a precisão e quantificação das despesas reflete a realidade de maneira mais fiel, uma vez que um mesmo <i>cluster</i> pode ser composto por várias naturezas de despesas, vide Figura 2.
Dificuldade para mensurar resultados operacionais (Vries & Nemec, 2019).	Permite a realização de novos filtros e criação de indicadores para o gasto público: gastos diretos e indiretos, categoria de programação, grandes agregadores, despesa agregada, por objetivo estratégico, além dos demais filtros já existentes.
Despesas de Exercícios Anteriores – DEA que comprometem a execução nos exercícios correntes (Lima Filho & Peixe, 2020; Rachmat & SeTin, 2020).	A partir da organização da execução orçamentária, e implementação de indicadores de desempenho que monitorem esse tipo de despesa, criando regras de bonificação ou penalização àqueles que dão causa a esse tipo de despesa. Além disso, o estabelecimento de indicadores de execução e aderência induzem a execução dentro do ano corrente.
Baixa qualidade do gasto público (Bijos, 2014; Giacomoni, 2019; Rachmat & SeTin, 2020).	Com o estabelecimento de indicadores, fixação de metas e criação de proposta para bonificação por performance, aos entes públicos e às Unidades Administrativas Responsáveis – UA, a expectativa é que se tenha maior acurácia nos dispêndios.
Dificuldade para estabelecer <i>benchmarks</i> (Przebylłowicz et al., 2017).	A partir da padronização, entre os entes da administração pública, seria possível comparativos agregados, em melhor e menor nível de detalhamento, e estabelecimento de marcadores ideais para comparação de gastos entre órgãos públicos. Exemplo: o cluster de medição de gastos relacionados à manutenção da infraestrutura física, ao ser dividido pela área de todos as unidades que tiveram manutenção, um indicador comparativo de custo manutenção por m ² estaria criado.
Base histórica de dados e corrupção (Neu et al., 2015).	A padronização da agregação de gastos, alinhada à formação histórico de dados e estabelecimentos de <i>benchmarks</i> , facilitará, além do gerenciamento, monitoramento, controle e formulação das propostas orçamentárias a cada exercício, a identificação de <i>outliers</i> de gastos.
Estabelecimento de critério mais preciso para contingenciamento de despesas (Santos & Silva, 2020).	A organização em <i>cluster</i> permite ao administrador maior e melhor precisão sobre quais gastos deverão ser pontualmente contingenciados, além de melhor avaliação sobre os impactos de tais medidas.
Pensamento a longo prazo (Vries & Nemec, 2019; Fisher et al., 2002).	O monitoramento de desempenho permite planejar a longo prazo e encerrar os ciclos de “penalizações” para os órgãos que não executam integralmente seus orçamentos no exercício corrente, além de reduzir os altos volumes de gastos ao final do ano e a realização de despesas de exercícios anteriores, no ano corrente.
Dificuldade de desmembramentos entre gastos da atividade fim e meio, do órgão público (Bijos, 2014; Dias & Silva, 2019).	Em situações extremas, e considerando que alguns órgãos possam apresentar anomalias orçamentária, as atividades meio podem representar maior desembolso que a própria atividade fim.

Figura 6 - Contribuições método cluster orçamentário

Fonte: Elaborado pelo autor

4. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A demanda por instrumentos que permitam melhor organizar, alocar, controlar e avaliar o desempenho dos gastos públicos, nas ações governamentais, é latente (Anessi-Pessina et al., 2016; Goldfrank, 2020; Hartley, 2005; OCDE, 2019a). Vários são os desafios existentes no processo de planejamento, elaboração e execução dos orçamentos públicos (Barberia & Avelino, 2011; Ikeda, 2002; Kabayel & Doğan, 2022; Libby & Lindsay, 2019; Seiwald & Polzer, 2020).

