

O orçamento-programa e suas implicações

JANES FRANÇA MARTINS

Assessor de Gabinete do Tribunal de
Contas do Estado do Espírito Santo.

SUMÁRIO

- I — PLANO ESTRATÉGICO
- II — PLANO OPERACIONAL
- III — PROGRAMAÇÃO FINANCEIRA
- IV — CONTROLE INTERNO
- V — RESISTÊNCIA À MUDANÇA
- VI — CONTROLE EXTERNO
- VII — CONCLUSÃO
- BIBLIOGRAFIA

I — PLANO ESTRATÉGICO

A Constituição estatui que o Governo da União (arts. 8º, V, 43, IV) se exerça através de um plano de desenvolvimento que abrange o orçamento plurianual de investimento (arts. 60, parágrafo único e 62, § 3º) relativo às despesas de capital (Ato Complementar nº 43, art. 5º, § 1º), e que o plano se execute através do orçamento anual (arts. 60 a 69), que é de iniciativa do Chefe do Governo (art. 57, I, A.C. 43, art. 1º).

Isto obriga também os Estados, os Municípios e o Distrito Federal (A.C. 43, art. 9º).

O Plano será apresentado "sob a forma de diretrizes gerais de desenvolvimento, definindo objetivos e políticas globais, setoriais e regionais" (A.C. 43, art. 1º, § 1º), abrangendo ações coerentes, intercompatíveis e relacionadas com as finalidades da Administração Pública, integradas num todo que atue coordenada e continuamente, num período determinado.

O Plano de Desenvolvimento é o que o Governo adota em face do seu conhecimento da realidade social e dos recursos que admite poder

mobilizar. Isto pode depender só do bom senso, mas pode também ser auxiliado pela análise e interpretação das estatísticas, de pesquisas e estudos econômicos e sociais, equacionados através de projeções matemáticas; de qualquer forma, o plano define a política e os propósitos estratégicos a atingir ou, no dizer de Muñoz Amato, indica o grau de participação que cabe ao Governo na direção dos processos sociais.

O Plano não quantificará metas; fixará a orientação política.

São freqüentes os insucessos dos planos quantificados a longo e mesmo a médio prazo; Breno Genari, na **Revista de Administração Pública**, vol. 3/2, informa que um capacitado consultor do Banco Mundial mostrou ser essa a realidade em 136 nações que intentaram formular e implementar o desenvolvimento planificado no após-guerra.

A causa desses fracassos é identificada na falta de estatísticas confiáveis, nas limitações técnicas das projeções econômicas que não podem prever as reações do corpo social, na subjetividade dos critérios de fixação de prioridade dos problemas e dos projetos, na interferência obscurantista da política de clientela ou dos grupos de pressão econômica, e nos vícios da máquina burocrática estruturada em critérios tradicionalistas e não orientados para o trabalho de nível de projetos.

Quanto a este último aspecto, cabe lembrar que, entre nós, apesar de as leis de reforma administrativa estatuírem modelos sistêmicos e métodos modernos de organização e trabalho, os modelos, na verdade, acabam por não proporcionar a descentralização sistêmica, e a burocracia atua condicionada por um fundo psicológico que, na imagem de Aluizio Loureiro Pinto, é como um mecanismo de rejeição da idéia ou de resistência à mudança da rotina velha; ainda não conseguimos vencer os prejuízos de comportamento social que impedem trabalhar com assessoria, delegar atribuições, entender o processo de descentralização.

De qualquer forma, a discussão dos planos de desenvolvimento nos ambientes legislativos podem ter a utilidade de chamar a atenção dos políticos para os problemas fundamentais da Nação, do Estado ou do Município, os quais devem ficar acima dos interesses imediatos das próximas eleições.

Os propósitos estratégicos do Plano, relativos às despesas de capital, são consignados no **Orçamento Plurianual de Investimento**, que substitui o **Quadro de Recursos e de Aplicação de Capital** a que se referem os artigos 23 a 26 da Lei nº 4.320. O planejador terá considerado, certamente, que o investimento, ao criar serviço novo ou ampliar o que já existe, demandará maiores despesas de custeio, no futuro.

O Orçamento Plurianual de Investimento, ainda plano estratégico, é a transição entre a política do Govrno e o **Orçamento-Programa**, que é, afinal, o plano de operação que permite controlar e avaliar se os recursos financeiros obtidos estão sendo aplicados com a desejada otimização no atingimento dos propósitos previstos de atender as necessidades do povo.

II — PLANO OPERACIONAL

O orçamento-programa parece ter ganho o favor do mundo depois que Mac Namara, Ministro da Defesa norte-americano, saído da empresa privada, o introduziu no Pentágono, em 1961.

O propósito fundamental é medir a eficiência de cada unidade administrativa e globalmente do Governo. A idéia beneficiou-se da prática do **management**, das empresas privadas dos países desenvolvidos.

Principalmente depois da Segunda Grande Guerra, na dura competição por uma fatia do mercado, as empresas privadas viram-se forçadas a investigar o que **fizeram**, o que **fazem**, e o que **querem ou podem fazer** dos seus recursos. Como lembra Parenteau, toda empresa, em face da pesquisa de mercado, estabelece sua política ou objetivo a alcançar, e trabalha com um orçamento que define a qualidade e quantidade da produção a obter em tempo certo, correlacionada com os seus fatores de produção. A concretização das hipóteses de base (metas ou objetivos) pode ir sendo confrontada com as realizações e os desvios apurados irem sofrendo a correção hierárquica interna. Os desvios que decorrem de fatores externos serão problemas da política ou decisão superior da cúpula dirigente; mas a velocidade da coerção dos escalões hierárquicos, isto é, a eficiência do controle interno, reflete a eficiência da administração.

Na Administração Pública as coisas não se passam ou não devem se passar de forma diferente, exceto quanto a que o espectro da atividade geral do Estado é desmedidamente mais amplo, as variáveis se multiplicam por ser praticamente imprevisível a interação dos fatos sociais, pois a ação se desenvolve em toda a área geográfica, nas mais diferentes atividades, com métodos, tecnologias e prioridades diferentes, além de ser financiada por recursos das mais diversas procedências.

