



Universidade de Brasília

Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade

Departamento de Administração

ANDRESSA OLIVEIRA PINHEIRO

**ENTENDENDO O ORÇAMENTO PÚBLICO: comparação do
processo orçamentário brasileiro e internacional**

Brasília – DF

2017

ANDRESSA OLIVEIRA PINHEIRO

**ENTENDENDO O ORÇAMENTO PÚBLICO: comparação do
processo orçamentário brasileiro e internacional**

Monografia apresentada ao
Departamento de Administração como
requisito parcial à obtenção do título de
Bacharel em Administração.

Orientador: Prof. Leonardo S. Conke

Brasília – DF

2017

Pinheiro, Andressa Oliveira.

Entendendo o Orçamento Público: comparação do processo orçamentário brasileiro e internacional / Andressa Oliveira Pinheiro. – Brasília, 2017.

73 f. : il.

Monografia (bacharelado) – Universidade de Brasília, Departamento de Administração, 2017.

Orientador: Prof. Leonardo S. Conke, Departamento de Administração.

1. Processo Orçamentário. 2. Orçamento Público. 3. Transparência Orçamentária. I. Título.


ANDRESSA OLIVEIRA PINHEIRO

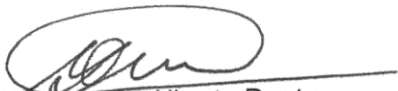
**ENTENDENDO O ORÇAMENTO PÚBLICO: comparação
do processo orçamentário brasileiro e internacional**

A Comissão Examinadora, abaixo identificada, aprova o Trabalho
de Conclusão do Curso de Administração da Universidade de
Brasília da aluna

Andressa Oliveira Pinheiro


Dr. Leonardo Silveira-Conke
Professor-Orientador


Dr. Adalmir de Oliveira Gomes
Professor-Examinador


M^{sc}. Marcos Alberto Dantas
Professor-Examinador

Brasília, 29 de novembro de 2017

Dedicado a eles, que estão sempre ao meu lado:
Oscar e Gislaine, meus amores, meus pais.

AGRADECIMENTOS

A Deus, meu maior mestre, por iluminar meu caminho e permitir esta vitória.

A meus pais, Gislaine e Oscar, pelo carinho, incentivo e apoio incondicionais, em todos os momentos.

A meu orientador, prof. dr. Leonardo Conke, pela paciência e dedicação durante a elaboração desta pesquisa, e também por ser um exemplo de professor e profissional.

À Universidade de Brasília e ao Departamento de Administração, por todas as oportunidades concedidas. Destaco aqui a professora dra. Karoll Ramos, e os colegas do RGB, pelos conselhos e novas experiências e vivências.

Ao GPIT, por me acolher e compartilhar boas sugestões e conhecimentos.

A todos que, direta ou indiretamente, fizeram parte da minha formação.

Obrigada! Thank you! Shukran!

Money is only a tool. It will take you wherever you wish, but it will not replace you as the driver. (RAND, Ayn)

RESUMO

O *International Budget Partnership* é uma instituição sem fins lucrativos preocupada em incentivar práticas de transparência nos orçamentos federais. Embasada nas premissas do FMI e da OCDE, desenvolveu o Índice de Orçamento Aberto, com o qual é possível classificar os países quanto ao grau de transparência em seus respectivos orçamentos. Em todas as suas edições, o Brasil nunca conseguiu adentrar no grupo de Informações Suficientes Extensivas, que recebe as maiores pontuações do *ranking* em questão. Tendo em vista que não há na literatura um consenso sobre o que seria considerado um orçamento forte ou ideal, mas há congruência quanto à relevância da transparência no setor público, o objetivo deste estudo foi comparar o processo orçamentário brasileiro com o dos países que obtiveram destaque na última publicação do índice, quais sejam: Nova Zelândia, Suécia, África do Sul, Noruega e Estados Unidos. Para que o objetivo fosse alcançado, realizou-se pesquisa documental, avaliando as informações disponibilizadas no sítio oficial de cada país, e abordando, para fins de comparação, os seguintes itens: órgãos envolvidos no processo orçamentário; legislação/relatórios que sustentem o orçamento público e etapas do ciclo orçamentário. As semelhanças observadas entre os países foram quanto ao planejamento e elaboração do processo orçamentário, que ocorre com antecedência à sua execução; e quanto à tramitação dos Poderes envolvidos (inicia-se no Executivo, para ser avaliado/discutido/julgado pelo Legislativo, devolvendo ao primeiro para a sanção e execução do orçamento). Observou-se que no Brasil, ao contrário dos demais países, o processo orçamentário apresenta divergências em relação aos prazos orçamentários.

Palavras-chave: Processo Orçamentário. Orçamento Público. Transparência Orçamentária.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1: Elementos da transparência das contas públicas.	28
Figura 2: Quatro Pilares do Manual de Transparência Fiscal do FMI.	32
Figura 3: <i>Ranking</i> dos países segundo sua pontuação em transparência de 2015. .	38
Figura 4: <i>Ranking</i> dos países segundo sua pontuação em transparência de 2015. .	38
Figura 5: <i>Ranking</i> dos países segundo sua pontuação em transparência de 2015. .	39
Figura 6: Fases do processo orçamentário na Nova Zelândia.	51
Figura 7: Responsabilidades e relação entre os Poderes Executivo e Legislativo da Nova Zelândia.	53
Figura 8: Ciclo orçamentário mensal da África do Sul.....	55
Figura 9: Processo orçamentário anual da Noruega.	57
Figura 10: Processo orçamentário anual norte-americano.....	58
Figura 11: Fases do processo orçamentário no Brasil	59
Figura 12: Prazos de envio e devolução dos projetos orçamentários	59

LISTA DE QUADROS

Quadro 1: Diferenças entre Orçamento Tradicional e Orçamento-Programa.....	26
Quadro 2: Lista de meios para geração de publicidade.	29
Quadro 3: Cotejo dos documentos do orçamento brasileiro com critérios de transparência do FMI, OCDE e IBP.	34
Quadro 4: Resumo dos aspectos orçamentários analisados.	41
Quadro 5: Setores e órgãos envolvidos no processo orçamentário.	42
Quadro 6: Regulamentos, documentos e acessibilidade.	46
Quadro 7: Etapas do ciclo orçamentário.	50
Quadro 8: Linha do tempo do processo orçamentário na Suécia.....	54
Quadro 9: Possíveis opiniões declaradas pelo Auditor-Geral da África do Sul.	56

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CF – Constituição Federal

CGU – Ministério da Transparência, Fiscalização e Controladoria-Geral da União

EUA – Estados Unidos

FMI – Fundo Monetário Internacional

IBP – *International Budget Partnership*

INTOSAI – *International Organisation of Supreme Audit Institutions*

IPSAS – *International Public Sector Accounting*

LAI – Lei de Acesso à Informação

LDO – Lei de Diretrizes Orçamentárias

LOA – Lei Orçamentária Anual

LRF – Lei de Responsabilidade Fiscal

MP – Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão

MTSF – *Medium Term Strategic Framework*

NDP – *National Development Plan*

OBZ – Orçamento Base-Zero

OCDE – Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico

PDRAE – Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado

PE – Poder Executivo

PL – Poder Legislativo

PPA – Plano Plurianual

PPBS – *Planning, Programming and Budgeting System*

SOF – Secretaria de Orçamento Federal

TCU – Tribunal de Contas da União

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	13
2 REFERENCIAL TEÓRICO	16
2.1 Considerações sobre o Orçamento Público	16
2.1.1 Conceito de orçamento público	16
2.1.2 Princípios orçamentários	18
2.1.4 Definindo PPA, LDO e LOA.....	20
2.1.5 Tipos de orçamento que compõem a LOA	22
2.1.6 Funções orçamentárias	23
2.1.7 Modelos orçamentários	23
2.2 Transparência no orçamento público	27
2.2.1 Transparência no orçamento público brasileiro	29
2.2.2 Organizações internacionais e transparência pública	31
3 MÉTODOS E TÉCNICAS DE PESQUISA	35
3.1 Tipo e descrição geral da pesquisa	35
3.2 Caracterização da organização e dos participantes da pesquisa.....	35
3.3 Procedimentos de coleta e análise de dados	39
4 RESULTADOS E DISCUSSÃO	41
4.1 Setores e órgãos envolvidos.....	42
4.2 Regulamentos e principais documentos orçamentários	45
4.3 Etapas do ciclo orçamentário	50
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	61
REFERÊNCIAS	64
APÊNDICE	73

1 INTRODUÇÃO

Atualmente, para se adequar a uma sociedade cada vez mais exigente, o cenário político-econômico nacional e mundial vem presenciando mudanças, especialmente no que diz respeito às decisões tomadas pelos representantes da população. Nesse sentido, o âmbito público, cujo objetivo é refletir as necessidades e anseios de seu povo (BRESSER-PEREIRA, 1996) está-se alterando, em consonância às próprias transformações na realidade mundial, refletindo diretamente no orçamento público. Nessas modificações, contudo, verifica-se discrepância entre demanda por melhores serviços públicos ante a aumentos no gasto público não condizentes com ela (RUEDIGE, 2014), mostrando a importância dos estudos sobre o orçamento público, o qual delinea acerca das atividades e decisões governamentais que determinarão a estabilidade, o crescimento econômico e o bem-estar social (GIAMBIAGI; ALÉM, 2011).

O orçamento público federal surgiu como instrumento de planejamento e controle na Inglaterra, em 1215, com a outorga da *Magna Charta Libertatum* e seus artigos que tratavam, ainda que superficialmente, de matéria fiscal e financeira (GIACOMONI, 2016; DAL BEM PIRES; MOTTA, 2006; BURKHEAD, 1971), aplicando o Princípio da Entidade para prestar contas das arrecadações e despesas públicas (separando gastos da coroa e gastos do Estado). A partir de então, o instrumento orçamentário passou a ser instituído em outros países. No Brasil, a motivação para instauração do orçamento público também foi proveniente de insatisfação com a coroa; começou-se então a discutir sobre finanças públicas e organização dos impostos com a vinda do rei D. João VI (GIACOMONI, 2016). Desde então, a lei orçamentária passou por transformações, acompanhando a evolução de cada constituição brasileira, e cada vez mais agrega a agenda de discussão da sociedade. Embora, do ponto de vista da Administração Pública, a Constituição Federal de 1988 seja considerada um “retrocesso burocrático” (BRASIL, 1995), esta Carta Magna representou evolução marcante no país, ao atribuir universalidade e totalidade às leis orçamentárias de competência do Poder Executivo. Esta lei foi responsável também pela instituição do plano plurianual e da lei de diretrizes orçamentárias, bem como por estabelecer um vínculo “com o

planejamento das ações de governo para o período do mandato e deste com as propostas anuais e suas conseqüentes ações efetivas” (ROCHA, 2008, p. 1).

Seção II
DOS ORÇAMENTOS
Art. 165. Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão:
I - O **plano plurianual**;
II - As **diretrizes orçamentárias**;
III - Os orçamentos anuais.
(BRASIL, 1988, grifos da autora).

Ao encontro dessas alterações no orçamento público brasileiro, o referido instrumento ultrapassa seu objetivo de planejamento dos gastos e arrecadações do governo e a ele é atribuído caráter de prestação de contas junto à sociedade. Assim, discute-se a integração da transparência e da *accountability* no âmbito público no Brasil.

A *accountability* é um termo cujo significado está intimamente relacionado à democracia, dada a responsabilização que atribui aos governantes, os quais, além de terem atuação limitada, devem prestar contas dela. (LOUREIRO; ABRÚCIO, 2004). Pioneira sobre o assunto no Brasil, Campos (1990, p. 33) define a expressão como “sinônimo de responsabilidade objetiva ou obrigação de responder por algo”, desenvolvendo, destarte, o controle da administração pública aos cidadãos e expandindo a ideia de democracia. Contudo, só há possibilidade de se exercer controle social se os responsáveis por tal ato não sofrerem com discrepâncias acentuadas por assimetria de informação. Nesse contexto,

[...] o que se espera desse processo de transferência é que ele possibilite o aprofundamento da democracia, a aproximação do cidadão das instâncias decisórias e contribua para que as políticas públicas sejam realizadas de forma mais eficiente e eficaz. (PINHO; SACRAMENTO, 2009, p. 1358)

Uma das formas de se viabilizar tal “responsabilização” dos governos é a própria divulgação dos dados orçamentários, incluído aqui o próprio processo orçamentário, afinal, é a partir deste que se verifica a consonância entre demandas sociais e ações governamentais (SALLES, 2010).

Tendo clara compreensão da importância da *accountability*, sendo inclusive defensor de seu uso, surge o *International Budget Partnership* – ou, em tradução livre, Parceria Internacional de Orçamento (IBP), um projeto que classifica mais de 100 países de acordo com seu nível de transparência orçamentária. Ou seja, com o

acesso público a informações orçamentárias, bem como capacidade de participação nas decisões desse ramo, o IBP criou o *Open Budget Survey* (Índice do Orçamento Aberto), indicador elaborado a partir da análise da publicação de oito documentos considerados pela organização como chaves ou essenciais, e que deveriam ser divulgados anualmente. Os países avaliados são, assim, classificados segundo a suficiência ou insuficiência de informações expostas, havendo ainda uma subclassificação. Em todas as cinco publicações do *ranking* em questão, o Brasil, embora tenha alcançado posição de destaque, especialmente em sua última edição, de 2015, nunca alcançou o grupo exemplar, o qual disponibiliza informações abrangentes (INTERNATIONAL BUDGET). A ausência do Brasil como modelo no âmbito orçamentário, em todas as publicações do Índice do Orçamento Aberto ocorridas até o momento, desperta o interesse sobre explicações plausíveis de tal fenômeno, tendo, assim, motivado o desenvolvimento desta pesquisa.

Posto isso, surge o seguinte problema de pesquisa: Quais são as semelhanças e diferenças entre os processos orçamentários do Brasil e dos países destaques no Índice de Orçamento Aberto? Destarte, o objetivo primordial desta pesquisa é **comparar o processo orçamentário brasileiro com o dos países que alcançaram maior grau de transparência do orçamento público**. A fim de auxiliar no objetivo geral, foram formulados os seguintes objetivos específicos:

- Destacar as etapas do processo orçamentário de cada país;
- Apontar quais são os regulamentos de cada país acerca do orçamento público;
- Apontar quais são os principais documentos de cunho financeiro / orçamentário produzidos por cada país;
- Destacar quais são os principais agentes ou órgãos envolvidos no processo orçamentário de cada país.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Nesta etapa, apresentar-se-ão as pesquisas até então já desenvolvidas sobre a temática “orçamento público”, a fim de que auxilie tanto na melhor compreensão do assunto, quanto sirva de embasamento para o desenvolvimento do presente trabalho. Nesse sentido, a seção 2.1 trará aspectos relevantes acerca orçamento público, sendo subdividido nas seguintes abordagens: conceitos, modelos, princípios, receitas e despesas, PPA, LDO e LOA e tipos de orçamentos definidos na LOA; enquanto na seção 2.2 serão abordados temas correlatos à importância da transparência no orçamento público, justificando porquê da utilização do IBP como parâmetro para comparação entre os países. É importante advertir que os conhecimentos e pesquisas aqui apresentados não ocorrerão de forma exaustiva, dada a extensão do tema estudado.

2.1 Considerações sobre o Orçamento Público

2.1.1 Conceito de orçamento público

Ramo do Direito Público, intimamente relacionado ao Direito Financeiro, que disciplina a gestão de recursos do Estado, o Orçamento Público não tem um conceito formalizado pela doutrina. Para Pinto¹ (1956 *apud* DAL BEM PIRES; MOTTA, 2006), a origem da palavra “orçamento” vincula-se ao latim *ordior; orsus sum; ordiri*, bem como ao termo italiano *orzare*, significando **planejar e calcular**.

Rabin (1992) inicia conceituando primeiramente o orçamento (conexão entre os objetivos e os recursos disponíveis para alcançá-los). Mas, como o setor público engloba diferentes pessoas com diferentes objetivos, esse conceito estaria relacionado com as técnicas e políticas de alocação de recursos por grupos e

¹ PINTO, P. A. Dicionário de Sinônimos. Rio de Janeiro: Científica, 1956.

agências que representem a população. Baleeiro (2008) define o orçamento como o ato pelo qual o Poder Legislativo prevê e autoriza ao Poder Executivo, por tempo determinado, a execução das despesas, assim como a arrecadação das receitas já criadas em lei. Em consonância, Fortes (2006) estabelece que o orçamento é a autorização prévia do Legislativo para que se realizem receitas e despesas em um determinado período.

Para Lima e Castro (2012), orçamento público é o planejamento da Administração Pública para atender as necessidades da sociedade, a partir das receitas a serem obtidas e despesas a serem efetuadas, prezando sempre que possível pela continuidade e melhoria dos serviços prestados.

Giacomoni (2016, p. 54) trabalha uma abordagem mais sistêmica, ao defender a interdisciplinaridade que suas diferentes naturezas englobam. Assim, pode-se tratar do orçamento público por seu viés político (“resultado do processo de avaliação de demandas e de escolha entre alternativas”); jurídico (lei que estima e autoriza receitas e despesas de um período); administrativo (“plano das realizações da administração pública”); financeiro e contábil (antecipação/previsão de receitas e despesas). Dessa maneira, o pesquisador o atribui como “instrumento de controle, tanto do Legislativo sobre o Executivo, como desse sobre suas próprias unidades integrantes”. Leite (2005) também apresenta quatro aspectos do orçamento: político (é instrumento que permite alcançar os anseios partidários que se encontram no poder); econômico (aplicação dos recursos financeiros em áreas selecionadas); jurídico (trata-se de uma lei, subordinada, portanto, por um processo jurídico determinado) e contábil (princípio do equilíbrio ocorre pelas técnicas contábeis).

A fim de simplificar as significações de orçamento público, pode-se destacar algumas das suas características nas quais há concordância entre os autores. Primeiramente, o orçamento público tende a ser do tipo misto, ou seja, as atribuições de suas competências são zeladas por dois Poderes diferentes, harmônicos e que se complementam: Executivo e Legislativo. Em segundo lugar, ele deve ser de curto prazo, isto é, deve corresponder a um exercício financeiro (que, no caso do Brasil, corresponde ao ano civil). Como instrumento de planejamento para alocação de recursos escassos, deve apontar as prioridades do governo, refletindo assim as políticas públicas adotadas. Por fim, também há convergência na

necessidade de controle das contas públicas, acarretando na prestação e responsabilização pela gestão das contas públicas (*accountability*)

2.1.2 Princípios orçamentários

Embora o sistema orçamentário seja uma combinação entre processos de negociação política – e dos interesses adquiridos com esses – e manutenção de relacionamentos de poder existentes (COVALESKI; DIRSMITH, 1986), foram instituídos alguns princípios orçamentários para efetivar o “controle por parte das assembleias representativas sobre as atividades do governo” (SILVA, 1962, p. 3), afinal, dado seu valor juridicamente positivado não é passível de descumprimento, mesmo que em virtude de outras regras.