O método de *cluster* orçamentário - MCO, para construção codificada dos Planos Internos (Subações) que integram as Ações dos Programas de Governo, é adaptável a qualquer ente público da administração direta, em função da atual legislação orçamentária que é única para todos. Além disso, incentiva a melhoria no planejamento, elaboração, controle e execução da peça orçamentária do ente, uma vez que permite o estabelecimento de indicadores e metas para monitorar desempenho das unidades responsáveis por sua execução, e juntamente com outras ferramentas oferece suporte à prevenção de várias disfunções orçamentárias.

O MCO fornece subsídios que ajudam a sustentar cinco fatores indispensáveis para estruturação de uma gestão pública sólida e de longo prazo: mecanismos de priorização, planejamento estratégico setorial, alocação orçamentária eficiente, indicadores de desempenho e sistemas de avaliação do gasto público (Almeida & Gasparini, 2017).

As dificuldades e limitações que poderiam afetar a aplicação do método proposto estariam associadas a falta de infraestrutura tecnológica e de softwares no ente público, o nível de qualificação do pessoal, o não patrocínio da alta administração, cultura organizacional, o processo político, entre outros.

O processo político pode interferir nos resultados a serem alcançados nas políticas públicas, projetadas e espelhadas nos Programas Governamentais, em função dos arranjos políticos que interferem nas premissas e critérios de alocação dos recursos, ou pela barganha legislativa que cede apoio político para "governabilidade" do Executivo (Henrique et al., 2020).

Assim, por mais que se desenhe uma estrutura que sirva de ferramenta para auxiliar a governança orçamentária na construção de orçamentos duradouros, sustentáveis e equilibrados, e também na detecção e mitigação dos desafios que são vivenciados pelo orçamento público no Brasil e no mundo, conforme ensina Wildavsky (1986), essa eficiência orçamentária, originalmente configurada da forma mais cristalina e técnica possível, pode, no âmago do sistema político dinâmico, ser reconfigurada em objetos estranhos aos inicialmente propostos.

Por fim, por mais que se busque construir reformas positivas na construção dos instrumentos que melhorem o desempenho governamental, o risco da intervenção feita por sistemas políticos sem a suficiente maturidade pode conduzir todo processo para verdadeiras "desreformas".

REFERÊNCIAS

- Abreu, C. R., & Câmara, L. M. (2014). O orçamento público como instrumento de ação governamental: Uma análise de suas redefinições no contexto da formulação de políticas públicas de infraestrutura. *Revista de Administracao Publica*, 49(1), 73–90. <https://doi.org/10.1590/0034-76121776>
- Almeida, A. J., & Nerosky, L. C. (2006). Diagnóstico do processo orçamentário federal e propostas de medidas de reforma-modelos orçamentários em outros países. *Projeto Euro/Brasil. Ministério Do Planejamento Orçamento e Gestão*.
- Almeida, M. F. de, & Gasparini, C. E. (2017). Plurianualidade Orçamentária no Brasil: Diagnóstico, Rumos e Desafios. In E. N. de A. P.- ENAP (Ed.), *Escola de Administração Pública* (1st ed.). <http://repositorio.enap.gov.br/handle/1/2913>
- Anessi-Pessina, E., Barbera, C., Langella, C., Manes-Rossi, F., Sancino, A., Sicilia, M., & Steccolini, I. (2020). Reconsidering public budgeting after the COVID-19 outbreak: key lessons and future challenges. *Journal of Public Budgeting, Accounting and Financial Management*, 32(5), 957–965. <https://doi.org/10.1108/JPBAFM-07-2020-0115>
- Anessi-Pessina, E., Barbera, C., Sicilia, M., & Steccolini, I. (2016a). Public sector budgeting: a European review of accounting and public management journals. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 29(3), 491–519. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-11-2013-1532>
- Anessi-Pessina, E., Barbera, C., Sicilia, M., & Steccolini, I. (2016b). Public sector budgeting: a European review of accounting and public management journals. In *Accounting*,