Quanto aos recursos financeiros, cabe registrar que a estrutura tributária nacional não favorece as áreas menos desenvolvidas; obras e serviços necessários ao seu desenvolvimento econômico e bem-estar social dificilmente podem ser atendidos pelos recursos próprios. Mesmo computando os recursos oriundos da receita tributária federal, e que constitucionalmente lhes cabe, a renda mal atende as despesas de custeio da máquina administrativa. Os Governos regionais e locais, com modesta capacidade de endividamento, têm dificuldade para levantar empréstimos substanciais e, por isto, recorrem aos recursos e fundos da administração federal, direta e indireta, destinados a programas nacionais de desenvolvimento e que, afinal, nos próprios termos da descentralização preconizada na reforma administrativa federal, devem ser delegados "no todo ou em parte, mediante convênio, aos órgãos estaduais ou municipais incumbidos de serviços correspondentes", reservados à autoridade delegante "o controle e fiscalização" (Decreto-Lei nº 200, art. 10, §§ 5º e 6º).

Mas tanto as receitas próprias como as de fontes federais, ou quaisquer outras, não de estar orçamentariamente previstas porque "o orça-

mento anual compreenderá obrigatoriamente as despesas e receitas relativas a todos os Poderes, órgãos e fundos, tanto da administração direta como da indireta, excluídas apenas as entidades que não recebam subvenções ou transferências à conta do orçamento", diz o art. 62 da Constituição.

Fora do quadro orçamentário não pode o Governo aplicar um centavo, excluídas as entidades paraestatais quanto à sua renda própria; a Constituição é muito exigente no que respeita aos princípios orçamentários da **universalidade** e da **unidade** (art. 60), sendo que a Lei nº 4.320, no art. 56, dá ênfase especial na proibição dos orçamentos paralelos: "O recolhimento de todas as receitas far-se-á em estrita observância ao princípio de unidade de tesouraria, vedada qualquer fragmentação para criação de caixas especiais".

O orçamento, segundo Mosher, é um sistema de comunicação em toda a sua contextura; é o princípio da dupla direção (**two way**) a que se refere Harold Smith.

Esquemáticamente, a Proposta Orçamentária que o Governo envia à discussão do Legislativo, assim se processa: o Chefe do Governo avalia as prioridades das necessidades sociais, uma vez que são sempre escassos os recursos de que pode dispor, próprios ou exógenos; e, através dos Secretários de Estado, faz chegar sua orientação política e as instruções do órgão de orçamento (ou planejamento), inclusive o teto financeiro, até o nível da menor unidade administrativa responsável pela execução de um programa de trabalho específico, que ela mesma elabora; no regresso, os programas de trabalho dessas unidades, através da discussão entre os chefes dessas unidades administrativas, o órgão setorial de orçamento e o Secretário de Estado, vão se agregando na proposta orçamentária setorial; e as propostas setoriais, através da discussão entre os Secretários de Estado, o órgão central de orçamento e o Chefe do Governo, agregam-se afinal na Proposta Orçamentária do Governo.

Cada unidade administrativa levanta o seu programa de trabalho mediante opções entre alternativas possíveis, para obter o melhor resultado, ao menor custo, no prazo definido; os programas de trabalho das unidades vão sofrendo análise custo-benefício sucessivamente dos órgãos de orçamento setorial e central, e, através de ajustamentos, reformulações, substituições ou rejeições, é que acabam por agregarem-se na Proposta Orçamentária do Governo.

Nos métodos de elaboração do orçamento tradicional era corrente calcularem-se as dotações para pessoal, material ou serviços com base nos gastos do exercício anterior; o orçamento-programa é prospectivo; calcula esses fatores de produção em função do volume, custo, tempo e natureza do trabalho a dispender nos projetos e atividades a realizarem-se no futuro. Não é só quanto se **vai gastar**, mas principalmente o que se **vai fazer**.

Cada item, objetivo ou ação a desenvolver-se no programa de trabalho é individuado e enquadrado em escalas de medida de custo, volume,

qualidade e tempo de execução do produto final, que permitam acompanhar a sua execução. Haverá a respectiva folha de apropriação de custos que discrimine qual o pessoal ou serviço a contratar, de que nível e a que custo; quais os materiais a adquirir, tipo, qualidade e custo, para construir tantos quilômetros de quais estradas; ou tantos metros quadrados de quais construções ou obras; podendo-se, preferivelmente, adotar medidas **standards** ou custos-padrão, tais como aluno concludente do 1º ciclo/ano; pessoa ou animal vacinado/ano; manutenção-leito hospitalar/ano; custo km/rodovia construído ou km conservado/ano; ou qualquer outro método de quantificar, mesmo quando se cogita de serviços incorpóreos, como o tratamento de informações, pesquisa científica, serviços de fiscalização, policiamento ou saúde, em que se utilizam indicadores indiretos, como a duração das tarefas, clientes atendidos, ou quaisquer outros que indispensavelmente signifiquem um padrão aferidor de rendimento.

É da natureza intrínseca do orçamento-programa haver critério de racionalidade na tomada de decisão para gastar, de forma que cada projeto ou atividade será relacionado a um benefício mensurável, e sua execução controlável; é o instrumento de trabalho racional de quem tem um programa a cumprir, como acontece na **administração por objetivos** da moderna empresa privada.

Se as reformas administrativas modernizaram a máquina burocrática na base de sistemas abertos que permitem às chefias administrativas executarem autonomamente os seus programas de trabalho, sem dependerem de mais nenhuma ordem ou decisão hierárquica, então, uma vez votado o orçamento, as chefias administrativas passam a depender apenas da liberação dos recursos financeiros para iniciarem a execução dos programas que elas mesmas elaboraram.

III — PROGRAMAÇÃO FINANCEIRA

A Programação Financeira de Desembolso, conforme a denomina a reforma administrativa federal, embora sem essa denominação, está caracterizada nos arts. 47 a 50 da Lei nº 4.320: “Imediatamente após a promulgação da Lei do Orçamento e com base nos limites nela fixados, o Poder Executivo aprovará um quadro de cotas trimestrais da despesa que cada unidade orçamentária fica autorizada a utilizar”; essas cotas “poderão ser alteradas durante o exercício, observados o limite da dotação e o comportamento da execução orçamentária”, e tem o objetivo de “assegurar às unidades orçamentárias, em tempo útil, a soma de recursos necessários e suficientes à melhor execução do seu programa anual de trabalho” e “manter, durante o exercício, na medida do possível, o equilíbrio entre a receita arrecadada e a despesa realizada, de modo a reduzir ao mínimo eventuais deficiências de tesouraria”.

A Lei nº 4.320 não declara que esse **quadro de cotas trimestrais** é baixado em decreto; mas não pode deixar de ser assim porque, no dizer de Mário Mazagão, essa é a forma de o Chefe do Governo manifestar a

sua vontade, tanto mais que essas cotas definem prioridades, o que só o arbítrio do Chefe do Governo pode decidir. E essa decisão há que tornar-se pública, inclusive para orientar os fornecedores quanto à licitação dos bens e serviços programados no orçamento.