No Brasil, os princípios orçamentários são regulamentados sobretudo pela Constituição Federal de 1988 (CF), pela Lei nº 4.320/1964 e pelas alterações de entendimento atribuídas sob égide da Lei Complementar nº 101/2000, mais conhecida como “Lei de Responsabilidade Fiscal” (LRF). Assim, é possível destacar alguns princípios:

1. Princípio da **Universalidade** (arts. 2º, 3º e 4º Lei 4.320/64 e art. 5º CF): A Lei Orçamentária Anual (LOA) disporá de todas as receitas e todas as despesas.
2. Princípio da **Anualidade** (arts. 2º e 34 Lei 4.320/64 e art. 165 e §1º art. 166 CF): o orçamento público deve ser elaborado e autorizado para um exercício financeiro, o qual, no caso brasileiro, coincide com o ano civil.
3. Princípio da **Unidade** (art. 2º Lei 4.320/64): deve haver um orçamento uno ou unificado para cada ente da federação.
4. Princípio do **Orçamento Bruto** (§1º art. 6º Lei 4.320/64): as receitas e despesas devem ser apresentadas em seus valores brutos, isto é, sem deduções.
5. Princípio da **Exclusividade** (§8º art. 165 CF, art. 7º Lei 4.320/64 e inciso II art. 38 LRF): na lei orçamentária deverão constar apenas matérias pertinentes

à previsão da receita e fixação das despesas, salvo casos de créditos suplementares e operações de crédito.

6. Princípio da **Especificação** (art. 5º Lei 4.320/64): despesas e receitas devem ser detalhadas, apresentando com clareza as origens dos recursos e suas respectivas aplicações.
7. Princípio da **Publicidade** (art. 37 CF): as decisões sobre o orçamento apenas possuem validade após devida publicação em veículo oficial.
8. Princípio da **Legalidade Orçamentária** (art. 165 CF): deve respeitar o processo orçamentário, que se trata de um regime misto e comum no âmbito legislativo.
9. Princípio do **Equilíbrio Orçamentário** (art. 4º LRF): haverá equilíbrio nas finanças públicas, ou seja, as despesas devem, no máximo, se igualarem às receitas, de forma a evitar déficit.
10. Princípio da **Não Afetação das Receitas** (inciso IV art. 167 CF): nenhuma receita de imposto deve ser vinculada a atender certos gastos.
11. Princípio da **Inteligibilidade**: o orçamento deve ser apresentado de forma clara, ordenada e completa.

Pode-se observar que vários dos princípios apresentados têm relação direta com a receita e despesa orçamentárias. Portanto, faz-se necessário apresentar conceitos e considerações sobre essa vertente.

O conceito clássico de receita dado pelas Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público (IPSAS), correspondente à ideia de

“[...] entrada bruta de benefícios econômicos ou potencial de serviços durante o período coberto pelas demonstrações contábeis quando essas entradas resultam em aumento do patrimônio líquido / ativos líquidos, diferentes de aumentos relacionados a contribuições de proprietários” (IFAC, 2010, p. 39)

Essa apreciação, contudo, é respaldada na ótica econômica, e não corresponde à definição de receita orçamentária. Para o Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão (MP), o ingresso dos recursos financeiros públicos corresponde tanto às receitas orçamentárias quanto às extraorçamentárias. Essas são temporárias e não integram a LOA, não se sujeitando a prévia autorização do

Poder Legislativo. Aquelas, por outro lado, estão previstas na LOA com o objetivo de apresentar a disponibilidade dos recursos com os quais o governo atenderá às demandas sociais. (BRASIL, 2017a)

Assim como a receita, as despesas, ou seja, “o conjunto de dispêndios realizados pelos entes públicos para o funcionamento e manutenção dos serviços públicos prestados à sociedade” (BRASIL, 2017b), na ótica do orçamento público, também são divididas entre orçamentárias (constam na LOA e, portanto, necessitam de autorização legislativa) e extraorçamentárias (não constam na LOA). (BRASIL, 2017b; BRASIL, 2017a).

2.1.4 Definindo PPA, LDO e LOA

“O planejamento [...] é um processo dinâmico de racionalização coordenada das opções, permitindo prever e avaliar cursos de ação alternativos e futuros, com vistas à tomada de decisões mais adequadas e racionais” (MATIAS-PEREIRA, 1999, p. 116). Nessa acepção, o orçamento público, conforme afirmado anteriormente, pode ser considerado um instrumento de planejamento e controle da administração pública, a partir de um conjunto de leis: plano plurianual, lei de diretrizes orçamentárias e lei orçamentária anual, mais conhecidas por suas siglas: PPA, LDO e LOA, respectivamente (BRASIL, 1988).

O PPA, segundo a Constituição, deveria ser instituído por uma lei complementar, que até o presente momento não foi estabelecida. Sua função, contudo, é apresentar, de forma regionalizada, as diretrizes, os objetivos e as metas da administração pública federal. Deve-se ressaltar, primeiramente, que, apesar da falta da lei complementar para dispor da organização do PPA, este, apesar dos empecilhos, é elaborado pelo chefe do Executivo para os quatro períodos financeiros subsequentes, não sendo compatível com o mandato do presidente da República, intentando uma garantia de continuidade no planejamento e na execução dos serviços públicos (PAULO; ALEXANDRINO, 2015). Embora seu caráter de longo prazo seja uma tentativa de manter o andamento dos serviços públicos planejados e em execução, há autores que critiquem uma lei de período tão extenso, afinal, há chances de as metas ali colocadas ficarem desatualizadas, o que pode, no lugar de

orientar a Administração Pública, engessá-la, dificultando tanto a eficiência quanto a consistência dos programas previamente propostos (NUNES; NUNES, 2006). Em segundo lugar, a regionalização não necessariamente segue as divisões geográficas e nem as geoeconômicas do país, podendo ser alterada conforme a necessidade a cada novo plano plurianual. Por fim, por se tratar de um programa com duração de médio/longo prazo, é a partir dele que as demais leis orçamentárias serão elaboradas. (CAVALCANTE, 2012).

A LDO, elaborada anualmente, observando os pressupostos do PPA, orienta a elaboração da lei orçamentária, a partir da exposição das metas e prioridades da administração pública, bem como da disposição sobre alterações na legislação tributária e do estabelecimento de políticas de aplicação das agências oficiais de fomento (BRASIL, 1988, § 2º do art. 165). Ao intermediar PPA e LOA, a LDO atua como fonte de equilíbrio entre a estratégia ansiada pelo governo e suas reais possibilidades de implementação ao longo dos anos (ALBUQUERQUE; MEDEIROS; FEIJÓ, 2008). Além das designações constitucionais, as atribuições da LDO também são qualificadas pela LRF, passando a dispor também, entre variados temas, do equilíbrio entre receitas e despesas, das metas e riscos fiscais, do cronograma de execução mensal de desembolso.

A LOA é o orçamento propriamente dito; é a união, portanto dos orçamentos fiscal, de investimento e de seguridade social, zelando, todavia, pelo princípio da exclusividade (BRASIL, 1988). Por estimar as receitas e prever as despesas para o exercício seguinte, Prux, Balsan e Moura (2012, p. 2) afirmam que “é nela que os programas e objetivos do governo são apresentados de forma mais detalhada, objetiva e, de preferência, regionalizada”.

Embora ambas leis sejam hierarquicamente compatíveis, por possuírem mesma classificação jurídica (leis ordinárias), há subordinação entre elas; havendo divergências, o PPA prevalece sobre LDO e LOA, e a LDO prevalece sobre a LOA (MENDES, 2008).

2.1.5 Tipos de orçamento que compõem a LOA

A Constituição estabelece:

§ 5º A lei orçamentária anual compreenderá:

I - o **orçamento fiscal** referente aos Poderes da União, seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público;

II - o **orçamento de investimento** das empresas em que a União, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto;

III - o **orçamento da seguridade social**, abrangendo todas as entidades e órgãos a ela vinculados, da administração direta ou indireta, bem como os fundos e fundações instituídos e mantidos pelo Poder Público.

(BRASIL, 1988, art. 165, grifos da autora).

O orçamento fiscal contempla as receitas e gastos dos três Poderes, tanto na administração direta quanto na indireta (incluem-se, portanto, fundos, órgãos, entidades, fundações, empresas públicas e sociedades de economia mista) (MATIAS-PEREIRA, 1999). Giacomoni (2016) alerta para o exagero na concepção deste orçamento, pois nem todas as empresas públicas e sociedades de economia mista entram nessa classificação, apenas as que não são autossuficientes para produzirem seus próprios recursos.

O orçamento de investimento, como é passível deduzir por sua nomenclatura, apenas considera os gastos relativos a investimentos das estatais controladas pela União, excluindo-se, portanto, suas despesas operacionais. Embora a interpretação acerca desse orçamento possa ser complementada pela LRF e pela LDO de cada ano, Giacomoni (2016) assevera que, graças ao processo de desestatização da década de 1990, houve redução de sua importância.

Ao contrário dos demais orçamentos, o de seguridade social é o único que não visa reduzir desigualdades inter-regionais. Sua prioridade é o atendimento de ações voltadas para saúde, previdência e assistência social (BRASIL, 1988). É importante frisar que engloba “todas as *despesas* classificáveis como de seguridade social e não apenas as *entidades* e *órgãos* da seguridade social”. (GIACOMONI, 2016, p. 231).

2.1.6 Funções orçamentárias

A doutrina atribui três funções ao orçamento público: alocativa, distributiva e estabilizadora (MUSGRAVE; MUSGRAVE, 1980; ALBURQUERQUE; MEDEIROS; FEIJÓ, 2008; ABREU; GOMES, 2010; GIACOMONI, 2016). A primeira, alocativa, justifica-se quando as falhas de mercado não podem ou não conseguem ser solucionadas por seus mecanismos próprios, ou seja, ela tende a corrigir problemas de oferta e demanda em que o mercado é ineficiente. Exemplos dessas situações são as ofertas de bens públicos e bens meritórios. (GIACOMONI, 2016). A função distributiva responsabiliza-se pelos ajustamentos na distribuição de rendas, de forma a aproximar-se ao Ideal de Pareto (GIACOMONI, 2016), bem como pela promoção de uma sociedade menos desigual também em termos de acesso a bens e serviços públicos (ALBUQUERQUE; MEDEIROS; FEIJÓ, 2008). A última, estabilizadora, objetiva manter a estabilidade econômica – a partir do equilíbrio de preços –, de forma a promover a manutenção do emprego, o equilíbrio na balança de pagamentos e um razoável nível de crescimento econômico, de forma sustentável. (ALBUQUERQUE; MEDEIROS; FEIJÓ, 2008; GIACOMONI, 2016; PRSA, 2011). Essa função permite que mudanças na receita e na despesa possam ser acionadas (GIACOMONI, 2016), refletindo uma flexibilidade que auxilia o setor público a alcançar suas metas (MUSGRAVE; MUSGRAVE, 1980).

2.1.7 Modelos orçamentários

A evolução tanto histórica quanto conceitual do orçamento público federal, no Brasil e no mundo, o fizeram evoluir de modo a se harmonizar com as necessidades demandadas por cada período. Giacomoni (2016) apresenta os dois extremos dessa evolução: o orçamento tradicional e o orçamento moderno. Nessa subseção, ambos serão apresentados, sendo que o último será dividido em base zero, orçamento-programa, participativo e por desempenho, segundo foi possível observar durante a história.

Conforme examinado anteriormente, o surgimento do orçamento público ocorreu com a insatisfação quanto ao modelo em que as finanças públicas até então seguiam: totalmente consonante às vontades do soberano. Para contornar a situação, foi instituído tal instrumento, conhecido aqui como Orçamento Tradicional ou Orçamento Clássico, com o objetivo de exercer controle sobre o monarca, ao confrontar receitas e despesas. Apesar de vislumbrar a neutralidade (com as primeiras observações da separação entre o que pertencia ao governante e o que era do governo) e o equilíbrio financeiro, esse modelo era apenas um mero instrumento contábil, cujo aspecto econômico não tinha relevância significativa; a maior preocupação era apresentar um “inventário” das ações públicas para a execução de suas tarefas (o meio como foram executadas, por isso o orçamento também é conhecido no âmbito jurídico como “Lei dos Meios”) (GIACOMONI, 2016). Faltava, todavia, preocupação em se discutir o planejamento, as metas e os objetivos do governo.

Para suprir as dificuldades do Orçamento Tradicional, eram necessárias alterações que incluíssem informações suficientes para transformar o comportamento governamental, conforme declaração da Comissão Hoover – “Recomendamos que o conceito de orçamento do Governo Federal seja inteiramente reformulado pela adoção de um orçamento baseado em funções, atividades e projetos: a isso denominamos Orçamento de Desempenho” (BURKHEAD, 1971) – surgindo, nessa perspectiva, nos Estados Unidos, o Orçamento de Desempenho (do inglês *Performance Budget*), também denominado Orçamento por Realização ou por Resultado, que busca embasar as decisões financeiras em resultados reais ou projetados (SCHICK, 2007). A principal diferença entre este modelo e o anterior é a ênfase no desempenho organizacional, com a possibilidade de se utilizar indicadores de metas (CAVALCANTE, 2010), ou seja, com uma maior preocupação com as ações do governo, e não com seus gastos. A ideia do uso de medidas de desempenho no setor financeiro público não se justifica necessariamente por vincular planejamento e orçamento, mas por auxiliar os governantes a priorizarem seus recursos: mais recursos serão designados às atividades que apresentarem melhores resultados (SCHICK, 2007). Schick (2007) justifica que uma das dificuldades de implementação do Orçamento por Desempenho em outros países seria o fato de que a coleta e análise de dados – que

deveriam esclarecer as escolhas de investimento – não são o primeiro, mas sim o último passo; falta, portanto, adequação nos padrões organizacional, cultural, institucional, comportamental (FORTIS, 2009). Apesar das dificuldades evidentes, há quem defenda esse sistema, argumentando que, especialmente para países em desenvolvimento, pode abranger maior confiabilidade da população em seus representantes. (FORTIS, 2009). Na pesquisa desenvolvida por Cavalcante (2012), o Orçamento por Desempenho foi implementado no Brasil com o PPA 2000-2003, que deveria estabelecer indicadores de resultados; desde sua primeira aparição, apesar das melhorias apresentadas, “poucos avanços foram alcançados no sentido de se alterar o modo de elaborar o orçamento público no país”, sem contar na falta de preocupação com a eficiência dos gastos públicos.

Os problemas de ordem econômico-financeiros decorrentes da Segunda Guerra Mundial influenciaram a abordagem de outro modelo orçamentário: o Orçamento Base-Zero (OBZ) – ou Orçamento por Estratégia –, desenvolvido por uma empresa norte-americana e adaptado para o setor público (DAL BEM PIRES; MOTTA, 2006). A fim de analisar criticamente todos os recursos solicitados, a premissa do OBZ é não fazer ajustes nos orçamentos do exercício anterior, mas sim a cada novo exercício forçar os órgãos a reverem suas atividades e elaborarem nova proposta orçamentária, “partindo do zero”, considerando novas maneiras de se obter benefícios ao menor custo (KELLY, 2005; GIUSTI, 2003). Kelly (2005, p. 102, tradução livre) aponta como dificuldade o tempo gasto nesse tipo de orçamento, tornando “as justificativas orçamentárias mais relevantes que sua própria elaboração”. Ao encontro dessa problematização, Giacomoni (2016) explicita que o próprio fundador da técnica concluiu que a avaliação e implementação de ações que visem a melhoria do setor público, bem como a eficiência de seus serviços, poderiam demandar anos. Esta modalidade não foi abordada no Brasil.

O Orçamento-Programa, atual instrumento de planejamento brasileiro, foi formalmente instituído por Baleeiro, em 1961, e, mais tarde, aderido em âmbito federal com advento da Lei nº 4.320/64, Decreto-lei nº 200/67, LRF e CF/88 (KOSCIANSKI, 2003), embora suas ideias já perpassassem o país desde 1939 (MACHADO JUNIOR, 2012). Caracterizado pelo anseio por racionalidade, eficiência, efetividade e transparência, ao identificar os custos dos programas propostos para alcançar os objetivos e metas da Administração Pública (DAL BEM PIRES; MOTTA,

2006; NUNES; OLIVEIRA; BÉU, 2015), esse modelo se qualifica pelo equilíbrio de meios e fins, ou seja, pela união entre orçamento e planejamento – Koscianski (2003) expõe que sua idealização se distinguiu entre “orçamento de planos” e “planejamento-orçamento”. Apoiando essa teoria, Cavalcante (2007, p. 132) afirma:

A primeira fase procura identificar os objetivos atuais e futuros no sentido de descobrir as maneiras de se alcançá-los. A fase de programação visa inserir o planejamento dentro de programas hierarquizados por prioridades a serem definidas por tomadores de decisão, nos distintos níveis de hierarquia política. Por fim, a fase da orçamentação consiste na tradução de cada programa multianual em uma série de ações anuais, determinando os responsáveis pelas tarefas e os respectivos recursos necessários.

Para integrar planejamento e execução das atividades no setor público, contudo, é necessário que esse modelo orçamentário “esteja integrado ao Plano Plurianual (PPA), à Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e à Lei Orçamentária Anual (LOA)” (NUNES; OLIVEIRA; BÉU, 2015, p. 425).

Giacomoni (2016) sintetiza as diferenças entre Orçamento Tradicional e Orçamento-Programa, apresentadas no quadro 1.

Orçamento Tradicional	Orçamento-Programa
1. O processo orçamentário é dissociado dos processos de planejamento e programação.	1. O orçamento é o elo entre o planejamento e as funções executivas da organização.
2. A alocação de recursos visa à aquisição de meios.	2. A alocação de recursos visa à consecução de objetivos e metas.
3. As decisões orçamentárias são tomadas tendo em vista as necessidades financeiras das unidades organizacionais.	3. As decisões orçamentárias são tomadas com base em avaliações e análises técnicas das alternativas possíveis.
4. Na elaboração do orçamento são consideradas as necessidades financeiras das unidades organizacionais.	4. Na elaboração do orçamento são considerados todos os custos dos programas, inclusive os que extrapolam o exercício.
5. A estrutura do orçamento dá ênfase aos aspectos contábeis da gestão.	5. A estrutura do orçamento está voltada para os aspectos administrativos e de planejamento.
6. Principais critérios classificatórios: unidades administrativas e elementos.	6. Principal critério de classificação: funcional-programático.
7. Inexistem sistemas de acompanhamento e medição do trabalho, assim como dos resultados.	7. Utilização sistemática de indicadores e padrões de medição do trabalho e dos resultados.
8. O controle visa avaliar a honestidade dos agentes governamentais e a legalidade no cumprimento do orçamento.	8. O controle visa avaliar a eficiência, a eficácia e a efetividade das ações governamentais.

Quadro 1: Diferenças entre Orçamento Tradicional e Orçamento-Programa.
Fonte: GIACOMONI (2016, p. 167).

Atualmente, muito tem-se discutido sobre o Orçamento Participativo. Também observado no Brasil, ele não se opõe ao Orçamento-Programa, mas o complementa, agora com a participação real da população no processo de elaboração do orçamento público, ampliando a experiência democrática; sendo que cada município possui abertura para executá-lo como lhe for mais conveniente (MACÊDO; LAVARDA, 2013). A importância desse orçamento é destacada por Pires (2010), que atribui a ele a garantia ou amplitude da transparência fiscal e orçamentária regional.