- Auditing and Accountability Journal* (Vol. 29, Issue 3, pp. 491–519). Emerald Group Publishing Ltd. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-11-2013-1532>
- Barberia, L. G., & Avelino, G. (2011). Do Political Budget Cycles Differ in Latin American Democracies? *Economía*, 11(2), 101–134. <https://doi.org/10.1353/eco.2011.0001>
- Bijos, P. (2014). Governança orçamentária: uma relevante agenda em ascensão. *Orçamento Em Discussão*, 12(12), 1–44. https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/503101/1400411_Principal_Finalizado_145609.pdf?sequence=1
- Bisogno, M., & Cuadrado-Ballesteros, B. (2021). Budget transparency and governance quality: a cross-country analysis. *Public Management Review*, 1–22. <https://doi.org/10.1080/14719037.2021.1916064>
- Bracci, E., Humphrey, C., Moll, J., & Steccolini, I. (2015). Public sector accounting, accountability and austerity: More than balancing the books? *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 28(6), 878–908. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-06-2015-2090>
- Budding, T., Faber, B., & Schoute, M. (2021). Integrating non-financial performance indicators in budget documents: the continuing search of Dutch municipalities. *Journal of Public Budgeting, Accounting and Financial Management*. <https://doi.org/10.1108/JPBAFM-02-2020-0009>
- Burlon, L. (2017). Public expenditure distribution, voting, and growth. *Journal of Public Economic Theory*, 19(4), 789–810. <https://doi.org/10.1111/jpet.12246>
- Callahan, C. M., Waymire, T. R., & West, T. D. (2011). Budget ratcheting and performance. In M. J. Epstein & J. Y. Lee (Eds.), *Advances in Management Accounting* (Vol. 19, pp. 23–53). Emerald Group Publishing Limited. [https://doi.org/10.1108/S1474-7871\(2011\)0000019008](https://doi.org/10.1108/S1474-7871(2011)0000019008)
- Dias, K. K., & da Silva, J. H. (2019). Administração do planejamento orçamentário como forma de controle eficiente dos gastos públicos. *QUALIA: A Ciência Em Movimento*, 5(2), 1–17.
- Dissanayake, T., Dellaportas, S., & Yapa, P. W. S. (2020). The diffusion-adoption of accrual accounting in Sri Lankan local governments. *Financial Accountability & Management*, 36(3), 261–277.
- Emrouznejad, A., & Yang, G. liang. (2018). A survey and analysis of the first 40 years of scholarly literature in DEA: 1978–2016. *Socio-Economic Planning Sciences*, 61, 4–8. <https://doi.org/10.1016/j.seps.2017.01.008>
- Fisher, J. G., Maines, L. A., Pfeffer, S. A., & Sprinkle, G. B. (2002). Using budgets for performance evaluation: Effects of resource allocation and horizontal information asymmetry on budget proposals, budget slack, and performance. *Accounting Review*, 77(4), 847–865. <https://doi.org/10.2308/accr.2002.77.4.847>
- Giacomoni, J. (2019). Orçamento Governamental: teoria, sistema, processo. São Paulo: Atlas.
- Goldfrank, B. (2020). The World Bank and the globalization of participatory budgeting. *Journal of Deliberative Democracy*, 8(2).
- Grönlund, A. (2001). Democracy in an IT-Framed Society: Introduction. *Commun. ACM*, 44(1), 22–26. <https://doi.org/10.1145/357489.357498>
- Hartley, J. (2005). Innovation in Governance and Public Services: Past and Present. *Public Money & Management*, 25(1), 27–34. <https://doi.org/10.1111/j.1467-9302.2005.00447.x>
- Henrique, L., Graton, T., Alberto, C., Bonacim, G., & Sakurai, S. N. (2020). *Práticas de barganha política por meio da execução orçamentária federal*. 54(5), 1361–1381.
- Ikeda, S. (2002). *Dynamics of the mixed economy: Toward a theory of interventionism* (Routledge (ed.)). Routledge.
- Jacobs, K., & Cuganesan, S. (2014). Interdisciplinary accounting research in the public sector dissolving boundaries to tackle wicked problems. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 27(8), 1250–1256. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-06-2014-1732>