O decreto liberará as cotas trimestrais aos grandes órgãos setoriais (Secretaria de Estado e órgãos diretamente subordinados ao Chefe do Governo), cabendo a estes redistribuí-las até o nível das Chefias administrativas operacionais, para que desde logo se preparem para iniciar aqueles trabalhos programados que estiverem dentro da força da cota financeira liberada, e de acordo com as prioridades indicadas pelo Chefe do Governo e seus Secretários de Estado.

Salvo recorrendo a operações de crédito por antecipação da receita, as cotas não serão iguais para todos os trimestres porque a receita não aflui aos cofres públicos em volumes mensais equivalentes; há, sabidamente, o sazonalismo devido aos prazos díspares de recolhimento dos tributos, aos movimentos comerciais estacionais (compras de artigos de verão ou de inverno, de início de aulas ou de férias escolares), fluxo irregular do lançamento no mercado ou da entrega dos produtos industriais acabados, épocas diversas das safras agrícolas, ou por outros efeitos da conjuntura econômica; mas a probabilidade estatística permite elaborar, com grande margem de segurança, o quadro da liberação dos recursos setoriais.

Fica claro que os recursos a se receberem de convênios ou de fontes fora do Governo serão liberados, na medida em que se forem efetivando, através das modificações das cotas trimestrais.

No Governo Federal a cota de desembolso a favor de uma unidade administrativa significa a capacidade de sacar contra o Banco Oficial; a unidade, portanto, não poderá empenhar despesa além do que fica autorizada a pagar. Nas demais órbitas políticas não há razão para proceder-se de forma diferente, ressalvados os Municípios onde não haja Banco e talvez nem necessite levar a organização administrativa a tais requintes de segurança.

Decorre do texto da lei, que a programação financeira há de ser baixada antes de iniciar-se o exercício, e abranger todo o exercício.

Como regra, só se inicia um trabalho se a liquidez financeira o permite, para prevenir dificuldades futuras ou impasses totais.

Há programas de trabalho, que, uma vez iniciados, não podem ser interrompidos (pesquisas científicas) porque geralmente não podem ser retomados no ponto da interrupção, ou não convém sejam interrompidos (obras públicas em geral) devido ao encarecimento conseqüente à dispensa, ou remoção para outro local, dos fatores de produção, além das despesas adicionais com a recomposição da frente de trabalho; e há despesas repetitivas, como aluguéis ou o uso dos serviços de utilidade pública (água, luz, telefone, correios, telégrafos) que se empenham pelo valor do contrato ou por estimativa, para o ano todo; mas todas essas despesas cuja execução demanda meses e meses de trabalho ou são

necessárias todos os meses, não poderiam ser empenhadas pelo valor do compromisso a assumir-se no exercício, se a programação financeira ainda pudesse ser feita mês a mês ou, por má compreensão da lei, de trimestre a trimestre sucessivos.

O manejo técnico da programação financeira de desembolso tornou obsoleta a velha sistemática dos **duodécimos** e dos **planos de economia**; é em função do quadro das cotas trimestrais da despesa que cada unidade administrativa fica autorizada a utilizar, e das suas alterações conjunturais, que se vão definindo quais programas de trabalho devem ter sua execução imediatamente desenvolvida; quais devem aguardar as alterações futuras das cotas ou ter o seu comportamento condicionado por essas alterações; e quais finalmente devem ser abandonados por falta de recursos para implementá-los.

No regime da Lei nº 4.320 não mais se consentem aqueles empenhos em massa que se faziam (ou ainda se fazem) no último mês do exercício **para aproveitar a verba**; sabia-se não haver dinheiro para pagar e que se diferia a despesa para ser satisfeita com a receita do ano seguinte, com a fraude ideológica dos princípios orçamentários da **anualidade** e do **equilíbrio** orçamentários.

Aliás está no contexto da Lei nº 4.320 que o empenho da despesa implica haver recurso financeiro disponível; se a lei declara que o empenho “não poderá exceder o limite dos créditos concedidos” (art. 59), isto, entretanto, há de conciliar-se com a vedação implícita de qualquer unidade orçamentária comprometer-se além da cota de despesa que “fica autorizada a utilizar” (art. 47). Além dessa cota, ainda que haja saldo na verba orçamentária, não pode a unidade administrativa empenhar nenhuma despesa, porque empenho é confissão de dívida, é “obrigação de pagamento” (art. 58), e pagamento com a receita do exercício anual (art. 2º), é aquele que há de fazer-se exclusivamente com a programação (financeira) da despesa orçamentária (art. 49).

Isso, por outras palavras, é o que, para a União, está no art. 18 do Decreto-Lei nº 200: “Os compromissos financeiros só poderão ser assumidos (empenho) em consonância com a programação financeira”, e, para os Estados e Municípios, é o que está no art. 1º remanescente do Decreto-Lei nº 1.377, de 12-12-74:

“Art. 1º — Os Estados e Municípios não poderão firmar contratos de obras ou serviços, nem praticar quaisquer outros atos de que resulte compromisso financeiro, sem que os correspondentes de recursos estejam previstos na programação orçamentária e na programação financeira de desembolso.”

Programação orçamentária é o somatório dos programas de trabalho que a lei do orçamento discrimina; **programação financeira** é o fluxo de caixa que o decreto do Governo estabelece, ou seja, é o ritmo do desembolso, é o limite e a precondição legal para empenhar, é o somatório das “cotas trimestrais da despesa que cada unidade orçamentária fica autorizada a utilizar”.

IV — CONTROLE INTERNO

No compacto **Guia Moderno de Administração**, Hanika informa ter Polya demonstrado que problemas aparentemente insolúveis cedem ao critério da analogia, pelo estabelecimento de paralelos, através do campo dos conhecimentos ou das experiências.

O controle de gestão, segundo Henri Migeon apareceu nos Estados Unidos depois da crise de 1929, e aperfeiçoou-se depois da última Grande Guerra, para imprimir à economia o máximo de eficácia; visa a oferecer análises de desempenho que orientem a Administração da própria empresa.

Basicamente estabelece a comparação entre a previsão e a realização; mostra os resultados positivos e negativos, e os motivos dos resultados negativos declarados pelos responsáveis pela gestão, sem lhes apreciar o mérito; é um informe neutro do que há.