2.2 Transparência no orçamento público

A reforma gerencial, introduzida com a Nova Administração Pública (*New Public Management*), vem crescendo em países democráticos, com o desafio de tornar o setor público mais eficiente e mais transparente, e, portanto, descentralizado (BRESSER-PEREIRA, 2002). Contudo, o sucesso dessa reforma é limitado por diversas questões sobretudo de cunho político (HOOD, 1995), podendo-se inferir, nesse sentido, que a própria transparência, embora seja um conceito bem difundido na sociedade, também possa apresentar limitações. Nesse sentido, Zorzal e Rodrigues (2015, p. 120) transpõem a ideia de “graus de transparência” apresentada por Chevalier (1998), ou seja, os autores acreditam que ela pode ser: transparente – os objetos que recobre aparecem com nitidez; translúcida – não permite distinguir nitidamente os objetos; ou diáfana – não possibilita identificar a forma desses objetos”.

Considerando a relação acerca de democracia e transparência, Pires (2010) sintetiza o conceito de transparência, gerada a partir do orçamento participativo, alegando que

[...] envolve a sistemática, íntegra, completa e oportuna **disponibilização** ao público em geral (divulgação) das **informações econômico-financeiras governamentais**, relacionando-as às funções, objetivos, intenções e ações dos responsáveis pelas decisões que envolvem recursos públicos, nas fases de planejamento, execução, controle e avaliação, nas diversas estruturas de governo. (PIRES, 2010, grifos da autora).

Toro (2005) complementa essa definição ao afirmar que se trata de concepção comunicativa para criar governabilidade, legitimar o estado e as atuações das instituições públicas, a partir da divulgação de informações econômicas, políticas e sociais que sejam acessíveis, relevantes, confiáveis, tempestivas, íntegras, completas e cuja apresentação seja abrangente e de qualidade, porém simples e de fácil entendimento, além de ser possível sua comparação a nível internacional (KOPITS; CRAIG, 1998; VISHWANATH; KAUFMAN, 1999; PIRES, 2010; SILVA; COMERLATTO; KLEBA, 2017). Assim, a literatura converge na ideia de que a transparência no setor público será alcançada quando apresentar pelo menos três elementos, esquematizados na figura 1: publicidade (divulgação das informações); compreensibilidade das informações (apresentação e linguagem) e utilidade para decisões (relevância das informações) (PLATT NETO *et al*, 2007, p. 85; AUGUSTINHO; LIMA, 2012).

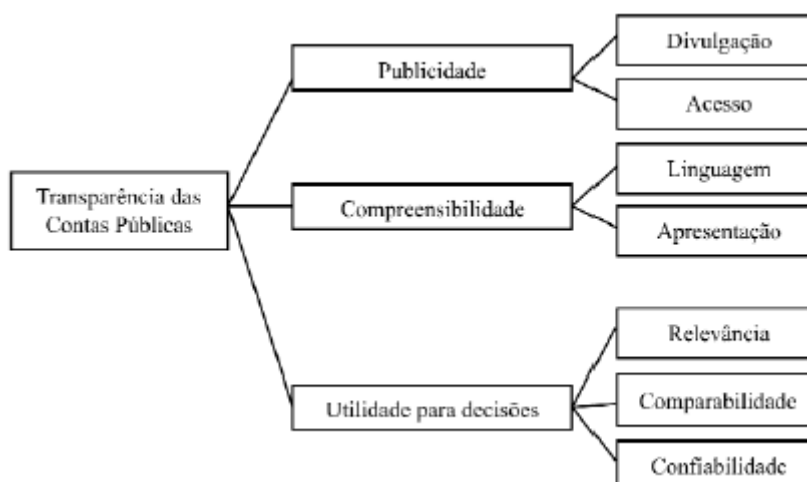


Figura 1: Elementos da transparência das contas públicas.
Fonte: Platt Neto *et al*. (2007, p. 85).

Dessa forma, é evidente a relação entre transparência e o Princípio da Publicidade.

O princípio da publicidade, que num primeiro momento visa dar conhecimento do ato administrativo ao público em geral, contribui para validar as ações da administração pública – ganhando maior relevância e sentido ao ser tratado como meio de transparência. (SILVA; COMERLATTO; KLEBA, 2017, p. 3).

A divulgação de atos, decisões e processos administrativos, no âmbito público, pode ser conferida através de mecanismos internos próprios, ou através da imprensa. (SIU, 2011). Nesse sentido, Platt Neto *et al* (2007) apresentam diversas

estratégias (não abordadas de forma taxativa, mas sim exemplificativa) de divulgação e meios de comunicação que podem auxiliar na publicidade das informações públicas orçamentárias, conforme apresentado no quadro 2.

Classificação	Listagem de Meios
Meios impressos	Jornais, revistas, <i>outdoors</i> , cartazes, murais, folhetos, cartilhas e Diário Oficial.
Via Internet	Página do município, Links e banners em páginas de interesse social do município, e-mails para cidadãos que se cadastrarem e formação de grupos de discussão.
Meios Presenciais	Reuniões comunitárias e audiências públicas.
Televisão e Rádio	Horário eleitoral, publicidade e pronunciamentos oficiais.
Meios Inovadores	Painéis eletrônicos na rua e em prédios públicos, cartilhas de cidadania nas escolas (em todos os níveis de ensino).

Quadro 2: Lista de meios para geração de publicidade.

Fonte: Platt Neto *et al* (2007, p. 88)

Embora a internet seja o meio com mais usabilidade nos últimos anos, seja pela praticidade, no sentido de permitir maior volume de informações disponibilizadas em menor espaço de tempo, pela modernidade ou pela economicidade (REDDICK; FRANK, 2007; ARMSTRONG, 2011; SIU, 2011), os autores responsáveis pela elaboração do quadro ressaltam que seria relevante observar o grau de acesso à Internet disponibilizado à sociedade, de forma a evitar o que se denomina *apartheid* digital, como ocorria no Brasil em 2007, quando menos de 12% da sociedade acessava a internet (PLATT NETO *et al*, 2007).

2.2.1 Transparência no orçamento público brasileiro

No Brasil, a Nova Administração Pública começou a ser implementada em 1995, com o Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado (PDRAE), o qual “define objetivos e estabelece diretrizes para a reforma da administração pública brasileira” (BRASIL, 1995); mas foi a LRF responsável pela transição de um Estado altamente burocrático para um novo Estado gerencial (PIRES, 2010), bem como pelo fortalecimento do planejamento e controle, transparência e responsabilização (ou *accountability*) (SCARPIN; SLOMSKI, 2005), afinal, é ela quem “estabelece as normas de finanças públicas voltadas à responsabilidade na gestão fiscal (BRASIL, 2000), padronizando relatórios e contribuindo para uma linguagem compreensível

por seus usuários (SILVA; COMERLATTO; KLEBA, 2007). Segundo o PDRAE (BRASIL, 1995), a necessidade de um novo modelo de desenvolvimento governamental justifica-se pela deterioração dos serviços públicos, alinhada à crise fiscal, que vinha desestabilizando a economia do país; logo, foi necessária uma reorganização estatal com “ênfase na qualidade e na produtividade do serviço público”, para que tanto governança quanto governabilidade fossem ampliadas (e/ou reconquistadas). Assim, dentre as mudanças propostas, constava o programa de *publicização*, reforçando “um sistema de parceria entre Estado e sociedade para seu financiamento e **controle**” [grifo nosso], sendo que este último só poderia ser exercido com o acesso a informações, consonante com o princípio da publicidade. Desta forma, o Brasil, embasado em tal princípio, tem buscado desenvolver iniciativas que melhorem a transparência do país – em obediência às principais regulamentações nesse sentido: Constituição Federal de 1988, LRF, Lei Complementar nº. 131/2009 (denominada Lei da Transparência) e Lei nº. 12.527/2011 (Lei de Acesso à Informação, também conhecida pela sigla LAI). (BAIRRAL; SILVA; ALVES, 2015; ZUCOLOTTI; TEIXEIRA, 2017; SILVA; COMERLATTO; KLEBA, 2017).

Art. 5º, XXXIII. Todos têm direito a receber dos órgãos públicos informações de seu interesse particular, ou de interesse coletivo ou geral, que serão prestadas no prazo da lei, sob pena de responsabilidade, ressalvadas aquelas cujo sigilo seja imprescindível à segurança da sociedade e do Estado. (BRASIL, 1988).

Tais leis incentivam a publicidade e transparência como regra, e a restrição das informações como exceção, conforme assevera o inciso LX do art. 5º da Carta Magna (BRASIL, 1988): “a lei só poderá restringir a publicidade dos atos processuais quando a defesa da intimidade ou o interesse social o exigirem”.

No Brasil, os principais documentos que auferem transparência ao setor público estão previstos na Lei de Responsabilidade Fiscal – são eles os planos, orçamentos e lei de diretrizes orçamentárias (PPA, LOA e LDO); as prestações de contas e o respectivo parecer prévio; o Relatório Resumido da Execução Orçamentária e o Relatório de Gestão Fiscal; e as versões simplificadas desses documentos (BRASIL, 2000).

A fim de assegurar que os cidadãos possam acessar informações pública, sejam informações proativas ou por demanda, o Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União (CGU) é o órgão responsável tanto por monitorar a

aplicação da LAI quanto por manter o funcionamento do Portal da Transparência, canal que disponibiliza à sociedade informações sobre arrecadação de receitas e execução de despesas públicas (BRASIL). Mesmo com as atividades executadas pelo CGU, Platt Neto *et al* (2007) listam algumas limitações à transparência pública brasileira: relatórios elaborados exclusivamente para atendimento à legislação; relatórios sem atenção estética; uso de meios restritivos para acesso; páginas na Internet com erros e informações incorretas, incompletas e desatualizadas.

2.2.2 Organizações internacionais e transparência pública

Tendo em vista a importância do orçamento público como ferramenta de planejamento e execução de programas e atividades para atender à população, bem como a importância da participação e controle social sobre esse instrumento, algumas organizações internacionais, como a Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), o Fundo Monetário Internacional (FMI) e a Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) passaram a recomendar critérios de transparência pública, mais tarde compilados para a pontuação do *Open Budget Survey* (em português, Índice de Orçamento Aberto) delineado pelo *International Budget Partnership* (IBP).

O FMI é uma organização composta por 189 países com a finalidade de assegurar a estabilidade do sistema monetário internacional, abrangendo questões macroeconômicas e financeiras que exerçam influência sobre tal equilíbrio (IMF). Dessa maneira, adota-se uma política de transparência, garantindo a divulgação de informações significativas e oportunas a seu público global. Para tanto, foram publicados dois documentos: Código de Boas Práticas para a Transparência Fiscal e o Manual de Transparência Fiscal. O primeiro, divulgado em 2007, é dividido em quatro partes: definição clara de funções e responsabilidades (aborda estrutura, funções, atribuições e responsabilidade no setor público); abertura dos processos orçamentários (trata da elaboração, execução e monitoramento do orçamento público); acesso público a informações (abrange quais informações são relevantes e sugere sobre sua apresentação); garantias de integridade (quanto à qualidade das informações divulgadas). O segundo, apresentado na figura 2, complementando

aquele recém-analisado, apresenta o padrão internacional esperado na divulgação das finanças públicas, respaldado em quatro pilares: relatório fiscal, previsão fiscal e orçamentária, análise e gerenciamento do risco fiscal e gestão dos recursos. Embora esteja disponível para consulta o primeiro volume deste Manual, o FMI trabalha atualmente em sua atualização.

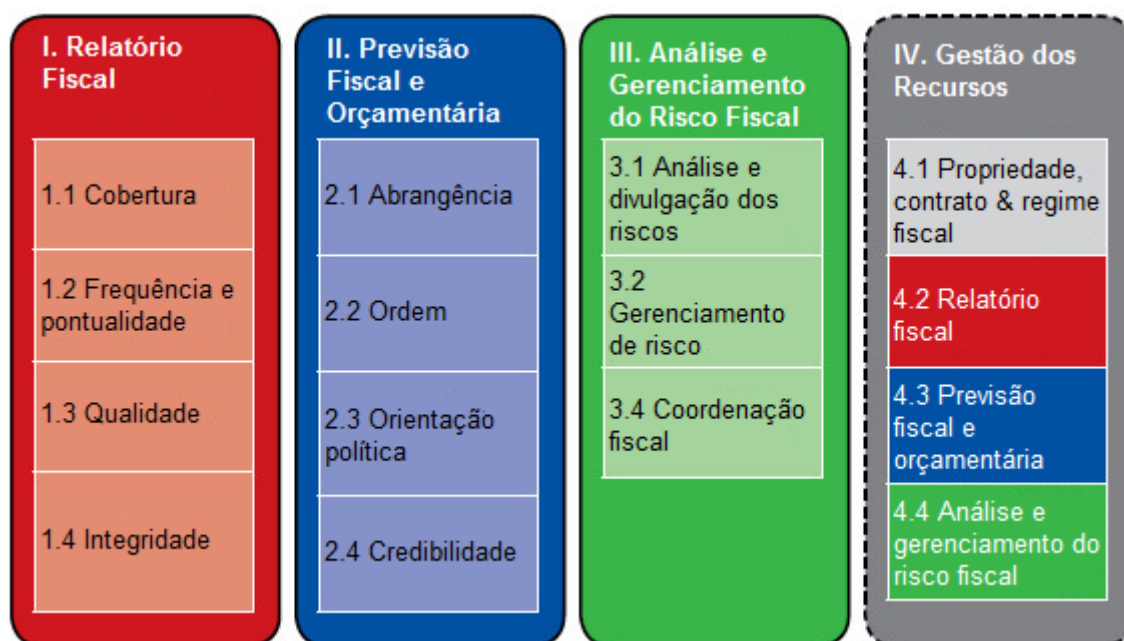


Figura 2: Quatro Pilares do Manual de Transparência Fiscal do FMI.
Fonte: IMF. Tradução livre.

A OCDE, por outro lado, preocupa-se em desenvolver políticas de promoção econômica e do bem-estar social, os quais possibilitarão boas práticas de governança a partir da transparência de suas informações (OECD, 2002). Ao considerar o orçamento público como o documento público mais importante, assevera a necessidade de se adotar as Melhores Práticas em Transparência Orçamentária, num documento dividido em três partes. Na primeira, é apresentada uma lista dos principais relatórios que os governos devem produzir. A segunda descreve assuntos, de cunho financeiro ou não, a serem abordados nos relatórios. Por fim, são expostas práticas que garantam a qualidade e integridade dos relatórios e de suas informações.

Inspirado nos critérios expostos pelo FMI e pela OCDE, o *International Budget Partnership* (IBP), entidade norte-americana com objetivo tornar o sistema público financeiro mundial mais transparente, “*accountable*” e, destarte, mais fortalecido, (INTERNATIONAL BUDGET), elaborou um questionário, a partir de pesquisas

realizadas acerca dos documentos disponibilizados de cada governo a sua respectiva população, através do qual pontua os países participantes segundo a “quantidade e o tipo de informações disponíveis ao público nos documentos orçamentários de cada país”.

Cavalcante (2008) compilou no quadro 3 os documentos orçamentários cuja publicação é recomendada pelas organizações internacionais citadas, e avaliou quais o Brasil atende ou deixa de atender.

Documento Orçamentário	Brasil emite?	Requisitos que deveriam constar do documento
Declaração Pré-Orçamentária	Sim	FMI-3 (parte) – objetivos de política fiscal a médio prazo: metas p/ PIB e dívida
		FMI-7 (parte) – renúncias fiscais e passivos contingentes
		OCDE-1 (parte) – previsão para nível de receita e despesas p/ próximos 2 anos
		OCDE-2 – apresentação ao menos 1 mês antes da proposta orçamentária / intenções para o próximo exercício e para os dois seguintes
		OCDE-8 (parte) – dados econ. (inflação, result. transações correntes, PIB, câmbio, juros) / influência das premissas sobre indicadores (receita)
		OCDE-9 (parte) – incentivos fiscais
		OCDE-12 – dif. entre custo dos benefícios previd. e contrib. do governo
		OCDE-13 – passivos contingentes
Proposta de Orçamento do Executivo	Sim	IBP-1 – tempestividade / quant. de informações macroecon. / políticas prioritárias
		FMI-1 e IBP-2 (parte) – envio ao Legislativo segundo cronograma
		FMI-2 – descrição de novas receitas e despesas / alterações na legislação tributária
		FMI-3 (parte) – projeção de desp. c/ benefícios continuados / outros dados da dívida
		OCDE-8 (parte) – dados sobre emprego e desemprego
Orçamento	Sim	FMI-7 e OCDE-9 (v. Declaração Pré-Orç.) – incent. fiscais: legisl. / prazo de vig.
		FMI-5 – créditos adicionais em compatibilidade com orçamento
		FMI-6 (parte) – inclui ativ. extra-orç. / posição fiscal dos entes subnacionais
		FMI-10 – despesa classif. segundo categoria econ., funcional e administ.
		OCDE-1 (parte) – enviado ao Legisl. ao menos 3 meses antes do início do exerc. / todas as receitas e despesas / receitas vinculadas e taxas contabilizados à parte / comente. por programa e indicadores de resultado e metas de desempenho
Relatórios Mensais	Sim	IBP-2 (parte) – inclui atividades para fiscais / comparabilidade / programas secretos / dados não financeiros / transferências intergov. e p/ emp. estatais
		OCDE-3 – receita/despesa: valores mensais e acumulados / fluxo financeiro
Relatório Semestral	Não	IBP-3 – comparação receitas e despesas executadas x previstas / dívida
		FMI-4 – novos dados econ. / razões p/ execução inesperada / alterações orçament.
		OCDE-4 – divulgação até seis semanas após o fim do 1º semestre / previsão dos resultados do orçamento corrente e para os dois seguintes
		OCDE-10 e OCDE-13 (v. Relat. Anual) / OCDE-12 (v. Declaração Pré-Orç.)
		IBP-4 – novo cenário econômico / receitas, despesas, ativo, passivo,

		dívida
Relatório Anual	Sim	FMI-6 – informações financeiras de empresas estatais
		FMI-8 – composição da dívida / ativos financeiros / passivo exceto dívida / ativos oriundos de recursos naturais
		FMI-11 – resultados apresentados pelo Executivo ao Legislativo
		OCDE-5 – todas as info. financeiras e fiscais
		OCDE-10 – dívida classificada sob vários critérios
		OCDE-11 – bens imobiliários e equipamentos
		OCDE-12 – dif. entre custo dos benefícios previdenciários e contrib. do governo
		OCDE-13 – passivos contingentes: valor e histórico da inadimplência
		OCDE-14 – regime contábil de todos os relatórios / uniformidade contábil
		IBP-5 – alcance das metas de desempenho / receita e despesa / dados não financ. / situação macroeconômica prevista x real / fundos extra-orç. / tempest.
Relatório do Auditor	Sim	FMI-6 – ativ. extra-orç. / posição fiscal de Est. e Mun. / info. financ. empresas púb.
		FMI-12 – parecer em 1 ano / razões por diferença receitas e desp. projetadas x exec.
		OCDE-15 – instituição suprema de auditoria / produção de relatório
		IBP-6 – órgão independente do Executivo / legalidade / tempestividade / fundos extra-orç. / resposta do Executivo às recomendações do Legislativo
Relatório Pré-Eleitoral	Não	OCDE-6 – estado das finanças antes das eleições
Relatório Plurianual	Sim	OCDE-7 – sustentabilidade das políticas no longo prazo / projeções / informações Demográficas
Orçamento-Cidadão	Não	FMI-9 – caract. básicas do orçamento aprovado – simplicidade e objetividade
		OCDE-16 – ampla disponibilidade
		IBP-7 – quantidade de informações não técnicas

Quadro 3: Cotejo dos documentos do orçamento brasileiro com critérios de transparência do FMI, OCDE e IBP.