- Jones, L. R. (1996). Wildavsky on budget reform. *Policy Sciences*, 29(3), 227–234. <https://doi.org/10.1007/BF00136105>
- Kabayel, M., & Doğan, A. (2022). Increasing Public Expenditures Due to COVID-19 Pandemic Crisis: An Assessment According to Peacock-Wiseman Hypothesis. In *Pandemnomics: The Pandemic's Lasting Economic Effects* (pp. 41–64). Springer.
- Knack, S., Parks, B. C., Harutyunyan, A., & DiLorenzo, M. (2020). How Does the World Bank Influence the Development Policy Priorities of Low-Income and Lower-Middle Income Countries? *World Bank Policy Research Working Paper*, 9225.
- Libby, T., & Lindsay, R. M. (2019). The effects of superior trust and budget-based controls on budgetary gaming and budget value. *Journal of Management Accounting Research*, 31(3), 153–184.
- Lima, F. A. A. (2021). *Orçamento público e controle social: desafios para a concretização dos direitos fundamentais*.
- Lima Filho, S. S., & Peixe, B. C. (2020). Despesas de exercícios anteriores: uma análise da relação com a execução do orçamento público e a eficiência na gestão dos recursos. *Advances in Scientific & Applied Accounting*, 13(2)(July). <https://doi.org/10.14392/asaa.20201302>
- Mahmoudi, R., Emrouznejad, A., Shetab-Boushehri, S.-N., & Hejazi, S. R. (2020). The origins, development and future directions of data envelopment analysis approach in transportation systems. *Socio-Economic Planning Sciences*, 69, 100672.
- Misra, F. (2020). Budget Ratcheting in Governmental Budgeting: an Empirical Investigation. *Jurnal Tata Kelola Dan Akuntabilitas Keuangan Negara*, 73–86. <https://doi.org/10.28986/jtaken.v6i1.400>
- Musso, J. A., & Weare, C. (2020). Performance Management Goldilocks Style: A Transaction Cost Analysis of Incentive Intensity in Performance Regimes. *Public Performance and Management Review*, 43(1), 1–27. <https://doi.org/10.1080/15309576.2019.1677481>
- Neu, D., Everett, J., & Rahaman, A. S. (2015). Preventing corruption within government procurement: Constructing the disciplined and ethical subject. *Critical Perspectives on Accounting*, 28, 49–61. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2014.03.012>
- Nunes, A., Maravalhas, F. B., & Shimabukuro, F. G. (2017). O princípio da programação orçamentária como interface entre a gestão e o planejamento. *Espacios*, 38(18), 1–13.
- OCDE, O. para C. e D. E. (2019a). OECD Good Practices for Performance Budgeting. In *OECD Good Practices for Performance Budgeting*. <https://doi.org/10.1787/c90b0305-en>
- OCDE, O. para C. e D. E. (2019b). *Government at a Glance 2019*. OECD. <https://doi.org/10.1787/8ccf5c38-en>
- OCDE, O. para C. e D. E. (2020). Panorama das Administrações Públicas: América Latina e Caribe 2020. In *Panorama das Administrações Públicas: América Latina e Caribe 2020*. OECD. <https://doi.org/10.1787/9e6d37a1-pt>
- OECD, O. for E. C. and D. (2014). *Principles of Budgetary Governance*. OECD Budgeting and Public Expenditures. <https://www.oecd.org/gov/budgeting/principles-budgetary-governance.htm>
- Peacock, A. T., & Wiseman, J. (1961). Front matter, the growth of public expenditure in the United Kingdom. In *The growth of public expenditure in the United Kingdom* (pp. 30–32). Princeton University Press.
- Pires, J. S. D. bem, & Motta, W. F. (2006). A evolução histórica do orçamento público e sua importância para a sociedade. *Enfoque: Reflexão Contábil*, 25(2), 16–25. <https://doi.org/10.4025/enfoque.v25i2.3491>
- Przebylłowicz, E., Cunha, M. A., & Póvoa, A. (2017). Budget Transparency for Monitoring Public Policies: Limits of Technology and Context. *International Conference on Design Science Research in Information System and Technology*, 10243, 282–295.