Esse controle de gestão é o antepassado do controle interno que a Constituição (art. 71) imperiosamente ordena que exista para "acompanhar a execução de programas de trabalho" e "avaliar os resultados alcançados pelos administradores".

O orçamento-programa é valioso instrumento do administrador moderno porque, além do minucioso plano operacional, condicionado ao fluxo de caixa que vai assegurando a liquidez ou capacidade de resgatar os compromissos no vencimento, fixa unidades físicas de volume de trabalho ou do produto final que cada unidade administrativa deve produzir em escalas de tempo, custo e qualidade, o que permite acompanhar-lhe o desempenho e, afinal, a eficiência da Administração.

Uma reforma administrativa, elaborada sem o sentido superficial de impressionar com organogramas sofisticados e a criação de altos cargos técnicos (necessários), não pode desligar-se da preocupação com o controle físico-financeiro da execução dos programas de trabalho e a avaliação dos resultados.

Controle e avaliação são a contrapartida, a outra face da moeda do planejamento.

A contabilidade não pode continuar preocupada apenas com os elementos da despesa (pessoal, material, serviços de terceiros, etc.); cumpre-lhe adaptar-se para contabilizar o **custo dos programas**, e apurar relatórios financeiros mensais relativos aos programas em curso de execução.

Cabe ainda à Administração montar um método de acompanhamento capaz de produzir análises de como vai ocorrendo a execução dos programas, e servirem de base para o efeito de permitir às unidades operacionais corrigirem os desvios entre os objetivos e as realizações, ou fazerem as adaptações que se impuserem, ou abandonarem os objetivos que, em face da análise custo-benefício, se revelarem inviáveis.

Os sistemas do acompanhamento evoluídos trabalham com base em computadores e gráficos de barras ou de redes (Grant, Pert, caminho

crítico e outros). A avaliação técnica é extremamente complexa e difícil; mas o controle através de simples relatório físico-financeiro mensal, com a apreciação do órgão setorial de orçamento (planejamento), não está fora do alcance das chefias administrativas, mesmo de nível médio.

Trata-se, em suma, de “manter sistema de controle interno” que a Constituição (art. 71) exige, inclusive para “criar condições indispensáveis para assegurar eficácia ao controle externo”.

O sistema de acompanhamento vem sendo demasiadamente descuidado, pois, com as ressalvas devidas, a prestação de contas anual dos governos habitualmente não se faz acompanhar do relatório de desempenho.

V — RESISTÊNCIA À MUDANÇA

Riggs diz ser o formalismo uma das características centrais das sociedades tradicionalistas, onde predomina a intenção sobre a ação; e o Prof. Hermann Böhr, ao examinar as dificuldades para **racionalizar** as estruturas administrativas (o que equivalerá ao **desenvolvimento organizacional**, que não é **reforma administrativa**), enumera, desde logo, o quadro de empregados, inclusive os superiores, que se opõem à racionalização sem poderem encontrar outras razões que não sejam motivos puramente do sentimento, que é inimigo da razão; e examina sucessivamente a **tradição mal compreendida** que, em lugar de limitar-se a **princípios**, antes se aferra às **formas** de trabalho irredutíveis às exigências do progresso; a **inércia e a rotina** que não se modificam só por si; a **falta de interesse pessoal**, porque a modernização administrativa será problema da instituição e não de cada qual; a **vaidade dos chefes**; e a **incerteza e o receio da novidade**, que geram o pressentimento de uma possível queda de **status** político, social ou familiar.

O desaponto inicial dos técnicos que introduziram o orçamento-programa nas Filipinas, em 1956, foi objeto de cuidadosos estudos interdisciplinares, e a principal causa identificada foi o atraso do contexto social, despreparado para aplicar técnicas administrativas tão evoluídas. As normas eram moderníssimas; mas, ao serem postas em prática, eram inconscientemente reelaboradas pelos hábitos mentais da rotina tradicional; é o conhecido processo psicológico de resistência à mudança.

Vários Estados adotaram elaboradas **reformas administrativas**, mas o que lucraram em termos de **racionalização** de métodos de trabalho tem sido pouco ou nada, visto continuarem os hábitos e métodos administrativos tradicionais, quando não inovados para pior.

Apesar de o Estado ser normalmente um dos maiores compradores da sua área, e muitos possuírem um órgão central de compras, é raro contarem com um sistema de almoxarifado em que nenhum material deixe de ter registradas a entrada e a saída para um destino definido, de molde a permitir a apropriação com vista à contabilidade de custo dos projetos; ao contrário, continua corrente a aquisição de material através de adian-

tamentos (**suprimento**, na linguagem do D.L. nº 200) a servidor, que comumente nem é responsável pelo serviço de material setorial. Atomizam-se compras que, assim, pelo pequeno vulto, escapam ao crivo da licitação, e, desta forma, sem publicidade, a mesma pessoa seleciona o vendedor, encomenda o material, atesta o recebimento, liquida a despesa, ordena o pagamento e paga, com infringência da letra, e especialmente do espírito dos arts. 62, 63, 64, 65, 68, 70, 85, 94, 95 e indiretamente de outros da Lei nº 4.320, e mesmo da Lei nº 5.456/68.

Em alguns Estados ainda não se chegou a caracterizar a figura do **ordenador da despesa**. A irregularidade em uma prestação de contas, hierarquicamente aprovada pelo chefe que ordenou o empenho da despesa, torna esse chefe logicamente responsável pela irregularidade; mas é comum não se argüir a responsabilidade desse chefe e ir-se buscar o beneficiário da irregularidade. Isso tende a multiplicar as irregularidades porque não se busca estancá-las na fonte.

Há outras disposições da Lei nº 4.320 que continuam letra morta, como a do art. 109, por exemplo, pelo qual os orçamentos e balanços das "entidades autárquicas e paraestatais" devem ser publicados como complemento dos orçamentos e balanços da administração direta.

Obviamente os orçamentos dessas entidades não poderão deixar de ser orçamento-programa, substancialmente e não apenas formalmente; e os balanços gerais são fundamentalmente necessários em face da Lei nº 6.223, de 14-7-77, que atribui competência ao Tribunal de Contas para fiscalizar as entidades públicas com personalidade jurídica de direito privado, cujo capital pertença exclusiva ou majoritariamente à mesma unidade política do Tribunal.