Fonte: Cavalcante (2008, p. 32 e 33).

3 MÉTODOS E TÉCNICAS DE PESQUISA

3.1 Tipo e descrição geral da pesquisa

Dado o objetivo geral pretendido com esta pesquisa, comparar o processo orçamentário entre Brasil e os principais países destacados por seu nível de transparência, pode-se classificar o presente trabalho como qualitativo, afinal, não se está tratando de enumerar ou medir os eventos estudados, mas sim em “verificar como determinado fenômeno se manifesta nas atividades, procedimentos e interações diárias” (GODOY, 1995a, p. 63). Nesse contexto, Günter (2006), embasado nos levantamentos de Mayring (2002), afirma que a pesquisa qualitativa leva a seis delineamentos, a saber: estudo de caso, análise de documentos, pesquisa-ação, pesquisa de campo, experimento qualitativo e avaliação qualitativa. Aqui, utilizar-se-á a análise documental, afinal a fonte primordial de dados ocorrerá a partir da utilização de documentos.

Quanto ao seu objetivo, é possível, ainda, classificá-la como pesquisa descritiva, afinal, trata-se de expor o processo orçamentário do Brasil e dos países com a melhor classificação no Índice Orçamento Aberto desenvolvido pelo IBP – ou seja, sem preocupação em identificar as causas que contribuam para determinados resultados, embora a comparação entre as características da população possa embasar tal explicação (GIL, 2007; VERGARA, 1990).

3.2 Caracterização da organização e dos participantes da pesquisa

O tema alvo desta pesquisa é a avaliação do processo orçamentário, nacional e internacional, sob a égide da transparência pública, uma vez que, embora não haja concordância entre os pesquisadores da área sobre o que torna um orçamento fortalecido, a transparência pública é um fator aceitável entre eles – mas, como

apontam Cavalcante (2008) e Santiso (2015), não seria o determinante. Nesse sentido, e considerando os apontamentos de organismos internacionais preocupados com economia, finanças e desenvolvimento social (FMI, OCDE e INTOSAI), foi criado, em 1997, o *International Budget Partnership*, organização norte-americana sem fins lucrativos pioneira em questão de monitoramento orçamentário, com o intuito de incentivar a transparência e, conseqüente, a melhoria da governança nos países associados, promovendo, para tanto, pesquisas sobre políticas governamentais. Este organismo enfatiza seus trabalhos no orçamento público federal por acreditar que este é a principal ferramenta de desenvolvimento, afinal, toda e qualquer área respaldada pelos cuidados governamentais precisa de planejamento e recursos para execução de suas melhorias. Inicialmente avaliando apenas oito países, apresentando o impacto da análise do orçamento na sociedade civil, atualmente conta com o apoio de organizações civis e pesquisadores de mais de cem países, analisando, monitorando e influenciando o processo orçamentário público, na esperança de melhorar não só a transparência das informações, mas também o uso eficiente e efetivo dos recursos escassos.

As pesquisas realizadas pelo IBP resultam, periodicamente, no *Open Budget Survey*, ou, em português, Índice de Orçamento Aberto, um indicador que classifica os países participantes segundo a transparência, participação e supervisão orçamentárias, em ordem decrescente, considerando três componentes: disponibilidade dos documentos orçamentários, participação popular no processo orçamentário e “força” das instituições fiscalizadoras oficiais. Assim, é esperado que cada país apresente, em relação ao seu orçamento público, no mínimo, oito “documentos-chave”: declaração pré-orçamentária, proposta de orçamento do Executivo, orçamento promulgado, orçamento-cidadão, previsão do relatório anual, relatório anual, relatório semestral e relatório da auditoria.

A metodologia para desenvolver o Índice de Orçamento Aberto é embasada em um questionário de 140 perguntas de múltipla-escolha, preenchidas principalmente por instituições acadêmicas ou organizações civis, dado o interesse comum na promoção de práticas orçamentárias transparentes. A maioria das questões exige que os pesquisadores escolham entre cinco respostas (“a”, “b”, “c”, “d” ou “e”). A resposta “a” indica que o padrão completo é cumprido ou excedido, enquanto “b”, embora ainda demonstre boas práticas, indica que apenas os

elementos básicos do padrão foram atendidos. A resposta "c" corresponde a esforços mínimos para atingir o padrão relevante, enquanto "d" indica que o padrão não é cumprido. Uma resposta "e" indica que o padrão não é aplicável. Certas outras questões, no entanto, possuem apenas três possíveis respostas: "a" (padrão encontrado), "b" (padrão não encontrado) ou "c" (não aplicável). Para que se alcance o topo do *ranking*, é preciso que a somatória das respostas totalize entre 81 e 100 pontos. Os levantamentos disponibilizados em seu sítio oficial são dos anos 2006, 2008, 2010, 2012 e 2015. Em nenhum deles o Brasil apareceu no topo do *ranking*, pois alcançou, respectivamente, as posições 9^a, 8^a, 9^a, 12^a e 6^a (todas abaixo dos 81 pontos), variando entre 71 e 77 pontos.

Tendo em vista a extensão dos dados apresentados, bem como as próprias mudanças referentes a políticas públicas e decisões orçamentárias ao longo dos anos, optou-se por avaliar somente o *ranking* mais recente, divulgado no ano de 2015, apresentado nas Figuras 3, 4 e 5.

Na publicação mais recente (do ano 2015), os pesquisadores realizaram a coleta de dados dos últimos 18 meses nos 102 países participantes entre maio e junho de 2014, sendo embasada em evidências como documentos oficiais, legislação e entrevistas com pessoas próximas ao processo orçamentário (desde funcionários do governo a especialistas no assunto). Em seguida, por um período de três a seis meses, os questionários respondidos foram analisados, discutidos e revisados por pesquisadores individuais, analista com grandes conhecimentos no processo orçamentário de algum país específico e pelo próprio governo, convidado a tecer comentários e sanar dúvidas. Enquanto isso, as respostas do questionário foram quantificadas. Para as perguntas com cinco opções de resposta: "a" recebe uma pontuação de 100, "b" recebe 67, "c" recebe 33 e "d" recebe 0. As perguntas que recebem "e" não estão incluídas nas pontuações agregadas do país. Para as perguntas com três opções de resposta: "a" recebe 100, "b" recebe 0 e as respostas "c" não estão incluídas na pontuação agregada. Optou-se por comparar o Brasil, país de origem desta publicação, com os destacados no grupo de "informações suficientes extensivas", (ou seja, que atingiram no mínimo 81 pontos): Nova Zelândia, Suécia, África do Sul, Noruega e EUA (figura 3). Essa escolha ocorreu partindo da premissa de que as divergências entre eles e o Brasil pudessem ser

evidenciadas e servissem de reflexão para auxiliar na otimização das práticas orçamentárias brasileiras.

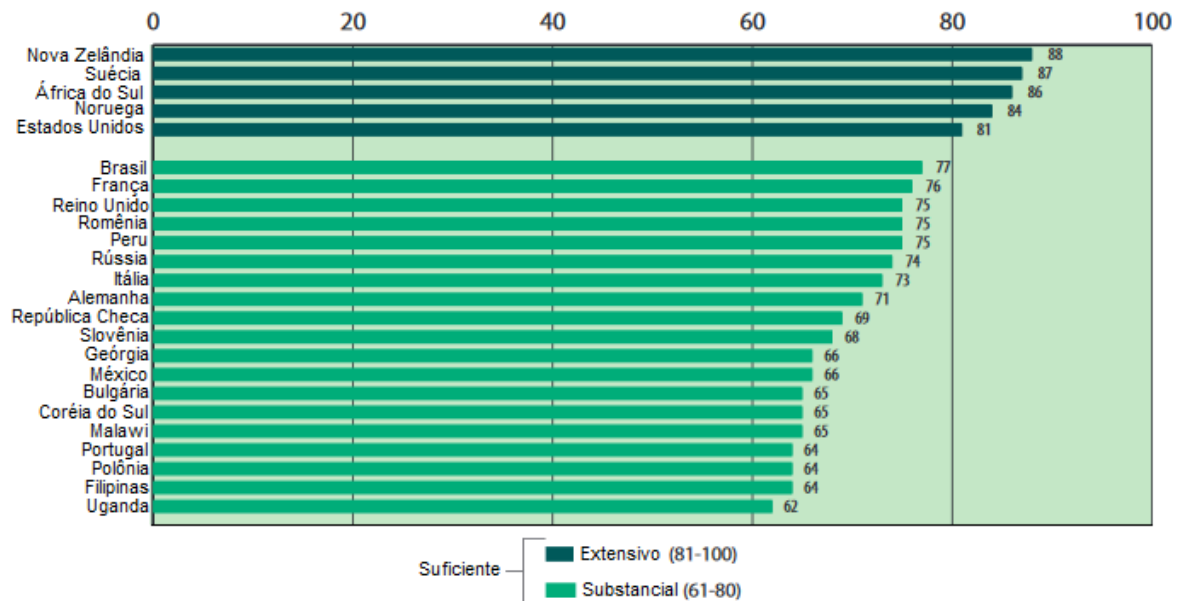


Figura 3: *Ranking* dos países segundo sua pontuação em transparência de 2015.

Fonte: INTERNATIONAL BUDGET

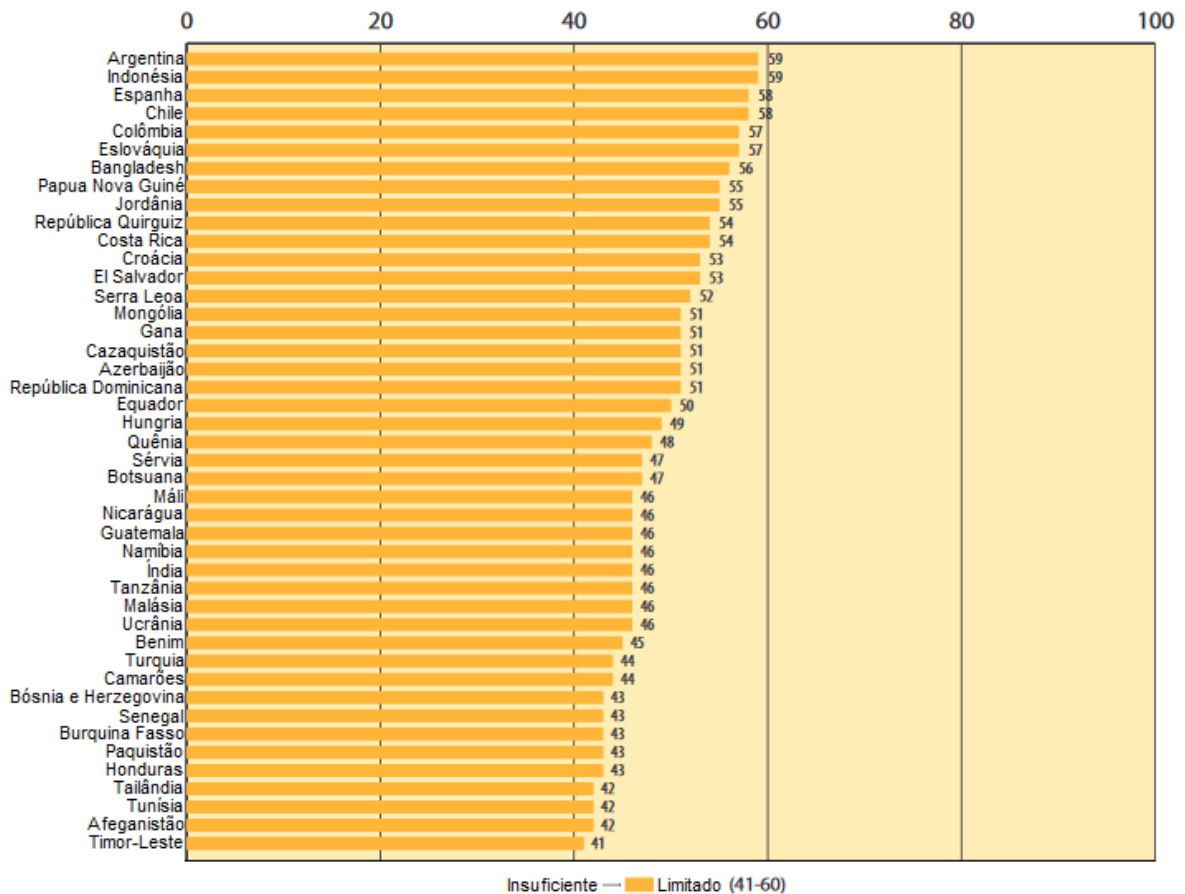


Figura 4: *Ranking* dos países segundo sua pontuação em transparência de 2015.

Fonte: INTERNATIONAL BUDGET

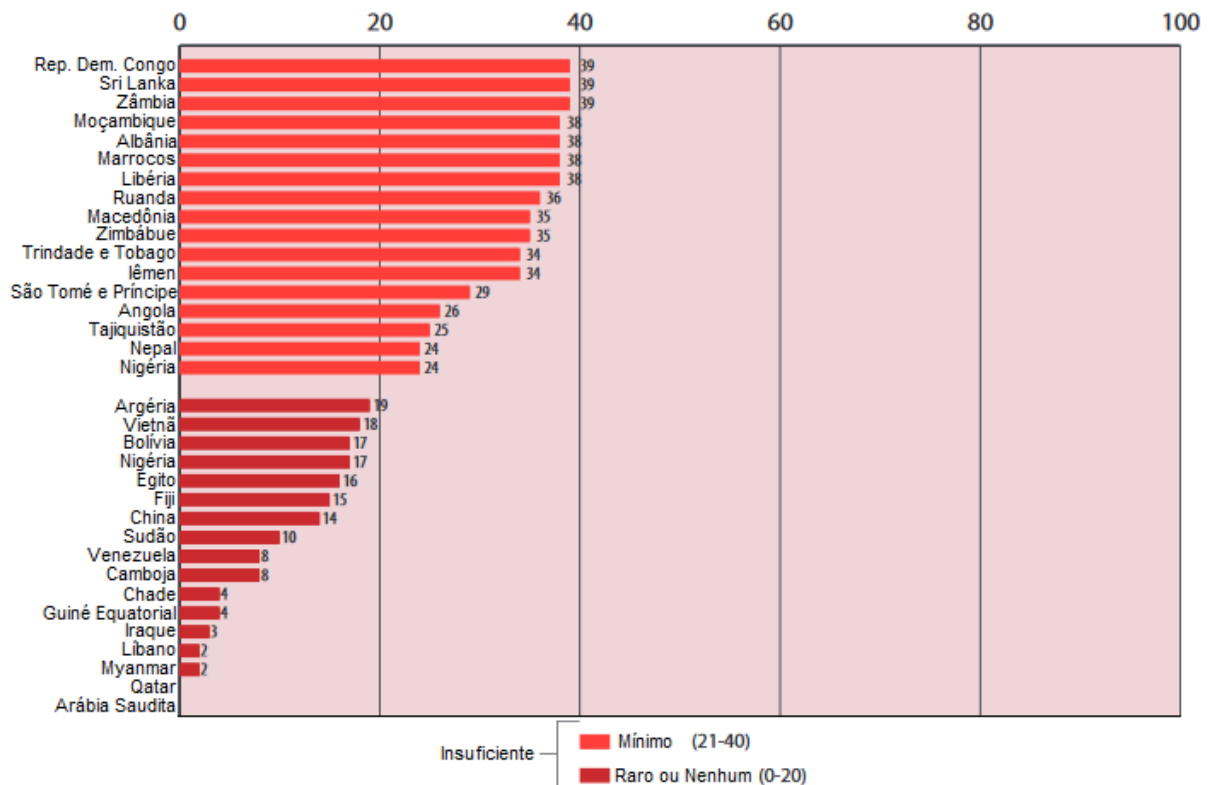


Figura 5: *Ranking* dos países segundo sua pontuação em transparência de 2015.
Fonte: INTERNATIONAL BUDGET

3.3 Procedimentos de coleta e análise de dados

Para alcançar os objetivos específicos, valeu-se de pesquisa documental descritiva sobre os processos orçamentários de cada país, nos seus respectivos sítios oficiais (listados no Apêndice). Nesse sentido, Godoy (1995b) divide os estudos documentais quanto ao tipo de documento analisado, podendo ser primário, isto é, “produzidos por pessoas que vivenciaram diretamente o evento que está sendo estudado”, ou secundários, cujos dados coletados para desenvolvimento do trabalho teórico não foram elaborados por quem presenciou sua produção. Assim, a pesquisa seria embasada em dados secundários, obtidos a partir de documentos divulgados pelos órgãos oficiais e responsáveis sobre o âmbito financeiro e orçamentário de cada país. Como cada país tem um ou mais departamentos ou ministérios responsáveis pelo tratamento do processo e informações orçamentárias, a coleta de dados iniciou-se no sítio oficial do órgão central de governo de cada um deles, para que houvesse melhor compreensão de como e onde as informações

seriam melhor encontradas. Em alguns casos isolados, utilizou-se, como apoio, os documentos levantados pelo próprio IBP, bem como artigos científicos².

A temática do presente trabalho é ampla e difícil de trabalhar exaustivamente. Deseja-se, aqui, trabalhar uma abordagem mais qualitativa, comparando aspectos orçamentários semelhantes entre Brasil e países que publicam informações suficientes extensivas. Não se buscou aqui avaliar as relações entre posicionamento no *ranking* e ciclo de orçamento, afinal, tentativas anteriores já concluíram que não há indícios, em termos de países, de que tenha aparecido alguma teoria abrangente para explicar o comportamento da abertura orçamentária, mesmo que diferentes abordagens metodológicas tenham sido abordadas (SUZART, 2012; CARVALHO *et al*, 2012; OLIVEIRA; SILVA; MORAES, 2008; HEINZMANN; LAVARDA, 2011). Assim, optou-se por alguns critérios para que o objetivo central – comparar aspectos do processo orçamentário brasileiro com o dos países que se destacaram segundo o IBP – pudesse ser atingido. Os critérios de comparação foram relativos a: setores e órgãos envolvidos, legislação e documentos do processo orçamentário e etapas do ciclo orçamentário. A escolha desses foi sobretudo embasada em: Dallaverde (2013), que, em sua obra, apresenta comparação entre alguns países considerando as relações entre os poderes na gestão das finanças públicas, justificando a importância do sistema de freios e contrapesos entre eles; Santiso (2015), seguindo essa mesma linha de responsabilização dos agentes; Cavalcante (2008), ao sugerir alguns critérios de avaliação (da transparência) do processo orçamentário, como harmonia entre os poderes, as formas de tomada de decisões, os órgãos envolvidos; Nunes e Nunes (2006), tratando da importância das leis e regulamentos para o desenvolvimento e avanços no orçamento público.