- <https://doi.org/10.1007/978-3-319-59144-5>
- Rachmat, R. S., & SeTin, S. (2020). Budget based bonus, budget emphasis, budget gaming, and the impact on budget value. *Jurnal Keuangan Dan Perbankan*, 24(3), 363–374. <https://doi.org/10.26905/jkdp.v24i3.4236>
- Sairazi, N. S. A. M. (2021). Challenges to Reduce Budgetary Slack Creation in Developing Economies. *The Importance of New Technologies and Entrepreneurship in Business Development: In The Context of Economic Diversity in Developing Countries: The Impact of New Technologies and Entrepreneurship on Business Development*, 194, 355.
- Santos, D. B., & Silva, G. D. (2020). A Eficácia do Orçamento Público, a Formação dos Gestores e o Contingenciamento Orçamentário. *XLIV Encontro Da ANPAD - EnANPAD 2020*, 1–17.
- Santos, J. A. (1987). O modelo de Baumol e o crescimento do sector público. *Estudos de Economia*, 8(1), 73–89.
- Schick, A. (2013). Reflections on Two Decades of Public Financial Management. *Public Financial Management and Its Emerging Architecture*, 21–76.
- Schick, A. (2014). Budgetary Principles and Practices. *Annual OECD Meeting of Parliamentary Budget Officials and Independent Fiscal Institutions*, April, 2–10.
- Schmidthuber, L., Hilgers, D., & Hofmann, S. (2020). International Public Sector Accounting Standards (IPSASs): A systematic literature review and future research agenda. *Financial Accountability and Management*, February 2019, 1–24. <https://doi.org/10.1111/faam.12265>
- Seiwald, J., & Polzer, T. (2020). Reflections on the Austrian COVID-19 budgetary emergency measures and their potential to reconfigure the public financial management system. *Journal of Public Budgeting, Accounting and Financial Management*, 32(5), 855–864. <https://doi.org/10.1108/JPBAFM-07-2020-0103>
- Silva, C. C., Batista, C. E. C., & Nascimento, V. F. S. (2017). Despesas de exercícios anteriores (DEA) como instrumento de gestão de resultados fiscais nos estados brasileiros. *Revista Do BNDES*, 48, 103–158.
- Sohn, H., & Bae, K. Bin. (2018). Do Public Employees “Game” Performance Budgeting Systems? Evidence From the Program Assessment Rating Tool in Korea. *American Review of Public Administration*, 48(5), 458–475. <https://doi.org/10.1177/0275074016689322>
- Souza, C. (2001). Participatory budgeting in Brazilian cities: Limits and possibilities in building democratic institutions. *Environment and Urbanization*, 13(1), 159–184. <https://doi.org/10.1177/095624780101300112>
- Thiel, S. Van, & Leeuw, F. L. (2002). THE PERFORMANCE PARADOX IN THE PUBLIC SECTOR Performance Assessment in the Public Sector. *Public Performance & Management Review*, 25(3), 267–281.
- Vries, M. S., & Nemec, J. (2019). *Performance-Based Budgeting in the Public Sector*. https://doi.org/10.1007/978-3-030-02077-4_1
- White, J. (2015). What are budgeting’s purposes?: Comments on OECD’s principles of good budgetary governance. *OECD Journal on Budgeting*, 14(3), 1–18.
- Wildavsky, A. B. (1986). *Budgeting: a comparative theory of the budgeting process*. Transaction Publishers.
- Wildavsky, A., & Horowitz, I. L. (2018). *Rescuing policy analysis from PPBS*. Routledge.