A publicação do orçamento e do balanço dessas entidades é tão mais necessária quanto essas entidades vêm criando subsidiárias, as quais, na lição do Prof. Cotrim Neto, "as **sociétés mères**, como as denominam os franceses, transmitem às filiais a sua natureza orgânica de entidade estatal"; "ambas são órgãos de um serviço público que o Estado criou, direta ou implicitamente, e se externam e agem como entidades do mesmo gênero. Destarte, a personalidade jurídica de ambas deriva do organismo político-administrativo do Estado, fonte essencial de uma e, por via desta, da outra". Igualmente "a absorção, com o controle acionário de uma empresa qualquer, assumindo por entidade econômica auxiliar do Estado, transmitirá, à pessoa jurídica absorvida ou controlada, a natureza do órgão da Administração Indireta, como o é a empresa-líder", sendo este, ao que parece, o caso do **holding** Telecomunicações Brasileiras S.A. que, em novembro de 1975, já contava com 25 subsidiárias.

Mas onde a forma não corresponde ao fundo é, por excelência, o orçamento-programa, bem conceituado na Lei nº 4.320, e que, entretanto, muitos administradores não encaram como o instrumento da gestão administrativa, nem lhe emprestam o rigoroso sentido gerencial do empresário privado; olham-no como um documento formal cujos programas de trabalho exatamente não se sentem obrigados a executar.

Em geral, são orçamentos em que as dotações se referem a objetivos vagos, tais como "aumento de capital de entidades financeiras"; "construção, recuperação e aparelhagem de escolas" ou de "cadeias públicas" ou de "foruns", "expansão da rede elétrica rural", ou se referem a títulos secos como "reflorestamento", "saneamento básico", ou mesmo um multi-fário "desenvolvimento de microrregiões". Nada é individuado nem dimensionado; não se informa que entidades vão ter o capital aumentado nem em quanto; em que localidades se vão construir, reformar ou reaparelhar escolas, cadeias, foruns ou hospitais; quantos hectares vão ser reflorestados e onde; nem em que consistem as atividades do saneamento básico ou do desenvolvimento de microrregiões; é um documento que tem a forma de orçamento-programa mas não o fundo; tem a aparência mas não a substância; não é um orçamento-programa.

Nessas condições, o Administrador não suspeita que dentro do espírito do planejamento deve ao povo um relatório comparativo de resultados; apenas relata o que realizou, onde, não raro, há ações provocadas por velhas situações que se tornaram críticas e receberam soluções imediatistas que, desligadas de qualquer planejamento integrado, ao invés de interações benéficas, provocam novos problemas.

A individuação do programa e a sua quantificação são indispensáveis, pois, como mostra Breno Genari, é o **mecanismo corretivo** do controle interno que constitui a espinha dorsal ou a essência mesma do sistema de planejamento.

Segundo Luciano Ronchi, a iniciativa privada admite que a ação recíproca ou a **sinergia dos investimentos** integrados provoca uma utilidade adicional ou **valor de interação**.

No planejamento estatal, a ação recíproca dos programas integrados de setores de atividade os mais diversos oferece margem para ocorrerem importantes efeitos secundários ou valores de interação; um avanço em determinado setor pode provocar avanço em outros.

Em agosto de 1977, os jornais noticiaram que a ampliação da rede de abastecimento de água a bairros da população mais pobre da Grande São Paulo, que naturalmente visava diretamente a serventia e o conforto domiciliares, produziu apreciável queda da mortalidade infantil.

Por outro lado, têm-se ventilado a dissonância entre decisões do Tribunal de Contas da União e os congêneres, a prática de cada Tribunal só fiscalizar a aplicação da receita própria da unidade política a que pertence (com exclusão dos recursos financeiros exógenos), e o caso de Governadores e Prefeitos, diretamente ou através de entidades paraestatais, receberem transferências financeiras e as aplicarem sem as registram na contabilidade geral própria.

Quando o Tribunal de Contas Estadual ou o Conselho de Contas Municipais acompanha **in loco** a execução orçamentária, presume-se que o faz com maior meticulosidade do que o Tribunal de Contas da União à distância; e, se este admite rever suas decisões em caso de irregulari-

dade grave na aplicação do Fundo de Participação em face da comunicação de qualquer autoridade ou de simples cidadão (Súmula nº 21), é de admitir-se que com maior interesse acolherá a comunicação que lhe chegue antes da decisão, e relativa não apenas ao Fundo de Participação mas a qualquer transferência de recursos federais. Quanto à harmonia entre as decisões, poderá ser buscada na Súmula da Jurisprudência Predominante do Tribunal de Contas da União, pois não há por que não admiti-lo como o modelo que constitucionalmente é, e na prática esforça-se por constituir-se.

Já a fiscalização só da receita específica da unidade política e não de todo o orçamento, inclusive das receitas de transferência que nem se registram na contabilidade geral, é um padrão de comportamento tradicionalista, que as leis não parece consentirem.

O orçamento-programa, fase operacional de um plano do governo, composto de programas coerentes e inter-relacionados, tem um sentido de globalidade, conexão, abrangência, que não consente a fiscalização fragmentária, pois haveria a perda da visão panorâmica dos resultados. Pelo império da Constituição, do orçamento devem constar obrigatoriamente todas as receitas e todas as despesas; o controle fragmentário impediria o Tribunal de Contas de cumprir a missão constitucional de relatar ao Poder Legislativo como foram executados os Programas de Trabalho que votou.

O Governo nada pode gastar fora do quadro orçamentário; não pode haver caixas nem contabilidades paralelas; a Constituição e a Lei nº 4.320 emprestam à unidade orçamentária e de tesouraria o carisma e intangibilidade das coisas sagradas (C.F., arts. 61, § 1º, d, 62 e 65, §§ 1º e 2º, e Lei nº 4.320, arts. 3º, parágrafo único, 6º, § 1º, 11, §§ 1º e 2º, 35, I, 47, 49, 56 e 66).

Outro fato que comumente se observa são os créditos equivocados: especiais quando deveriam ser suplementares ou vice-versa, embora ambos adicionais; o grave, porém, é, após encerrar-se o exercício, três ou mais meses depois, baixarem-se tais decretos datados do 31 de dezembro anterior, esquecendo-se que o ato só adquire eficácia na data da publicação. O orçamento é anual; no último dia do ano fica preterito; não se pode dar vida ao que está morto. Acrescente-se que muitos desses decretos são baixados com base em leis que delegam atribuições legislativas indelegáveis.

Ainda haveria o que acrescentar nesse rol de irregularidades que infringem conceitos, normas, leis, a Constituição; mas o estudo não é sobre isso.