Vale destacar que os critérios aqui observados não se assemelham aos do IBP, uma vez que ele se limita a analisar determinadas publicações e consequente acesso do público (isto é, da população) a documentos apontados como essenciais para o conhecimento do orçamento público, não realizando nenhuma avaliação dos procedimentos orçamentários em si.

² Devido a limitações quanto à linguagem, algumas das informações da Suécia foram embasadas no trabalho de Södersten, 2014.

4 RESULTADOS E DISCUSSÃO

Nesta seção, serão apresentados e discutidos assuntos correlatos aos seguintes aspectos orçamentários: setores e órgãos envolvidos, legislação e documentos do processo orçamentário e etapas do ciclo orçamentário – comparando cada um desses no âmbito dos países que alcançaram maior pontuação no último *ranking* do Índice de Orçamento Aberto (Nova Zelândia, Suécia, África do Sul, Noruega e Estados Unidos), com o Brasil.

	Setores e órgãos envolvidos	Regulamentos e principais documentos	Etapas do ciclo orçamentário
Nova Zelândia	Elaboração: Ministério das Finanças Fiscalização: Parlamento	Lei das Finanças Públicas: regula as finanças públicas e os aspectos orçamentários do país	6 etapas
Suécia	Elaboração: Ministério das Finanças Fiscalização: Parlamento	Limita o acesso a informações, e trabalha principalmente com acordos políticos, no lugar de regulamentos formais	Não possui etapas bem definidas, mas sim um cronograma mensal
África do Sul	Elaboração: Tesouraria Nacional Fiscalização: Parlamento e Auditoria	O orçamento deve ser adequado pelo Quadro Estratégico de Médio Prazo, que se sustenta nas premissas do Plano de Desenvolvimento Nacional	4 fases principais
Noruega	Elaboração: Ministério das Finanças Fiscalização: Parlamento	A Administração Pública descentralizada corrobora para pouca regulamentação formal	Não possui etapas bem definidas, mas sim um cronograma mensal
Estados Unidos	Elaboração: presidente Fiscalização: Câmara e Senado	Enfatiza as elaborações individuais e global da Proposta Orçamentária	4 etapas
Brasil	Elaboração: Ministério do Planejamento Fiscalização: Congresso Nacional	Não publicou lei complementar para tratar do assunto, conforme solicitado na Constituição	4 fases principais

Quadro 4: Resumo dos aspectos orçamentários analisados.

Fonte: elaborado pela autora.

4.1 Setores e órgãos envolvidos

O primeiro aspecto de comparação dos países, relativo aos principais “atores” envolvidos no processo orçamentário de cada país – isto é, quais são os principais órgãos responsáveis por sua elaboração, discussão/aprovação e execução, apresentados no quadro 5 –, embasou-se na premissa de que as instituições orçamentárias são responsáveis pela boa ou má execução do processo orçamentário, e que este, como propulsor de um dos mais importantes instrumentos de planejamento, interfere na eficiência da Administração Pública e na aplicação de conceitos relacionados à transparência pública, afinal não basta só a publicação das informações para que haja transparência, é preciso que os dados divulgados sejam verídicos, o que é (ou deveria ser) garantido pelo equilíbrio e pela imparcialidade no serviço das instituições públicas (CAVALCANTE, 2008; ZUCCOLOTTO; TEIXEIRA, 2017; RÍOS; BASTIDA; BENITO, 2014; SANTISO, 2015; DALLAVERDE, 2013).

	Executivo	Legislativo
Nova Zelândia	Ministério das Finanças; Tesouraria; Gabinete	Parlamento
Suécia	Ministério das Finanças	<i>Riksdag</i> (Parlamento)
África do Sul	Tesouraria Nacional	Parlamento; Auditoria
Noruega	Ministério das Finanças; Departamento de Orçamento; Gabinete	<i>Storting</i> (Parlamento bicameral)
Estados Unidos	Presidência; Escritório Executivo do Presidente; Escritório de Gestão e Orçamento	Congresso (Câmara e Senado)
Brasil	MP SOF Presidência	Congresso Nacional (Comissão Mista de Planos, Orçamentos Públicos e Fiscalização)

Quadro 5: Setores e órgãos envolvidos no processo orçamentário.

Fonte: elaborado pela autora.

Na **Nova Zelândia**, por se tratar de uma monarquia parlamentarista, e a fim de auxiliar no controle das decisões, de forma eficiente e equilibrada adota-se a separação dos Poderes, a saber: Legislativo (ou o próprio Parlamento), Judiciário (formado por juízes e tribunais) e Executivo (o Governo em si, formado pela Coroa, seus ministros e pelo Gabinete). Em relação às finanças públicas, pode-se destacar, nesse último grupo, o Ministério das Finanças, e em particular, sua Tesouraria (*Treasury*), responsável por advertir o Governo do país sobre políticas econômicas,

produzir publicações e dados econômicos, monitorar e administrar anseios financeiros do governo, avaliar propostas do setor público segundo as quais haverá implicações econômicas e financeiras. Conjuntamente com o Departamento de Primeiro Ministro e Gabinete e a Comissão de Serviços Estatais, eles são responsáveis por liderar, coordenar e monitorar todo o setor público. Também é possível destacar o papel fundamental do Parlamento, responsável pela fiscalização, votação e aprovação das etapas do processo orçamentário.

Na **Suécia**, com seu um sistema de governo parlamentar democrático, tem-se destacado no âmbito das finanças públicas o *Riksdag*, ou Parlamento sueco, eleito a cada quatro anos, sendo o detentor do Poder Legislativo e o responsável por definir o que será implementado pelo Governo, bem como o que pode ser acessado pela população. O Ministério das Finanças, responsável pelas questões relativas às finanças do governo central, incluindo a coordenação do orçamento e suas previsões e análises e assuntos, é comandado por três ministros: ministro das Finanças, ministro do Mercado Financeiro e Assuntos de Consumo e ministro da Administração Pública, sendo cada um deles responsável pela seleção da sua equipe de trabalho.

A Tesouraria Nacional é o órgão responsável por administrar as finanças da **África do Sul**, de forma a garantir transparência, responsabilidade e controle financeiro, cabendo a ele, portanto, coordenar as relações financeiras intergovernamentais, gerenciar o processo de preparação do orçamento e exercer controle sobre a implementação do orçamento nacional anual, incluindo os ajustes orçamentais. Suas ações, contudo, devem ser aprovadas, ou, caso necessário, alteradas, pelo Parlamento – a supervisão orçamentária é considerada a atividade mais importante do âmbito legislativo. Ao final do ciclo orçamentário, a Auditoria tem função primordial de opinar sobre os demonstrativos financeiros, orçamentários e contábeis.

O poder, embora monárquico, também é dividido em três esferas na **Noruega**: *Storting* (Poder Legislativo); Poder Executivo e Poder Judiciário. As dotações orçamentárias são de responsabilidade do primeiro, embora seja o Executivo (mais especificamente, o Ministério das Finanças) responsável pelo planejamento e implementação da política econômica norueguesa e pela coordenação do trabalho com o Orçamento Fiscal. O Ministério em questão é

dividido em sete departamentos, sendo o Departamento de Orçamento o responsável pela coordenação da elaboração do orçamento, fixando as dotações – embora os ministros individuais tenham uma autonomia considerável na forma como gastam a sua parcela atribuída no orçamento, dada a característica administração pública descentralizada do país. Dentre os agentes diretamente envolvidos com o processo orçamentário, destacam-se: Gabinete, *Storting* (Parlamento bicameral) e o Ministério das Finanças (com seu Departamento de Orçamento). Anderson, Curristine e Merk (2006) afirmam que, em comparação com muitos países da OCDE, o papel formal do ministro das Finanças é fraco, por não negociar diretamente com os outros ministros suas propostas de orçamento individuais; por esta razão, o Gabinete é considerado o agente com mais responsabilidades e influência no processo orçamentário.

Os **Estados Unidos**, ao contrário dos anteriores, constitui uma república federal, mas também é tripartite. Nesse sentido, para que o governo do Presidente seja efetivo, criou-se, no âmbito Executivo, o Escritório Executivo do Presidente, órgão responsável por comunicar as decisões governamentais, bem como auxiliá-lo em suas decisões. Quanto a esse último quesito, desenvolveu-se o Escritório de Gestão e Orçamento (*Office of Management and Budget*), cuja missão é ajudar o Presidente a cumprir seus objetivos de política, orçamento, gerenciamento e regulação e cumprir as responsabilidades legais da agência. Cada Casa do Congresso também participa, em um primeiro momento separada e depois conjuntamente, da elaboração da Lei de Dotação Orçamentária, através de suas revisões e votações.

Alinhado ao modelo governamental norte-americano, no **Brasil** as leis orçamentárias são de iniciativa do Poder Executivo, sendo o Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão (MP), e sua Secretaria de Orçamento Federal (SOF), os órgãos responsáveis por sua elaboração. Contudo, este país apresenta, ainda que indiretamente, muitos outros *stakeholders*: Receita Federal; presidente da República; Ministério da Transparência, Fiscalização e Controladoria-Geral da União (CGU); Secretaria do Tesouro Nacional; Ministério da Fazenda [Poder Executivo – PE]; Comissão Mista de Planos, Orçamentos Públicos e Fiscalização; Tribunal de Contas da União (TCU) [Poder Legislativo – PL].

Com base nos levantamentos individuais de cada país, foi possível notar nesta subseção que os responsáveis envolvidos no processo orçamentário divergiram entre cada país. Esse fenômeno decorre das diferentes formas de governo, pois Estados Unidos e Brasil constituem uma República Federal Presidencialista, com foco em um chefe de Executivo eleito por voto direto e com autonomia para definir a composição de seu governo (BATISTA, 2016). Os demais adotam um sistema parlamentarista, cujo foco do poder está no Gabinete, apoiado pelo Legislativo. Nos países de sistema parlamentar, o principal órgão do processo orçamentário eram seus respectivos Ministérios das Finanças, do âmbito Executivo. Nos Estados Unidos, foi desenvolvido um Escritório de Gestão e Orçamento. No Brasil, embora seja presidencialista, também é um Ministério o responsável por assuntos de ordem financeira: o Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão, apoiado pela Secretaria de Orçamento Federal. Como semelhança, contudo, observou-se que em todos eles há divisão tripartite com clara distinção dos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário e de suas respectivas funções, havendo o esperado equilíbrio e harmonia entre eles, afinal, mesmo com o processo orçamentário sendo fundamentalmente de competência do Executivo, o Poder Legislativo tem participação fundamental nesse ciclo, devendo aprovar ou discordar das solicitações constantes na Lei Orçamentária. Essa correspondência era esperada, dada a relação entre transparência e democracia (OLIVEIRA; SILVA; MORAES, 2008; RENZIO; MASUD, 2011). Destaca-se que no Brasil, o Legislativo tem papel fundamental, tanto que os membros do Congresso Nacional só estão aptos a se retirarem para seu recesso se as diretrizes orçamentárias estiverem sido concretizadas. A estrutura institucional bem arquitetada do Brasil foi considerada no relatório executivo do IBP um fator que poderia melhorar a transparência, governança e *accountability* do país, se não fosse por alguns percalços acerca dos documentos.

4.2 Regulamentos e principais documentos orçamentários

Como segundo aspecto de comparação dos países, buscou-se apresentar tanto as regras quanto os principais documentos referentes ao processo

orçamentário de cada país, afinal, segundo Nunes e Nunes (2006, p. 6), “algumas das dificuldades institucionais que causam distorções no processo orçamentário e ineficiência administrativa têm origem na ausência de regulamentação”, o que acarreta não somente prejuízo na gestão e nos avanços metodológicos já conquistados, mas também em lacunas que dificultam a “compreensão integrada de todo o ciclo orçamentário e sua execução” provenientes da falta de padronização dos relatórios e informações que objetiva dar transparência às políticas públicas (NUNES; NUNES, 2006, p. 9). Adicionalmente, serão apresentadas informações sobre onde os *stakeholders* podem ter acesso a esses dados (quadro 6).

	Regulamentos e Documentos	Fonte
Nova Zelândia	Lei das Finanças Públicas de 1989; Discurso orçamentário; Relatório de estratégia fiscal; Atualização do orçamento; Estimativa das dotações; Declarações de intenções; Estimativas suplementares	Sítio oficial
Suécia	Instrumento de Governo; Decreto de <i>Riksdag</i> ; Lei Orçamentária; Acordos políticos internos; Projeto de Políticas Fiscais da Primavera; Projeto de Orçamento	Informações limitadas, apenas para manter o público informado
África do Sul	Plano de Desenvolvimento Nacional; Quadro Estratégico de Médio Prazo; Proposta Orçamentária; Relatório de Desempenho e de Execução dos Gastos; Relatório de Opinião	Sítio oficial
Noruega	<i>White Paper</i> ; <i>Yellow Paper</i> ; Documento orçamentário por ministro; Propostas de impostos	Conferências; Consultas públicas
Estados Unidos	Proposta Orçamentária (global e individual); Lei de Dotação Orçamentária	Sítio oficial; Discurso de orçamento
Brasil	PPA LDO LOA LRF CF Lei n. 4.320/64 Obs.: falta publicar lei complementar	Sítio oficial

Quadro 6: Regulamentos, documentos e acessibilidade.

Fonte: elaborado pela autora.

Dentre os regulamentos administrados pela Tesouraria **neozelandesa**, destacam-se: *Public Finance Act 1989* (ou Lei das Finanças Públicas 1989, em

tradução livre), representando o alicerce do sistema de contas; bem como todas as legislações relativas ao Orçamento Anual. As informações pertinentes ao regulamento e aos documentos produzidos pelo país antes podiam ser facilmente acessadas por aplicativos a serem baixados e instalados em dispositivos eletrônicos móveis. Contudo, desde maio de 2016, ele foi desativado e as informações nele disponibilizadas agora são acessadas por um sítio oficial. Em relação aos principais documentos elaborados durante o processo orçamentário, destacam-se:

- Discurso orçamentário – realizado pelo ministro das Finanças, foca nas posições econômicas e fiscais do Governo, justificando quais políticas serão priorizadas;
- Relatório de Estratégia Fiscal – inclui receitas, despesas, balança operacional, dívidas, patrimônio líquido e pode incluir outras informações que estabeleçam a política e os avanços fiscais do governo, devendo acobertar os próximos 10 anos;
- Atualização do Orçamento nos âmbitos econômico e fiscal – aborda as previsões da Tesouraria para três anos ou mais, devendo, contudo, ser assinado um termo de responsabilização;
- Estimativa das dotações – previsões das despesas em cada área específica;
- Informações que justificam as estimativas abordadas – fornece importantes detalhes do que é esperado e será realizado o controle de desempenho;
- Declarações de intenções proferidas pelos departamentos;
- Estimativas suplementares – descrevem as despesas adicionais do exercício financeiro atual.

A **Suécia** apresenta algumas particularidades em relação às leis orçamentárias e ao acesso do público. Em relação a esses, alguns assuntos podem ter documentos restritos, tais como: a segurança do reino; a política fiscal, monetária e cambial, interesses econômicos das instituições públicas; a proteção das circunstâncias pessoais ou econômicas de assuntos privados. Assim, as informações disponibilizadas pela Lei Orçamentária são destinadas exclusivamente a manter o público informado. Quanto às leis que regulam as práticas orçamentárias,

têm-se: Instrumento de Governo (*Regeringsformen*), que trata da divisão de competências entre Parlamento e Governo; o Decreto de *Riksdag* (*Riksdagsordningen*), abordando as regras básicas de orçamento a serem observadas pelo Parlamento; e a Lei Orçamentária, detalhando os procedimentos orçamentários, bem como os objetivos das políticas fiscal. Contudo, as práticas orçamentárias também podem ser justificadas por diretrizes internas dentro do Governo e do Parlamento, ou mesmo por acordos políticos entre eles. Isso porque as regras determinadas por legislações são mais difíceis de serem revertidas ou mesmo abandonadas que aquelas não suportadas por leis. Em todo caso, os instrumentos orçamentários são: Projeto de Políticas Fiscais da Primavera e Projeto de Orçamento. O primeiro, apresentado em abril, mostra as propostas de diretrizes para a política fiscal e orçamentária a longo prazo; opina acerca da economia de forma generalizada, discutindo desafios econômico-políticos; expõe a política de distribuição e uma avaliação da sustentabilidade das finanças públicas. O último, apresentado em setembro, discorre sobre as propostas para o próximo exercício financeiro, sugerindo como distribuir os recursos do governo central em 27 áreas temáticas.

A fim de manter uma economia forte e estável, bem como eliminar a pobreza e reduzir a desigualdade, desde 2013 foi implementado pelo governo da **África do Sul** o Plano de Desenvolvimento Nacional (NDP), o qual deve moldar a alocação de recursos ao longo dos anos, até 2030. Assim, o Quadro Estratégico de Médio Prazo (MTSF), elaborado com o intuito de auxiliar no planejamento orçamentário, deve ser embasado pelas premissas do NDP, e será o pilar da Proposta Orçamentária, título que declara a expectativa de ganhos e gastos do setor público. Posto isso, cada departamento e agência públicos devem apresentar relatórios de desempenho e de execução dos gastos, que serão verificados pelos auditores para avaliação da eficiência do planejamento orçamentário, emitida a partir de Relatório de Opinião.

Os principais documentos orçamentários **noruegueses** são: orçamento nacional (*White Paper*), proposta orçamentária (*Yellow Book*), um documento orçamentário por ministro anexado ao *Yellow Book* e propostas de impostos. Todos os documentos orçamentários têm projeções para os três próximos anos, como fonte de informação acerca dos possíveis riscos. A pouca quantidade de

regramentos do país é justificável por seu sistema de administração pública eminentemente descentralizado.

Os regulamentos e documentações orçamentárias norte-americanos são referentes primordialmente em relação a propostas de orçamento e à própria lei orçamentária. Primeiramente, cada agência pública deve elaborar sua Proposta de Orçamento individual, para encaminhá-la ao chefe do Executivo, responsável por analisar e compilar todas as propostas individuais, resultando na Proposta Global de Orçamento Público. Após passar por etapas de votação, discussão e sanção, finalmente é desenvolvida a Lei de Dotação Orçamentária, apresentada tanto no sítio oficial quanto através do Discurso do Orçamento.

As leis orçamentárias **brasileiras** são definidas na Constituição Federal: Plano Plurianual (PPA), Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e Lei Orçamentária Anual (LOA). Contudo, a CF determina a necessidade de se criar uma lei complementar para dispor sobre organização, metodologia e conteúdo das leis orçamentárias – esta lei complementar, todavia, ainda não foi instituída – mas, para supri-la, utilizam-se os pressupostos da Lei n. 4.320/64.

Com base nos levantamentos individuais de cada país, foi possível notar nesta subseção que cada país desenvolve documentos orçamentários que atendam às necessidades dos usuários de sua informação. Os regulamentos que embasam o processo orçamentário também são divergentes entre eles. Contudo, houve convergência em relação à fonte na qual esses dados podem ser encontrados: em todos eles há sítios oficiais direcionados para assegurar essa publicação, de forma a reforçar a transparência orçamentária. Em alguns países, como Noruega e EUA, além do sítio oficial, há outras formas de apresentar esses documentos ao público, como por meio de conferências e pela proclamação de discursos orçamentários. A Suécia destacou-se no sentido de que, embora seja considerada um dos países mais transparentes, limita o acesso a suas informações orçamentárias. No caso do Brasil, o próprio IBP, em seu relatório executivo, afirma que os documentos e informações, embora sejam disponibilizados para os interessados, têm apresentação dificultosa e complexa que evita compreensão dos gastos, investimentos e aplicações do dinheiro público pela população, o que interfere negativamente na transparência do país (INTERNATIONAL BUDGET PARTNERSHIP, 2015). Cavalcante (2008) trabalha nessa mesma perspectiva, e

acredita que o país não alcançou seu ápice pela falta de publicação de alguns documentos, como o Relatório Semestral e o Orçamento-Cidadão.

4.3 Etapas do ciclo orçamentário

Cavalcante (2008) aponta que dentre os critérios que podem ser considerados ao se avaliar a transparência orçamentário, inclui-se o próprio procedimento orçamentário, analisado nesta subseção. A ênfase aqui foi em relação às etapas do ciclo orçamentário (quadro 7).

	Ciclo Orçamentário
Nova Zelândia	<ol style="list-style-type: none"> 1. Ministros e Gabinete decidem aspectos gerais; 2. Ministérios enviam planos orçamentários ao Ministério das Finanças; 3. Tesouraria compila informações 4. Apresentação ao Parlamento (Dia do Orçamento)
Suécia	<ol style="list-style-type: none"> 1. Apresentação das previsões econômicas; 2. Ministérios enviam seus relatórios financeiros anuais e a previsão orçamentária para os próximos 3 anos ao Ministério das Finanças; 3. Apresentação do Projeto de Políticas Fiscais da Primavera; 4. Discussão entre ministérios sobre projeto orçamentário; 5. Envio ao Parlamento
África do Sul	<ol style="list-style-type: none"> 1. Fase de Planejamento do Orçamento; 2. Fase de Autorização Legislativa; 3. Fase de Implementação; 4. Fase de Auditoria
Noruega	<ol style="list-style-type: none"> 1. Apresentação de projeção de gastos dos próximos 4 anos dos ministérios ao Gabinete; 2. Gabinete define limites do gasto; 3. Envio dos documentos ao Parlamento
Estados Unidos	<ol style="list-style-type: none"> 1. Agências Governamentais enviam suas propostas de orçamento ao presidente; 2. Presidente compila e envia ao Congresso; 3. Cada Casa analisa separadamente; 4. Junção das versões de cada Casa; 5. Envio do projeto para sanção.
Brasil	<ol style="list-style-type: none"> 1. Fase de Planejamento e Elaboração; 2. Fase de Discussão e Aprovação; 3. Fase de Execução; 4. Fase de Avaliação e Controle

Quadro 7: Etapas do ciclo orçamentário.

Fonte: elaborado pela autora.

Embora, como apontado anteriormente, o Ministério das Finanças **neozelandês** e sua Tesouraria tenham destaque no que diz respeito a matéria orçamentária, todos os ministros votam nas estratégias e prioridades para os gastos. Após a votação, retorna à Tesouraria a responsabilidade de compilar e processar as

propostas de iniciativa orçamentária, bem como preparar os documentos orçamentários, respeitando as regulamentações impostas pelo Legislativo, bem como os resultados e impactos que o Governo anseia alcançar. Essa ideia é uma tentativa de replicar o funcionamento de uma reunião de conselheiros de empresas do setor privado, afinal, o Governo, enquanto comprador, é propenso a requerer informações contratuais na mesma linha das abstraídas pelo setor privado: fornecedor, quantidade, qualidade, tempo e local da entrega e custos. Portanto, optou-se por produzir o mesmo tipo de relatório que geralmente constitui práticas contábeis aceitas no setor privado. O planejamento orçamentário da Nova Zelândia é um processo multianual (limitado a uma duração de cinco anos) responsável pela projeção de receitas e despesas, por informar às agências governamentais acerca desses gastos, pelo estabelecimento de objetivos e prioridades e por autorizar os dispêndios do exercício financeiro seguinte (figura 6). O processo orçamentário em si é anual, não sendo compatível com o ano civil, mas sim com um exercício financeiro próprio, que começa em 1º de julho.

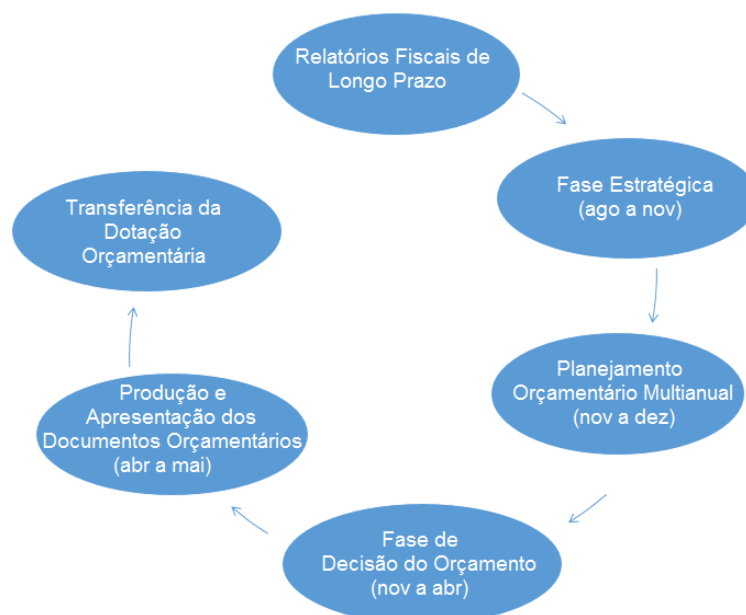


Figura 6: Fases do processo orçamentário na Nova Zelândia.

Fonte: THE TREASURY. Disponível em <<http://www.treasury.govt.nz/budget/process>>. Tradução livre.

Na primeira fase, que acontece de agosto a novembro, os ministros e o Gabinete decidem os aspectos gerais do Orçamento, tais como os temas principais, prioridades estratégicas e situação econômica e fiscal, que devem ser considerados no momento da votação dos ministros, em consonância também com as

preferências mais amplas do Governo. Aquelas prioridades, tomadas pelos ministros, e com auxílio do gabinete, formam a base da Declaração de Política Orçamentária (*Budget Policy Statement*), na qual constam as estratégias fiscais de curto prazo. Entre outubro e dezembro ocorre a fase de submissão do Orçamento, na qual são preparados os planos orçamentários que devem cobrir os próximos quatro anos, os ministros encaminham ao Ministério das Finanças as explicações de prioridades de médio-prazo identificadas por seus respectivos departamentos. De fevereiro a abril, o ministro responsável pelo Orçamento Federal considera as solicitações dos outros ministérios, refinando-as para que se adequem à restrição fiscal. Espera-se que sejam mantidas as despesas anteriormente aprovadas, mas podem haver ajustes – esses ajustes, em geral, ocorrem durante o processo orçamentário anual. A data de 1º de julho é denominada “Dia do Orçamento”, pois trata do momento em que o ministro das Finanças apresenta ao Parlamento os documentos orçamentários apontados na subseção anterior, abordando orientações de curto, médio e longo prazo. Por fim, até 31 de julho, introduz-se a *Appropriation Bill*, ou Lei de Dotação Orçamentária (tradução livre), em tradução livre, para que o orçamento possa ser debatido e, caso necessário, alguns relatórios e informações reformulados até está passível de se tornar a nova Lei Orçamentária (o que acontece na terceira reunião da Lei de Dotação) (figura 7).

Na **Suécia**, por outro lado, o processo orçamentário é iniciado antes mesmo do exercício financeiro. Em dezembro, o ministro das Finanças introduz as previsões econômicas ao governo para que, em janeiro, os demais ministérios possam examiná-las à luz de suas próprias despesas, e posteriormente apresentam àquele ministro as “Estimativas de Consequência” (*Consequence Estimates*) dos próximos três anos, a fim de adequar as políticas fiscais aos objetivos propostos. Em fevereiro, as agências governamentais devem submeter seus relatórios anuais, contendo dados financeiros e informações sobre as atividades desempenhadas, bem como previsões de seus orçamentos para os próximos três anos, de forma a possibilitar que em março seja possível discutir sobre orientações gerais do orçamento governamental. Em abril, além do Projeto de Políticas Fiscais da Primavera (mencionado anteriormente), também é apresentado um projeto de lei propondo um orçamento suplementar que possa alterar as dotações do exercício atual, o qual será analisado pelo Escritório Nacional de Auditoria Sueca, juntamente

com um relatório que informe níveis reais de despesa e receita do ano fiscal anterior, enquanto o Projeto de Orçamento só é enviado em maio, para que em junho deliberações sobre ambos instrumentos sejam concretizadas. Em agosto há discussão do Ministério das Finanças com os demais ministérios acerca do Projeto de Lei Orçamentária. Quando em acordo, enviam suas propostas ao *Riksdag*, não sendo mais passível modificações pelo Governo, apenas pelo Parlamento, num prazo de 15 dias, sendo a decisão “final” sobre o projeto de orçamento tomada em dezembro, antes do término ano civil. Um resumo das principais datas e acontecimentos referentes ao ciclo orçamentário sueco é exposto no quadro 8.

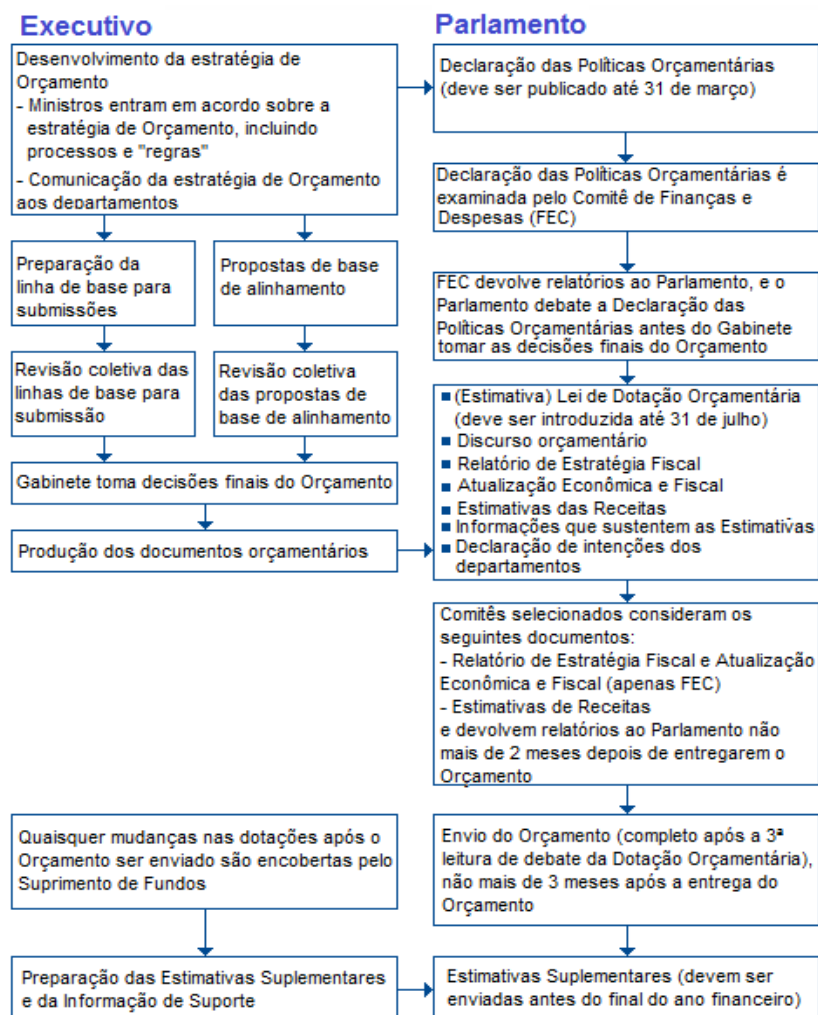


Figura 7: Responsabilidades e relação entre os Poderes Executivo e Legislativo da Nova Zelândia.
Fonte: THE TREASURY. Disponível em <<http://www.treasury.govt.nz/budget/process>>. Tradução livre

O ciclo orçamentário **sul-africano** é composto de quatro etapas (figura 8). A primeira, fase de Planejamento do Orçamento, tem início com a análise do Quadro Estratégico de Médio Prazo (MTSF), desenvolvido pelo Gabinete, no qual constam

as prioridades na divisão alocação dos recursos públicos. O Conselho de Orçamento, em conjunto com a Tesouraria Nacional, avalia o MTSF e, com base em diretrizes delineadas pela própria Tesouraria, tecem comentários e solicitam eventuais esclarecimentos sobre o documento emitido. Uma vez que a proposta orçamentária foi revisada e seus pontos de questionamento e ambiguidade foram devidamente clarificados, o Legislativo, conjuntamente com organizações de interesse, bem como com a própria sociedade, debatem, em audiências públicas, as propostas de despesa e receita do Executivo, garantindo maior transparência no processo e nas decisões – caracterizando, portanto, a fase de Autorização Legislativa. A etapa de Implementação consiste na execução, pelos órgãos e agências do Executivo, do orçamento aprovado pelo Parlamento e divulgado pela Tesouraria Nacional.

Janeiro – Março

Ministério das Finanças atualiza o Quadro de Orçamento Multianual embasado na submissão de orçamentos enviada pelos ministérios.

Meados de Março

Ministério das Finanças apresenta ao Gabinete suas recomendações orçamentárias para o exercício seguinte e para os próximos dois exercícios.

Fim de Março

A reunião do Orçamento do Gabinete ocorre onde o nível total de despesas para o exercício seguinte e para os próximos dois exercícios é aprovado, bem como níveis de financiamento indicativos para cada 27 áreas de gastos.

15 de Abril

O Ministério das Finanças apresenta o Projeto de Políticas Fiscais da Primavera ao Parlamento.

Abril – Maio

Os ministérios finalizam as alocações entre as dotações individuais nas respectivas áreas de gastos.

15 de Junho

O Parlamento aprova o Projeto de Políticas Fiscais da Primavera com emendas.

Junho – Agosto

Os documentos orçamentários são preparados.

Começo de Setembro

O Gabinete concorda com o projeto final de Orçamento a ser apresentado ao Parlamento.

20 de Setembro

Dotação Orçamentária é apresentada ao Parlamento.

Quadro 8: Linha do tempo do processo orçamentário na Suécia.

Fonte: BLÖNDAL, 2001. Tradução livre

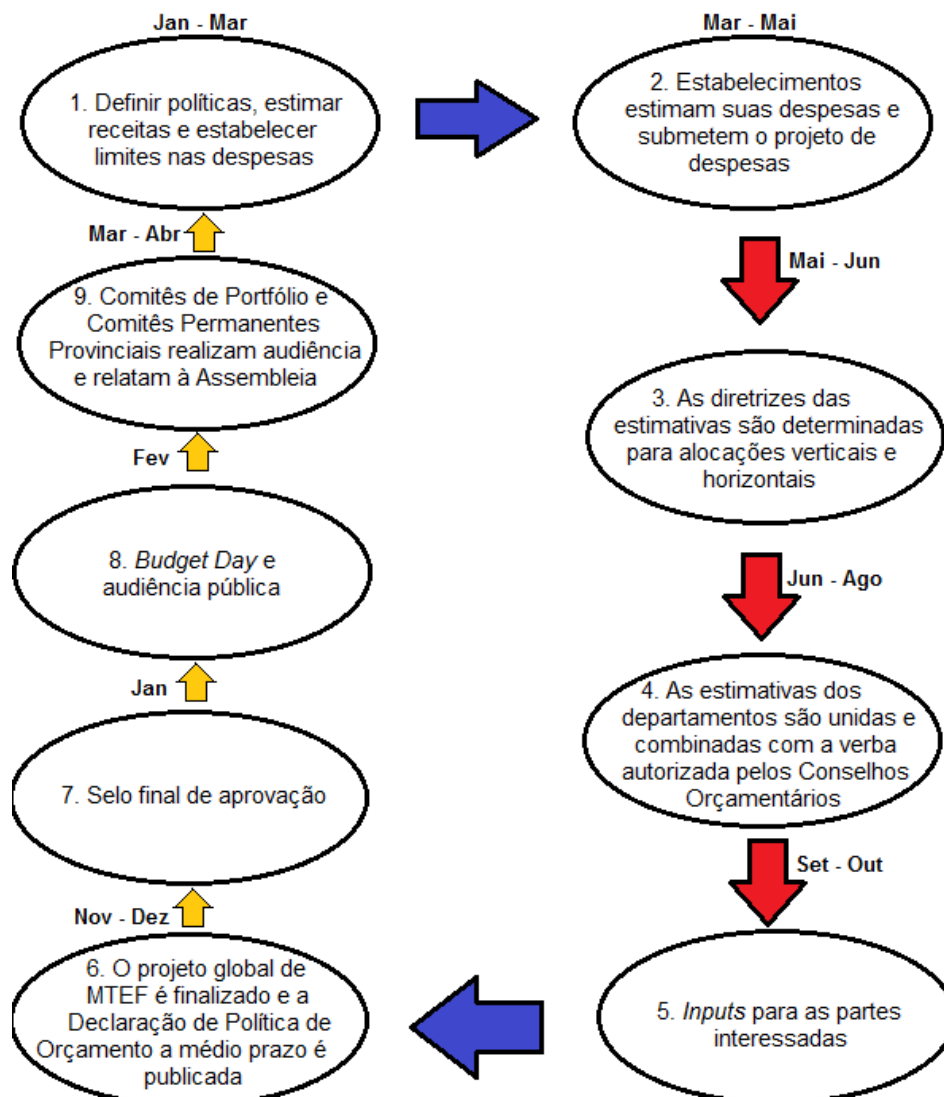


Figura 8: Ciclo orçamentário mensal da África do Sul
 Fonte: Adaptado de MCINTYRE; NICHOLSON, 1999 *apud* PRSA, 2011³. Tradução livre.

Após a finalização das despesas, cada departamento e agência sul-africanos deve preparar relatórios de desempenho e de execução dos gastos, com o intuito de facilitar o monitoramento dos gastos e de verificar a eficiência do planejamento orçamentário. Por fim, na fase de Auditoria, após o exame dos relatórios anuais, são emitidas opiniões sobre o status e a qualidade das demonstrações financeiras e da administração conforme refletido nos documentos de fim de ano (quadro 9).

Na **Noruega**, o ciclo orçamentário inicia-se com uma carta enviada em dezembro, do ministro das Finanças aos demais ministros, solicitando que estes apresentem as projeções de gastos para os próximos quatro anos com base em

³ MCINTYRE, I.; NICHOLSON, J. **The Budget Process**: a guide for South African legislatures. 1999. Disponível em: <<http://www.hst.org.za/uploads/files/budget.pdf>>. Acesso em 02 de setembro de 2017.

políticas inalteradas, até janeiro, bem como sugestões para novas políticas, até fevereiro. Com esses dados, é realizada, em março, uma conferência para apresentá-los ao Gabinete, na qual são decididos os limites de gastos (totais e por ministério) – é o Gabinete, isoladamente, quem define tais limitações. Uma segunda conferência acontece em agosto; nesta, novas políticas são decididas, e a alocação final dos recursos dos ministérios, até agora “livre” desde que respeitado o limite imposto, é concretizada. Em outubro, os documentos são enviados ao Parlamento. Embora o *Storting* (PL) faça a avaliação para um exercício fiscal, os documentos orçamentários têm projeções para os três próximos anos, como fonte de informação acerca dos possíveis riscos. O Comitê de Finanças do Parlamento tem até o dia 20 de novembro para fazer recomendações nas políticas orçamentárias e fixar os gastos individuais (figura 9).