VI — CONTROLE EXTERNO

Simon Schwartzman, professor da Fundação Getúlio Vargas, ao escrever sobre **A responsabilidade pública dos governantes: paradoxos e perspectivas**, opina que "os controles contábeis formais devem ser substituídos por outros, do tipo orçamento-programa, que permitam uma comparação direta entre os resultados obtidos e os objetivos explicitamente

formulados pelos órgãos e pelo Governo. O papel do Tribunal de Contas deve ser reavaliado. Já que pode ser necessário dar-lhe uma função mais ligada ao controle das metas substantivas das atividades governamentais”.

Essa função de controlar metas, **deta venia**, está claramente estatuída na Lei nº 4.320: “Art. 75 — O controle da execução orçamentária compreenderá: ... III — o cumprimento do programa de trabalho expresso em termos monetários e em termos de realização de obras e prestação de serviços”, ou das “metas objetivas” referidas no art. 25.

Por justiça, cabe recordar que a Lei nº 4.320, apesar de editada em 1964, nasceu de um Projeto de Lei enviado ao Congresso logo após votadas as **Conclusões da III Conferência de Técnicos em Contabilidade Pública e Assuntos Fazendários**, realizada em 1949, por convocação dos Ministros da Fazenda e da Justiça, sob os auspícios do Conselho Técnico de Economia e Finanças do Ministério da Fazenda, hoje extinto, mas de memorável atuação.

A longa tramitação legislativa foi benéfica no sentido de que ensejou beneficiar-se a lei dos então recentes avanços técnicos do **performance budget** norte-americano.

O **performance budget** evoluiu para o PPBS (**planning programming budgeting system**) e hoje se fala no SIPPO (Sistema Integrado de Planejamento, Programação e Orçamento), e Orçamento Base Zero; evolução mais de técnicas metodológicas do que de princípios.

A Lei nº 4.320 é suscetível de aperfeiçoamento como todas as coisas humanas; mas convém ser melhor estudada porque, na essência, continua uma lei moderna.

Talvez nem seja construtivo insistir-se em que a modernização financeira e orçamentária nacional (ainda apenas desejável) seja devida ao Decreto-Lei nº 200, que, afinal, destina-se ao serviço público federal. As suas normas relativas à licitação, por exemplo, só passaram a obrigar Estado e Município depois que a Lei nº 5.456/68 assim o estatuiu.

A Reforma Administrativa federal aponta rumos, fixa excelentes normas metodológicas de administração moderna; suas “normas de Administração Financeira e de Contabilidade”, para citar o que é pertinente ao orçamento, deveriam ser adotadas por todos os Estados e Municípios, no que lhes couber; mas há reformas estaduais que silenciam quanto a elas, o que não é de preocupar porque, afinal, elas decorrem do que substantivamente se encontra na Lei nº 4.320 e poderão, em qualquer época, ser baixadas por decreto regulamentar.

Foi a Lei nº 4.320 que deu à Administração Pública nacional o **controle interno** (arts. 75 a 80), a **programação financeira** (arts. 47 a 50) e reafirmou a figura do **ordenador da despesa**, vinda do velho Código de Contabilidade Pública da França, via Código de Contabilidade da União (ainda prestante), ou seja, a autoridade competente que cria para o Estado a obrigação de pagar (art. 58); são normas metodológicas busca-

das ou praticadas na gestão empresarial moderna, e indispensáveis na gestão do orçamento-programa.

Foi com obediência à Lei nº 4.320 que ocorreu o primeiro orçamento-programa do Brasil, o orçamento federal para 1966, elaborado em 1965, no primeiro exercício financeiro subsequente à data da 4.320, antes da Constituição de 1967 e do Decreto-Lei nº 200. O que não será demais ressaltar é o critério e a firmeza da sua implantação no Governo Federal, o que talvez não ocorresse se não tivéssemos tido o Governo do Presidente Castello Branco e do seu esclarecido Ministro Roberto de Oliveira Campos.

A Constituição de 1967, posteriormente, integrou a Lei nº 4.320 no seu próprio sentido conceptual, ao qual, por si, não podia chegar porque a Constituição de 1946 não permitia: aboliu o controle prévio do Tribunal de Contas e determinou que o controle externo se apoiasse no controle interno. E se o controle interno deve criar as condições **indispensáveis** para assegurar a eficácia do controle externo (C.F. art. 71, I), parece indubitável que constitucionalmente cabe ao Tribunal de Contas reclamar a sua existência, inclusive porque está na inteligência da Constituição que a auditoria financeira e orçamentária do Tribunal já deve encontrar os certificados da auditoria interna e, em sendo esta competente, não há por que ficar repetindo o trabalho, ressalvada a ação vigilante da supervisão.

O controle prévio seria adequado para o orçamento público do fim do Império, quando o País ainda vivia basicamente da economia rural e de uma industrialização incipiente, que o Estado estimulava mas nela não intervinha; então contentava saber-se se as formalidades jurídicas da nota de empenho estavam atendidas.

Mas o orçamento de hoje não é mais o documento jurídico-contábil de então; é um plano complexo de trabalho, que envolve empresas de um volume financeiro de grande vulto, acionadas por técnicas administrativas as mais sofisticadas, cujos resultados precisam ser apurados, analisados, julgados ou avaliados.

A qualidade da Administração não pode repousar na habilidade de montar documentos que podem mascarar situações irregulares. Na notável conferência que, em anos recentes, pronunciou no Tribunal de Contas do Rio Grande do Sul, o Ministro Victor Amaral Freire mostra que, de certa feita, o Tribunal de Contas da União aprovou corretos documentos da despesa relativos à construção de um prédio em um dos Territórios nacionais, com todos os atestados, com todas as formalidades jurídicas cumpridas, e, posteriormente, o Governo verificou que o prédio não fora construído.

O registro prévio da despesa embaraça a Administração e não a controla.

Nessa conferência, o Ministro Amaral Freire, que dedicou sua vida ao controle externo, primeiro em São Paulo e depois na União, e é hoje um apóstolo da nova missão dos Tribunais de Contas, informa que no VI Congresso Internacional de Entidades Fiscalizadoras, realizado em Tóquio,

em 1968, no tema Métodos e Procedimentos de Controle Financeiro, concluiu-se que "o controle das finanças públicas vem sofrendo profundas transformações, perdendo dia a dia o seu caráter jurídico-administrativo, para, sem abandonar os aspectos legais, deter sua atenção para uma fiscalização econômico-financeira" e que "com o correr dos anos, o controle *in situ* adquire cada vez mais importância em relação ao controle documental".