Classificação das Opiniões de Auditoria usadas pelo Auditor Geral		
Opinião do Auditor	Explicação	
	Sumário	Entendimento
Opinião de auditoria não qualificada	Boa opinião	Existe um reflexo justo do status financeiro do departamento ou entidade.
Opinião de auditoria com ênfase em assunto	Opinião menos grave	Existe uma representação justa do estado financeiro do departamento ou entidade, mas há uma série de questões que são motivo de preocupação levantadas na ênfase da matéria.
Opinião qualificada	Opinião grave	Quando o auditor conclui que uma opinião não qualificada não pode ser expressada, mas que o efeito de qualquer desacordo com a administração ou limitação no escopo da auditoria não é tão material ou fundamental que exige uma opinião adversa ou um aviso de opinião.
Opinião adversa	Opinião mais grave	Expresso quando o efeito de um desacordo é tão material e fundamental para as demonstrações financeiras que o auditor conclui que uma qualificação do relatório não é adequada para divulgar a natureza enganosa ou incompleta das demonstrações financeiras.
Desaprovação	Nenhuma opinião expressa (também muito grave)	O efeito possível de uma limitação no escopo da auditoria é tão material e fundamental que o auditor não conseguiu obter provas de auditoria adequadas suficientes e, conseqüentemente, não é capaz de expressar qualquer opinião sobre as demonstrações financeiras.

Quadro 9: Possíveis opiniões declaradas pelo Auditor-Geral da África do Sul.

Fonte: PRSA, 2011. Tradução livre.

Anualmente, o Congresso **estadunidense** trabalha em um plano de despesas detalhado para ser utilizado no exercício financeiro seguinte, que vai de 1º de outubro a 30 de setembro. Esse trabalho começa a ser desenvolvido cerca de 18 meses (um ano e meio) antes de entrar em vigor, quando as agências

governamentais enviam ao chefe do Executivo suas propostas. Normalmente, na primeira segunda-feira de fevereiro, o presidente dá ao Congresso sua proposta de orçamento, embasada nas solicitações que lhe foram enviadas, para o próximo ano fiscal. Cada Casa do Congresso analisa a proposta de orçamento do presidente e elabora uma resolução de orçamento que define os limites de gastos, sem vincular quais os programas serão financiados. O passo seguinte é fundir as versões desenvolvidas em cada Casa e votar se há concordância sobre o projeto desenvolvido – caso a resposta seja positiva, o projeto de lei é encaminhado ao Presidente para sanção. Todo esse processo deve ser concluído até 30 de setembro, caso contrário, não haverá um orçamento para o próximo exercício (figura 10).

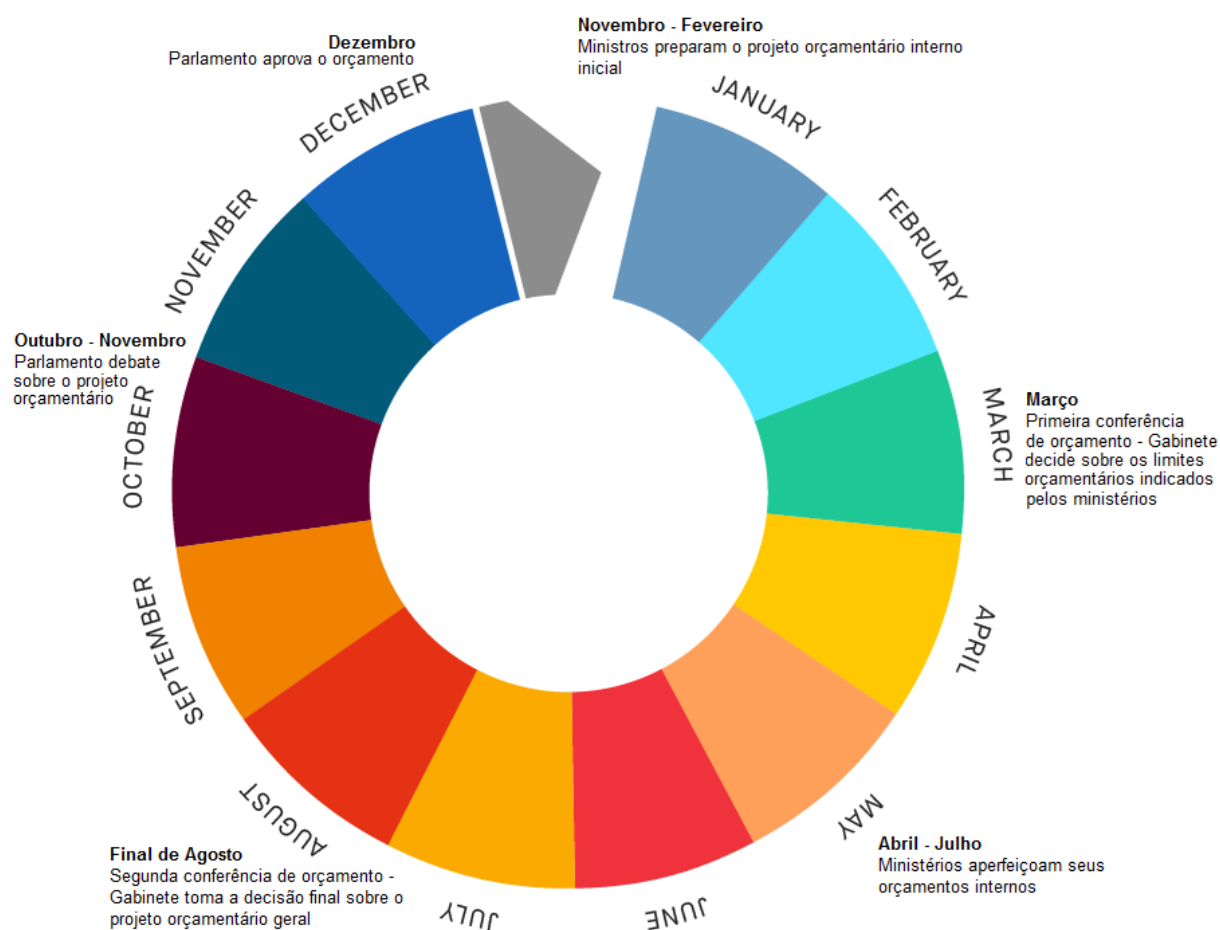


Figura 9: Processo orçamentário anual da Noruega.

Fonte: DONOR TRACKER. Disponível em <<https://donortracker.org/country/norway>>. Tradução livre.

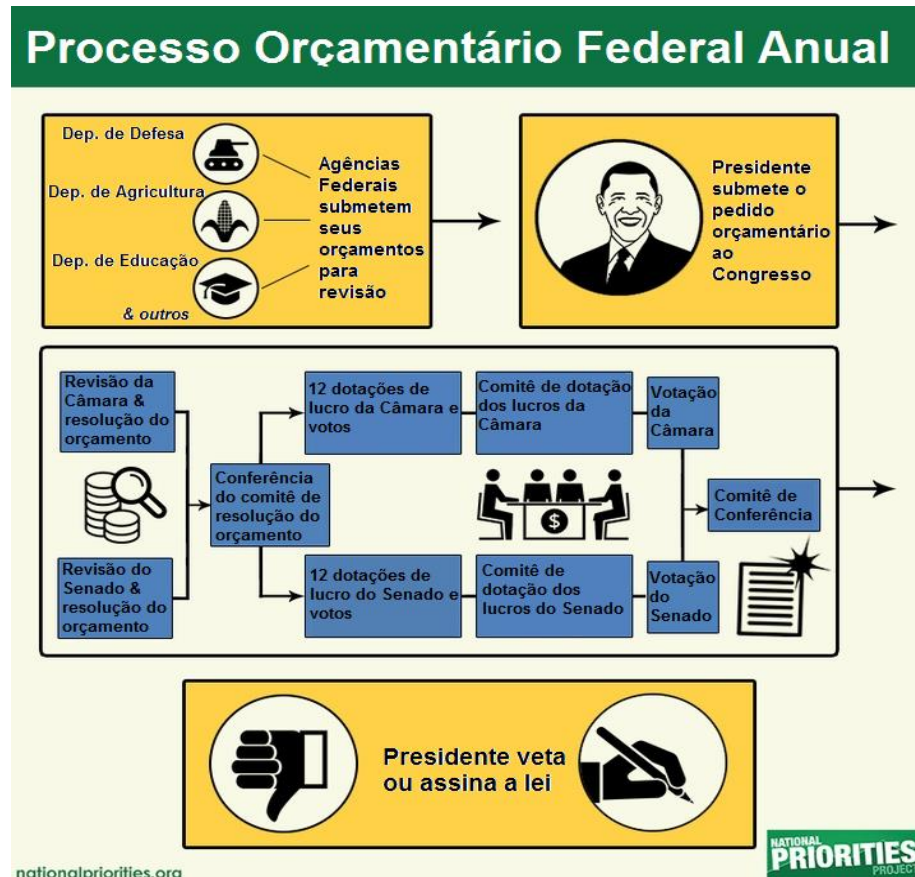


Figura 10: Processo orçamentário anual norte-americano.

Fonte: NATIONAL PRIORITIES PROJECT. Disponível em <<https://www.nationalpriorities.org/budget-basics/federal-budget-101/federal-budget-process/>>. Tradução livre.

Por fim, o processo orçamentário **brasileiro** é dividido em quatro fases cíclicas e dinâmicas: Planejamento e Elaboração; Discussão e Aprovação; Execução; Avaliação e Controle (figura 11). Na primeira etapa do processo brasileiro, Planejamento e Elaboração, o Poder Executivo (PE) divulga os estudos desenvolvidos e as consequentes estimativas de receita aos demais poderes, para que eles possam lhe encaminhar suas respectivas propostas orçamentárias, que serão analisadas e consolidadas ao PE que as enviará ao Legislativo (PL), observando os limites da LDO. Os documentos encaminhados são: mensagem do presidente (abordando a situação econômico-financeira que justifica as políticas adotadas); projeto de lei orçamentária; tabelas explicativas sobre receitas e despesas e especificação dos programas. Na fase de Discussão e Aprovação, o Congresso Nacional aprecia, por maioria simples, em regime comum, na Comissão Mista de Planos, Orçamentos Públicos e Fiscalização, a proposta orçamentária recebida, emitindo seu parecer e, caso haja necessidade, elaborando emendas

parlamentares que não aumentem as despesas previstas no PPA. Os projetos de lei retornam ao chefe do Executivo, para sua devida sanção (figura 12).



Figura 11: Fases do processo orçamentário no Brasil
Fonte: elaborado pela autora.

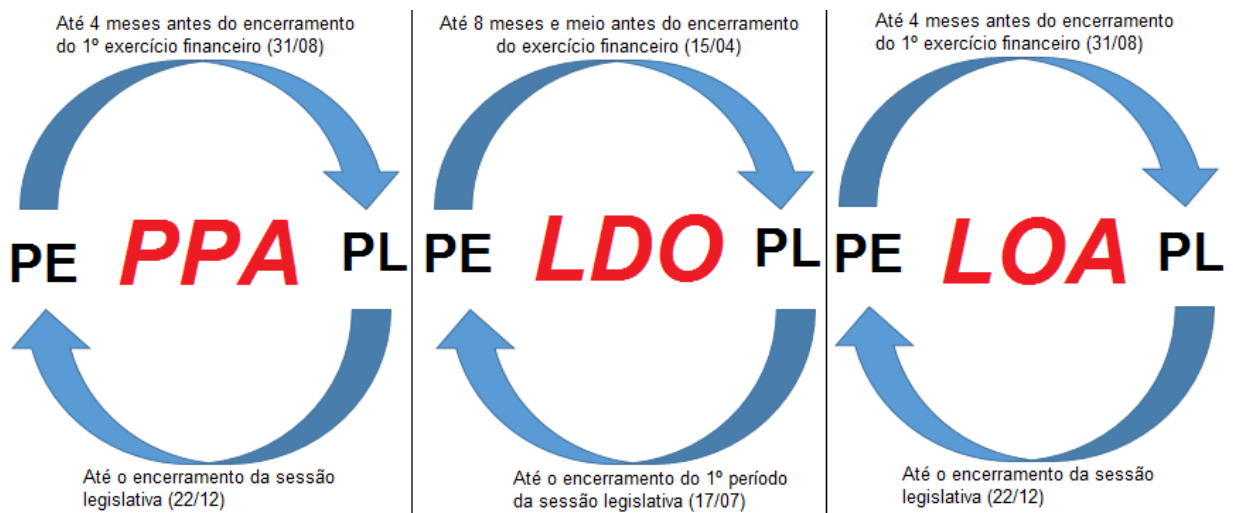


Figura 12: Prazos de envio e devolução dos projetos orçamentários
Fonte: elaborado pela autora

Após sancionadas, ocorre o momento da Execução, isto é, arrecadação de receitas e realização de despesas, precedidas de metas fiscais. Após 30 dias do encerramento de cada bimestre, o PE publica um relatório resumido de execução orçamentária, indicando se as metas fiscais foram alcançadas. Por fim, a última fase orçamentária consiste na Avaliação (análise de eficiência e eficácia das ações delineadas pelo orçamento) e Controle (análise da efetividade dos recursos empregados).

A hipótese inicial desta pesquisa consistia em verificar se há semelhanças entre os processos orçamentários entre os países que alcançaram melhores pontuações no Índice de Orçamento Aberto do IBP, e, em caso positivo, no que eles se divergiram das etapas orçamentárias brasileira. Foi possível constatar que cada país tem suas particularidades, especialmente no que se refere aos prazos de envio das documentações, à quantidade de etapas que constituem seu ciclo e aos documentos desenvolvidos durante cada momento. Em relação às datas, os países destaques não revelam o que acontece quando são descumpridas – na verdade, alguns países, como Nova Zelândia e Noruega, afirmam, inclusive, que é rotineiro os ministérios, departamentos e demais envolvidos enviarem suas documentações antes do período limite. No Brasil, há essa previsão: o MP, apoiado por regulamentos, determina que, caso o Poder Executivo não envie, na época certa, o Projeto de Lei Orçamentária Anual ao Poder Legislativo, esse considerará os valores aprovados na LOA vigente. Outro aspecto brasileiro que foi de encontro às práticas dos outros países foi quanto ao período e modelo de controle e avaliação do processo orçamentário – nesses, frequentemente estão sendo discutidos, aprimorados e revistos os pontos positivos e a serem melhorados. No Brasil, por outro lado, embora haja a determinação de metas fiscais, estas não precisam necessariamente ser cumpridas. Uma explanação razoável associa tal fenômeno à cultura local: o Brasil é considerado um país mais “flexível”, tendendo a aceitar melhor, entre outros aspectos, os atrasos – consequência da desorganização nas atividades diárias. Países europeus, por outro lado, visam a perfeição na entrega de seus resultados, sendo, portanto, mais rígidos e preocupados com os procedimentos. (SILVA; FERREIRA; DOBELIN, 2015; PAIVA, 2014; LEVINE; WEST; REIS, 1980)

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Desde 2006, o *International Budget Partnership*, reconhecendo a importância da transparência no setor público, especialmente no que diz respeito ao orçamento público, documento que demonstra as políticas e preferências do governo, passou a divulgar uma lista que ordena os países segundo seu nível de transparência. Em todas as suas cinco edições, o Brasil, embora bem colocado, nunca alcançou o grupo de destaque, que apresenta informações suficientes extensivas – na última publicação, de 2015, os países que alcançaram pontuação para se sobressair foram: Nova Zelândia, Suécia, África do Sul, Noruega e Estados Unidos, respectivamente. Nesse sentido, buscou-se comparar o país de origem desta pesquisa com os que se destacaram, para delinear se outros aspectos, como o próprio processo orçamentário são semelhantes entre eles e divergentes do Brasil. Além da limitação temporal (avaliar somente o período de 2015), este estudo ficou restrito às informações coletadas nos sites oficiais de cada país. No caso da Suécia, também houve dificuldades quanto à linguagem de alguns documentos, sendo, neste caso especial, amparado por publicações do jornal da OCDE.

Para que a comparação entre os países pudesse ser realizada, e, considerando a premissa de que “todas as etapas do processo orçamentário, juntamente com as informações contidas no próprio orçamento e na documentação que o acompanha, são de vital importância para a transparência fiscal” (MILESKI, 2003, p. 107) optou-se por analisar três quesitos de seus orçamentos: setores e órgãos envolvidos no processo orçamentário; regulamentos e principais documentos referentes ao processo orçamentário e etapas do ciclo orçamentário.

Com base no exposto, algumas semelhanças e divergências entre Brasil e demais países puderam ser observadas. Em relação às semelhanças, foi visível que o planejamento orçamentário começa a ser elaborado com antecedência em todos, o que sugere preocupação em garantir que os recursos escassos possam ser eficientemente alocados – esse planejamento “antecipado” também é convertido em documentos que devem ser apresentados à população, de forma a assegurar que sua publicidade e transparência não só melhorem a relação entre governantes e governados, mas também possibilitem a prevenção de eventuais “erros” durante sua

execução. Outro item convergente entre eles foi quanto à responsabilização de cada Poder durante o processo orçamentário. Em todos eles, o início do processo orçamentário ocorre no Executivo, para ser avaliado/discutido/julgado pelo Legislativo e retornar ao Executivo para sua sanção e aplicação, em conformidade com os resultados de Ríos, Bastida e Benito (2016). Isso demonstra que todos atendem são harmônicos e atendem ao sistema de freios e contrapesos esperado na pesquisa de Dallaverde (2013), o que certifica a confiabilidade nas informações divulgadas. A fonte de acesso às informações também coincidiu entre os países: todos divulgam seus dados em meio eletrônico, em sítios oficiais (Noruega e EUA vão além e também os repassam através de conferências e discursos), apoiando os achados de Reddick e Frank (2007); Armstrong (2011); Siu (2011) e Platt Neto *et al* (2007), que já especulavam a Internet como principal meio de publicidade das informações orçamentárias.