O controle *in situ*, que preferimos chamar controle *in loco*, não é só para examinar aquilo que caracterizaria o orçamento tradicional: a formalidade jurídica da soma exata das faturas ou a classificação correta da despesa na verba própria; é para muito mais, é para verificar a essência do orçamento-programa, verificar "fatos que normalmente passam despercebidos na verificação documental"; é para examinar relatórios do controle interno e tudo o mais que torne "possível verificar, por exemplo, a execução dos projetos, o grau de cumprimento dos programas, etc. e confrontar a situação revelada pelos documentos com a situação real", em suma, controlar o desempenho da administração.

Hely Lopes Meirelles, que foi Secretário de Estado no Governo de São Paulo, terá sentido que, por ser inerente ao planejamento e, conseqüentemente, ao orçamento-programa, o controle não pode deixar de ser um controle de desempenho; são suas estas palavras: "é de se observar que, desde a Constituição de 1967, vigora no Brasil uma nova orientação no controle orçamentário e financeiro, visando a substituir as meras verificações formais de comprovação da despesa, pelo acompanhamento efetivo da conduta contábil e financeira da Administração, quer na execução do orçamento, quer no desenvolvimento dos programas de trabalho", o que atribui ao Tribunal de Contas "funções de maior relevância e de participação na dinâmica governamental".

É ainda do Ministro Amaral Freire, o missionário da idéia nova:

"Para a execução desse novo sistema, força é confessar, transformações profundas devem sofrer os nossos Tribunais de Contas, o que ainda não aconteceu, ou está acontecendo em poucos, a passo de tartaruga; há que ser cambiada a atual mentalidade fiscalizadora dos nossos Tribunais"; e "com a mudança de mentalidade, há que se implantar uma nova filosofia fiscalizadora."

Na mesma citada conferência ele fala do nosso atraso nacional em relação às **contralorias generales** da Venezuela, Peru e Chile, o que encheria de satisfação o saudoso Aliomar Baleeiro, tão partidário desse tipo de órgão unipessoal, e não colegiado, de controle, oriundo do reputado **Comptroller and Auditor General** inglês. Naqueles três países, pelo menos, terá frutificado a semente lançada pela **Missão Kammerer** que reorganizou as finanças públicas da Venezuela e das repúblicas sul-americanas do Pacífico, a partir de 1921, e lhes organizou o controle externo à semelhança do norte-americano.

No Peru, as modificações que "estão sendo feitas no seu sistema de controle interno e externo, que funcionam inteiramente acoplados, como entre nós, são de tal profundidade que, dificilmente, podemos avaliar à

distância. Para isso, tem contado com a colaboração do **General Accounting Office**, dos EUA, do Departamento Econômico e Financeiro da ONU, da USAID, do BID, da **Interagency Auditor Training Center**, etc. Além da reforma total do sistema de controle, feito com essa colaboração internacional, a **Contraloria** do Peru ampliou o quadro do pessoal técnico (...) dos quais 75% são de nível universitário, em grande parte contadores públicos; (...) recebeu por doação uma biblioteca de mais de 4.000 livros exclusivamente técnicos (...), possui em funcionamento uma Escola de Auditoria Governamental com professorado internacional e pessoal próprio já treinado no exterior, com os mais variados cursos, que vão desde três meses até dois anos (...); só de Auditoria há onze cursos diferentes, entre esses os de Auditoria Contábil, Auditoria Operativa, Auditoria Financeira, Auditoria Patrimonial, Auditoria de Empresa Pública (...); um professor do Instituto de Administração Pública do Estado de Nova Iorque presta serviços como assessor especial do **Contralor** pelo prazo de quatro anos (...); além de funcionários enviados ao exterior para treinamento em órgãos de controle”.

O conferencista informa que os Tribunais de Contas da União e de São Paulo, conscientizados da nova missão que a Constituição lhes confere, esforçam-se para se reaparelharem com novos métodos de trabalho, pessoal técnico especializado que receba sempre cursos de atualização de conhecimentos, e a utilização de processamento eletrônico de dados, pois pelo menos o Poder Executivo há de utilizar computadores que acompanhem a execução dos programas de trabalho.

A Constituição estatui que a Administração Pública se oriente por planos de desenvolvimento e atue operativamente mediante o orçamento dos programas de trabalho, que é o plano de desenvolvimento a curto prazo.

As virtualidades do orçamento-programa nos países em desenvolvimento foram examinadas pelos Profs. Itzhak Galnoor e Bertran Gross no trabalho “La nouvelle technique budgétaire fondée sur l’analyse des systèmes et son application dans les pays en voie de développement”, publicado no nº 1, de 1969, da **Revue Internationale des Sciences Sociales**, da UNESCO. Eles admitem que mesmo onde não há pessoal qualificado para realizar programação macroeconômica através de complexas projeções matemáticas, isto não será razão para não adotar-se o orçamento-programa, desde que os programas de trabalho se elaborem na base do levantamento de custos realísticos e se analisem os resultados, inclusive dos serviços não tangíveis, como os de educação, saúde ou aperfeiçoamentos tecnológicos da produção, onde pequenos avanços produzem repercussões apreciáveis na economia.

Trata-se, então, de analisar o sistema custo-benefício, ou entrada-saída-resultados, embora muitos resultados sociais não sejam de fácil avaliação monetária.

Aqueles professores reconhecem que orçamento é política; que o método da administração planejada aguça as rivalidades a que a utilização de recursos escassos dá lugar; mas a análise sistemática dos resultados deverá acabar interessando o povo e, assim, os novos conceitos

orçamentários poderão se inserir na trama do processo político-orçamentário. Numa evolução natural, dentro de pouco tempo nascerá o cuidado ou a necessidade de análises ainda mais avançadas, que, acima dos conflitos de interesses particulares dos Chefes eleitorais, servirão de apoio no processo democrático de tomada de decisão. E isto poderá começar a afastar o administrador que se recuse ou for incapaz de abrir o espírito às idéias modernas de orçamento.

O mundo não comporta mais o político que administra numa roda de admiradores interessados nas fatias que podem cair do Tesouro, seja um emprego para o parente ou correligionário, o calçamento da rua ou a construção da estrada vicinal para a sua propriedade ou a do amigo, ou seja, não admite mais a política imediatista da clientela de favores pessoais; antes reclama a política de sentido social com reflexos no tempo, ou seja, a administração planejada.

Se o administrador não se integra no sentido do planejamento nem adquire a consciência dos valores do orçamento-programa, não estará civicamente atendendo os superiores interesses da Nação que, inclusive, fez inscrever na Constituição e nas normas financeiras nacionais postulados que o obriga a ser contemporâneo da sua época.