Já as peculiaridades do Brasil, quando seu processo orçamentário é comparado com o dos outros países, referem-se principalmente a questões de prazos. Conforme explicitado, apenas no ordenamento brasileiro há previsão do que acontece quando Executivo e Legislativo deixam de enviar os documentos nas datas previstas; nos outros países, por outro lado, o hábito é de enviá-los antes do período esperado. Ainda em relação às datas de envio entre PE e PL no Brasil, e quanto à hierarquia entre suas leis orçamentárias (PPA, LDO e LOA), alguns pontos podem ser questionáveis. Por exemplo, o PPA deveria ser sobreposto à LDO e esta à LOA (MENDES, 2008), mas no primeiro ano do mandato do chefe do Executivo, eleito de quatro em quatro anos, a LDO é aprovada para o exercício seguinte (17 de julho), antes mesmo do envio do PPA (31 de agosto). Nesse mesmo ano, o PPA é enviado e aprovado nos mesmos prazos da LOA, podendo esta ser então executada no 2º período antes mesmo da aprovação do PPA. Tais aspectos poderiam ser corrigidos se o art. 165, § 9º da CF (criação de lei complementar que disponha sobre as finanças públicas) fosse observado. Tal fenômeno pode gerar questionamentos acerca da qualidade das informações orçamentárias, gerando dificuldades em sua compreensão. Nesse sentido, Mendes (2008, p. 40) afirma que o “sistema orçamentário brasileiro é dominado pelas ações de curto prazo, inexistindo um efetivo sistema de planejamento de médio e longo prazo para as políticas do Governo Federal”, o que vai de encontro ao esperado por um país bem classificado

em termos de transparência orçamentária, afinal, não basta divulgar qualquer informação referente ao orçamento público; é preciso que essa informação seja compreensível e relevante.

Dessa forma,

Pode-se afirmar, com bom grau de objetividade, que o que falta ao Brasil, hoje, não são instrumentos ou mecanismos propiciadores de transparência fiscal e orçamentária, mas disposição, disponibilidade e capacidade da sociedade civil para se apropriar deles, aperfeiçoando-os e colocando-os a seu favor e a favor do aprofundamento da democracia. (PIRES, 2010).

Como sugestão para pesquisas futuras, seria interessante avaliar o grau de participação popular nos países que alcançaram maiores pontuações no Índice de Orçamento Federal. Ou ainda, partindo dos resultados encontrados sobre o principal veículo de informações orçamentárias ser a Internet, e considerando os aspectos do *apartheid* digital relatados por Platt Neto *et al*, seria interesse averiguar se os dados orçamentários são de fato acessíveis a maior parte da população.

REFERÊNCIAS

ABREU, W. M.; GOMES, R. C. Orçamento público: análise da formulação de estratégias sob a perspectiva do planejamento emancipatório e desenvolvimentista. **Revista do Setor Público**, v. 61, n. 3, p. 269-286, 2010.

ALBUQUERQUE, C.; MEDEIROS, M.; FEIJÓ, P. H. **Gestão de Finanças Públicas** – fundamentos e práticas de planejamento, orçamento e administração financeira com responsabilidade fiscal. 2ª ed. Gestão Pública: Brasília, 2008.

~~ALLEN, R. **The Challenge of Reforming Budgetary Institutions in Developing Countries**. International Monetary Fund, 2009.~~

ANDERSON, B.; CURRISTINE, T.; MERK, O. Budget in Norway. **OECD Journal on Budgeting**, v. 6, n. 1, 2006.

ARMSTRONG, C. L. Providing a clearer view: an examination of transparency on local government websites. **Government Information Quarterly**, v. 28, n. 1, p. 11-16, 2011.

AUGUSTINHO, S. M.; LIMA, I. A. A Nova Contabilidade Pública Brasileira como Instrumento de Transparência sobre as Contas Públicas. **Revista Brasileira de Planejamento e Desenvolvimento**, v. 1, n. 1, p. 76-88, 2012.

BAIRRAL, M. A. C.; SILVA, A. H. C.; ALVES, F. J. S. Transparência No Setor Público: uma análise dos relatórios de gestão anuais de entidades públicas federais no ano de 2010. **Revista de Administração Pública**, v. 49, n. 3, p. 643-675, 2015.

BALEEIRO, A. **Uma introdução à Ciência das Finanças**. Rio de Janeiro: Forense, 2008.

BATISTA, M. O Poder no Executivo: explicações no presidencialismo, parlamentarismo e presidencialismo de coalizão. **Revista de Sociologia e Política**, v. 24, n. 57, p. 127-155, 2016.

BLÖNDAL, J. R. Budgeting in Sweden. **OECD Journal on Budgeting**. 2001.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988.

_____. 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.

_____. Lei Nº 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

_____. Ministério da Administração Federal e da Reforma do Estado. **Plano diretor da reforma do aparelho do Estado (PDRAE)**. Brasília: MARE, 1995.

_____. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público** – exercício 2017. 7ª edição. 2017b.

_____. Ministério da Transparência e Controladoria-Geral Da União. Disponível em <<http://www.cgu.gov.br/assuntos/transparencia-publica>>. Acesso em 18 de outubro de 2017.

_____. Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão. Secretaria de Orçamento Federal. **Manual Técnico de Orçamento**. Edição 2017, 1ª versão. 2017a.

_____. Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado. 1995.

BRESSER-PEREIRA, L. C. Da Administração Pública Burocrática à Gerencial. **Revista do Serviço Público**, ano 47, v. 120, n. 1, p. 07-40, 1996.

_____. Reforma da Nova Administração Pública: agora na agenda da América Latina, ne entanto... **Revista do Setor Público**, ano 53, n. 1, p. 5-27, 2002.

BURKHEAD, J. **Orçamento Público**. Rio de Janeiro: FGV, 1971.

CAMPOS, A. M. Accountability: quando poderemos traduzi-la para o português? **Revista de Administração Pública**, v. 24, n. 2, pp. 30-50, 1990.

CARVALHO, F. A.; JORGE, M. J.; PIGATTO, J. A. M.; ALVES, F. J. S. Fatores Determinantes da Abertura Orçamentária Pública: um estudo empírico apoiado em dados secundários para uma amostra de países. **Revista Contabilidade Vista & Revista**, v. 23, n. 4, p. 157-183, 2012.

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

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.

_____. Orçamento por Desempenho: uma análise qualitativa comparada dos modelos de avaliação dos programas governamentais no Brasil e nos Estados Unidos. **Revista de Gestão USP**, v. 17, n. 1, p. 13-25, 2010.

CAVALCANTE, R. J. **Transparência do Orçamento Público Brasileiro: exame dos documentos orçamentários da União e uma proposta de estrutura para o Orçamento-Cidadão**. 2008. 99 f. Monografia (Especialização em Orçamento Público) – Instituto Serzedello Corrêa, do Tribunal de Contas da União, o Centro de Formação, Treinamento e Aperfeiçoamento, da Câmara dos Deputados, e a Universidade do Legislativo Brasileiro, do Senado Federal. Brasília. 1º lugar – II Prêmio SOF de Monografias – Tema: novas abordagens do orçamento público.

CHEVALIER, Jacques. Le mythe de la transparence administrative. In: C.U.R.A.P.P. **Information et transparence administrative**. Paris: PUF, 1988.

COVALESKI, M. A.; DIRSMITH, M. W. The Budgetary Process of Power and Politics. **Accounting, Organizations and Society**, v. 11, n. 3, p. 193-214, 1986.

DAL BEM PIRES, J. S.; 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.

DALLAVERDE, A. K. **As Relações Entre os Poderes na Gestão das Finanças Públicas**. Nuria Fabris: Porto Alegre, 2013.

DONOR TRACKER. Disponível em <<https://donortracker.org/country/norway>>. Acesso em 09 de agosto de 2017.

FORTES, J. **Contabilidade Pública**. 9ª ed. Brasília: Franco & Fortes, 2006.

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

GIACOMONI, J. **Orçamento Público**. 16ª ed. ampliada, revista e atualizada. São Paulo: Atlas, 2016.

GIAMBIAGI, F.; ALÉM, A. C. **Finanças Públicas: teoria e prática no Brasil**. 4ª. Ed. revisada e atualizada. Rio de Janeiro: Elsevier, 2011.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

GIUSTI, M. I. L. **Administração Orçamentária Em Hospitais Públicos – estudo de caso**. 2003. 263 f. Dissertação (Mestrado em Administração de Empresas) – Escola de Administração de Empresas de São Paulo, Fundação Getúlio Vargas, São Paulo.

GODOY, A. S. Introdução à Pesquisa Qualitativa e suas Possibilidades. **Revista Administração de Empresas (RAE)**, v. 35, n. 2, p. 57-63, 1995a.

_____. Pesquisa Qualitativa – tipos fundamentais. **Revista Administração de Empresas (RAE)**, v. 35, n. 3, p. 20-29, 1995b.

GÜNTER, H. Pesquisa Qualitativa *Versus* Pesquisa Quantitativa: esta é a questão? **Psicologia: Teoria e Pesquisa**, v. 22, n. 2, p. 201-210.

HEINZMANN, L. M.; LAVARDA, C. E. F. Cultura Organizacional e o Processo de Planejamento de Controle Orçamentário. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 5, n. 13, 2011.

HOOD, C. The “New Public Management” in the 1980s: variations on a theme. **Accounting, Organizations and Society**, v. 20, n. 2/3, p. 93-109, 1995.

IFAC. International Federation of Accountants. **Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público**. Edição 2010.

IMF. Disponível em <<http://www.imf.org/>>. Acesso em 14 de agosto de 2017.

INTERNATIONAL BUDGET PARTNERSHIP. Strengthening Foundations. Pushing Boundaries. Annual Report. 2015.

INTERNATIONAL BUDGET. Disponível em <<http://www.internationalbudget.org/>>. Acesso em 15 de março de 2017.

KELLY, J. M. A Century of Public Budgeting Reform – the “key” question. **Administration and Society**, vol. 37, n. 1, p. 89-109, 2005.

KOPITS, G.; CRAIG, J. Transparency in government operations. **IMF Occasional Paper**, n. 158. Washington, DC: International Monetary Fund. 1998.

KOSCIANSKI, R. **O Orçamento-Programa como Instrumento de Planejamento e Gerenciamento Públicos**. 2003. 185 f. Tese (Doutorado em Engenharia de Produção) – Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis.

LEITE, H. **Manual de Direito Financeiro**. 4ª ed. São Paulo: Juspodivm, 2015.

LEVINE, R. V.; WEST, L. J.; REIS, H. T. Perceptions of time and punctuality in the United States and Brazil. **Journal of Personality and Social Psychology**, v. 38, n. 4, p. 541-550, 1980.

LIMA, D. V.; CASTRO, R. G. **Contabilidade Pública – integrando União, Estados e Municípios (Siafi e Siafem)**. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2012.

LONGO, C. A. O Processo Orçamentário: tendências e perspectivas. **Revista de Economia Política**, v. 14, n. 2 (54), p. 40-52, 1994.

LOUREIRO, M. R.; ABRUCIO, F. L. Política e Reformas Fiscais no Brasil Recente. **Revista de Economia Política**, v. 24, n.1(93), p. 50-72, 2004.

MACÊDO, F. F. R. R.; LAVARDA, C. E. F. Características da Produção Científica sobre Orçamento Público, Orçamento Participativo e Controladoria Pública na Primeira Década do Século XXI. **Administração Pública e Gestão Social**, v. 5, n. 1, p. 34-42, 2013.

MACHADO JÚNIOR, J. T. A experiência brasileira em orçamento-programa – uma primeira visão. **Revista de Administração Pública**, v. 46, n. 4, p. 1157-1175, 2012.

MATIAS-PEREIRA, J. **Finanças Públicas – a política orçamentária no Brasil**. São Paulo: Atlas, 1999.

MAYRING, Ph. **Einführung in die qualitative Sozialforschung** [Introdução à pesquisa social qualitativa]. 5ª ed. Weinheim: Belt, 2002.

MCINTYRE, I.; NICHOLSON, J. **The Budget Process: A guide for South African Legislatures**. 1999. Disponível em: <<http://www.hst.org.za/uploads/files/budget.pdf>>

MENDES, M. J. Sistema Orçamentário Brasileiro: planejamento, equilíbrio fiscal e qualidade do gasto público. **Textos para Discussão 38**. Conleg – Consultoria Legislativa do Senado Federal – Coordenação de Estudos. 2008.

MILESKI, H. S. **O Controle da Gestão Social**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

MUSGRAVE, R. A.; MUSGRAVE, P. B. **Finanças Públicas: teoria e prática**. Rio de Janeiro: Campus, 1980.

NUNES, A.; OLIVEIRA, R. B.; BÉU, R. B. O Orçamento-Programa no Contexto da Gestão Pública. **Revista Eletrônica em Gestão, Educação e Tecnologia Ambiental**, v. 19, n. 3, p. 424-432, 2015.

NUNES, S. P.; NUNES, R. C. A Reforma do Processo Orçamentário sob a Égide da LRF: a urgência de uma nova Lei de Finanças Públicas. **Monografia premiada em terceiro lugar no XI Prêmio Tesouro Nacional – 2006**. Lei de Responsabilidade Fiscal. Brasília (DF). Brasília: ESAF, 2006.

OECD. OECD Best Practices for Budget Transparency. **OECD Journal on Budgeting**. 2002.

OLIVEIRA, R. R.; SILVA, A. M. C.; MORAES, M. C. C. Transparência do Orçamento Governamental dos Países: um estudo acerca da associação entre IAO, IDH, PIB e IPSAS. **Pensar Contábil**, v. 10, n. 42, p. 5-11, 2008.

PAIVA, M. P. V. **Manual de Peculiaridades e Protocolos Multiculturais dos Países Parceiros do Instituto Nacional de Pesquisas Espaciais – INPE, e Outros Países**. 2ª versão, revista e atualizada. INPE: São José dos Campos, 2014.

PAULO, V.; ALEXANDRINO, M. **Direito Constitucional Descomplicado**. 14ª ed. revista e atualizada. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2015.

PINHO, J. A. G.; SACRAMENTO, A. R. S. Accountability: já podemos traduzi-la para o português? **Revista de Administração Pública**, v. 43, n. 6, p. 1343-1368, 2009.

PINTO, P. A. **Dicionário de Sinônimos**. Rio de Janeiro: Científica, 1956.

PIRES, V. Transparência, Participação e Orçamento Participativo: reflexões a partir do caso brasileiro. **Temas de Administração Pública**, v. 4, n. 5, 2010.

PLATT NETO, O. A. CRUZ, F.; ENSSLIN, S. R.; ENSSLIN, L. Publicidade e Transparência das Contas Públicas: obrigatoriedade e abrangência desses princípios na administração pública brasileira. **Contabilidade Vista & Revista**, v. 18, n. 1, p. 75-94, 2007.

PRSA. **Budget Analysis Manual**. 2011.

PRUX, P. R.; BALSAN, L. A. G; MOURA, G. L. Transparência e Participação Popular nas Audiências Públicas de Elaboração e Discussão do PPA, LDO E LOA. **Contribuciones a las Ciencias Sociales**, n. 18, novembro de 2012.

RABIN, J. (Ed). **Handbook of Public Budgeting**. Estados Unidos: CRC Press, 1992.

REDDICK, C. G.; FRANK, H. A. The perceived impacts of e-Government on U.S. cities: A survey of Florida and Texas City managers. **Government Information Quarterly**, v. 24, n. 3, p. 576-594, 2007.

RENZIO, P.; MASUD, H. Measuring and Promoting Budget Transparency: the open budget index as a research and advocacy tool. **Governance: An International Journal of Policy, Administration, and Institutions**, v. 24, n. 3, p. 607-616, 2011.

RÍOS, A. M.; BASTIDA, F.; BENITO, B. Budget Transparency and Legislative Budgetary Oversight: an international approach. **American Review of Public Administration**, v. 46, n. 5, p. 546-568, 2014.

ROCHA, A. C. O Processo Orçamentário Brasileiro como Instrumento de Accountability. **Anais do EnANPG-2008**. Salvador, Bahia. Novembro de 2008.

RUEDIGER, M. A. **Por que um orçamento público transparente e efetivo seria benéfico ao país?** FGV DAPP: 2014.

SALLES, H. M. **Gestão Democrática e Participativa**. Florianópolis: Departamento de Ciências da Administração / UFSC / CAPES / UAB, 2010.

SANTISO, C. Why budget accountability fails? The elusive links between parliaments and audit agencies in the oversight of the budget. **Brazilian Journal of Political Economy**, v. 35, n. 3, p. 601-621, 2015.

SCARPIN, J. E.; SLOMSKI, V. Precisão na Previsão das Receitas Orçamentárias Antes e Após a Lei de Responsabilidade Fiscal. **Revista Universo Contábil**, v. 1, n. 2, p. 23-39, 2005.

SCHICK, A. Performance Budgeting and Accrual Budgeting: decision rules or analytic tools? **OECD Journal on Budgeting**, v. 7, n. 2, p. 109-138, 2007.

SILVA, R. A.; FERREIRA, S. S.; DOBELIN, S. Conflitos Cross-Culturais: um estudo de caso em uma multinacional. **Caderno de Administração**, v. 23, n.1, p. 34-51, 2015.

SILVA, S. S. A. **Os Princípios Orçamentários**. Cadernos da Administração Pública. 2ª impressão. Fundação Getúlio Vargas: Rio de Janeiro, 1962.

SILVA, T. A.; COMERLATTO, D.; KLEBA, M. E. Transparência na Administração Pública: a importância de mecanismos de gestão para o exercício da cidadania. **VIII Seminário Internacional sobre Desenvolvimento Regional – territórios, redes e desenvolvimento regional: perspectivas e desafios**. Santa Cruz do Sul, 2017.

SIU, M. C. K. Accountability no Setor Público: uma reflexão sobre transparência governamental no combate à corrupção. **Revista do TCU**, n. 122, p. 78-87, 2011.

SÖDERSTEN, A. Constitution Change Through Euro Crisis Law: Sweden. **European University Institute – Department of Law**. 2014. Disponível em <<http://eurocrisislaw.eui.eu/country/sweden/topic/budgetary-process-changes/>>. Acesso em 28 de agosto de 2017.

SUZART, J. A. S. As Instituições Superiores de Auditoria: um estudo do nível de transparência fiscal dos países. **Contabilidade, Gestão e Governança**, v. 15, n. 3, p. 107-118, 2012.

THE TREASURY. Disponível em <<http://www.treasury.govt.nz/budget/process>>. Acesso em 05 de julho de 2017.

TORO, J. B. **A construção do público: cidadania, democracia e participação**. Rio de Janeiro: SENAC, 2005.

VEGARA, S. C. **Tipos de Pesquisa em Administração**. FGV/EBAP. Cadernos EBAP: Rio de Janeiro, 1990.

VISHWANATH, T.; KAUFMANN, D. **Towards transparency in finance and governance**. The World Bank, 1999.

ZORZAL, L.; RODRIGUES, G. M. Disclosure e Transparência No Setor Público: uma análise da convergência dos princípios de governança. **Informação & Informação**, v. 20, n. 3, p. 113-146, 2015.

ZUCCOLOTTO, R.; TEIXEIRA, M. A. C. Transparência orçamentária: razões do descompasso entre os estados brasileiros. **O&S**, v. 24, n. 82, p. 340-411, 2017.

APÊNDICE

LISTA DOS SÍTIOS OFICIAIS

1. Nova Zelândia: <<https://www.govt.nz/>>
2. Suécia: <<http://www.government.se/>>
3. África do Sul: <<https://www.gov.za/>> e <<http://www.treasury.gov.za/>>
4. Noruega: <<https://www.regjeringen.no/en/id4/>>
5. Estados Unidos: <<https://www.usa.gov/budget>> e <<https://www.state.gov/>>
6. Brasil: <<http://www.planejamento.gov.br/>>; <<http://www.cgu.gov.br/>> e <<http://www.portaltransparencia.gov.br/>>