O orçamento-programa reclama uma nova mentalidade, um novo padrão de comportamento dos que se envolvem na sua condução, seja o Governo, sejam os parlamentares, sejam quantos, em qualquer nível, o pensam, o elaboram, o executam, o controlam.

Na Corte de Contas da Itália reconhece-se que o seu problema presente é ter sido instituída para fiscalizar mediante o registro prévio da despesa e agora a lei a obriga a fiscalizar programas de trabalho, onde, como diz o **Contralor General** do Chile, é preciso ver o que está atrás das cifras. O que leva ao controle da **moralidade administrativa**, o grande sentido dos Tribunais de Contas, no entender de Seabra Fagundes.

O Tribunal de Contas, órgão técnico incumbido de dar parecer sobre as contas do Governo intervencionista de hoje, deve analisar e valorizar o trabalho dos seus órgãos auxiliares, onde pelo menos 75% dos funcionários necessitam ser de nível superior e incluir pessoal familiarizado com a contabilidade gerencial, o direito econômico, a análise financeira, a de projetos, a de custos, de produção, de estoques, de desempenho administrativo, e os demais conhecimentos ligados ao controle não apenas jurídico mas sobretudo econômico-financeiro.

Desejável seria que os próprios Tribunais de Contas, mediante convênio de adesão, montassem o **Sistema Nacional de Controle Financeiro**, em que cada qual, federal, estadual ou municipal, fiscalizasse a aplicação de todas as receitas de qualquer origem na órbita administrativa da sua jurisdição, segundo normas específicas baixadas pelo Tribunal de Contas da União, a quem, como órgão central do sistema caberá supervisionar em **feedback** a aplicação das normas. A norma nacional obviamente seria a Lei nº 4.320. O convênio deveria prever a instalação em Brasília da **Escola Nacional de Auditoria Governamental**, em nível de pós-graduação, mediante a contribuição perequacional de todos.

As leis existem e são modernas; mas é sempre repetido o pensamento de Lord Russell: não são as leis que fazem funcionar as instituições, são os homens; ou o de Woodrow Wilson: a função é a medida do homem.

Os Tribunais de Contas estão chamados a influir decisivamente na remoção de rotinas ou tradições mal compreendidas, incompatíveis com as exigências do progresso; a exercer pressão sobre os órgãos fiscalizados no sentido de modernizarem e aperfeiçoarem sua administração financeira; a se constituir em fator condicionante da mudança de mentalidade dos administradores menos atentos aos propósitos da Constituição, e que ainda não utilizam os instrumentos de administração há muito considerados indispensáveis no setor privado.

Não pode ou não deve haver oposição de interesses entre o Tribunal de Contas e o Governo, porque ambos presumivelmente têm um objetivo comum na execução do orçamento-programa e na moralidade administrativa. Mas é preciso que haja uma coisa e outra.

A Constituição põe nas mãos dos Tribunais de Contas a grande arma da representação ao Poder Executivo e ao Poder Legislativo quanto às irregularidades e abusos que verificar.

Ainda que o Chefe do Governo não dê maior importância à representação, o que não é provável que aconteça, no Legislativo há Partidos Políticos a quem ela não será indiferente; mas, principalmente, há a considerar que a representação chegará à imprensa, cujo tremendo poder de comunicação não pode ser desprezado, e deve mesmo ser utilizado desde que eticamente.

Onde há um povo tão carente dos benefícios da boa administração, há que ser usada a arma da representação com vista a elevar os padrões da administração pública, e usá-la acima de considerações pessoais de qualquer espécie, com sentido cívico, e até com o sentido evangélico com que Santo Agostinho aconselhava exterminar os erros, por amor dos homens.

CONCLUSÃO

Tendo como certo:

- a)** que a Constituição, com vista ao desenvolvimento nacional, postula a administração planificada em todos os níveis da *organização política nacional*;
- b)** que o orçamento-programa não é apenas forma de apresentar o orçamento anual mas, substancialmente, é um agregado de programas de trabalho em que se definem obras e serviços a executar, quantificados em termos de volume, custo e tempo de execução;
- c)** que a implantação da Lei nº 4.320 e do orçamento-programa vem sendo desvirtuada através de práticas que infringem normas constitucionais e legais, cuja execução aos Tribunais de Contas cabe reclamar, ou influir para que se cumram;

d) que, constitucionalmente, cumpre aos Estados e Municípios respeitar os princípios de elaboração do orçamento, bem como a fiscalização financeira e orçamentária de acordo com o modelo federal, que gradativamente vem se aperfeiçoando;

e) que a exigência constitucional do controle interno do Poder Executivo não estará, em todo o País, sendo efetivamente atendida, de molde a criar as condições indispensáveis à eficácia do controle externo;

f) que é reconhecida, quer no País, quer no exterior, a dificuldade que têm encontrado os Tribunais de Contas (instituídos para fiscalizarem a execução do orçamento clássico do Estado economicamente não intervencionista) para se adaptarem à fiscalização do orçamento-programa do Estado intervencionista de hoje, em que é tão importante apurar resultado como em qualquer empresa privada;

Conclui-se:

I — cumprir aos Tribunais de Contas, onde se fizer cabível, mediante entendimentos informais e mediante a representação aos Poderes Executivo e Legislativo referida no art. 72, § 4º, da Constituição, influenciar firmemente para que o orçamento-programa e o controle interno do Poder Executivo sejam efetivamente implantados, bem como sejam rigorosamente obedecidos os postulados constitucionais e legais que estatuem constituir o orçamento o universo de todas as receitas de qualquer origem, recolhidas com estrita obediência ao princípio da unidade de tesouraria, vedadas as caixas especiais, só ressalvadas as exceções instituídas em lei;

II — caber aos Tribunais de Contas e órgãos congêneres buscar o entendimento comum no controle financeiro, que evolua com o dinamismo do meio ambiente, tendo em vista que isso poderá ser obtido:

a) mediante o estabelecimento de um **Sistema Nacional de Fiscalização Financeira**, que seria um sistema aberto dentro do sistema maior da Lei nº 4.320, de forma que cada órgão, sem perda da sua integral personalidade, fiscalizasse a aplicação de toda a receita (de qualquer origem) da órbita política da sua jurisdição, de acordo com as normas específicas (Súmulas) que o Tribunal de Contas da União (órgão central do sistema) baixasse e cuja aplicação verificasse em **feedback**, como é próprio da organização sistêmica moderna;

b) a fundação da **Escola Nacional de Auditoria Governamental**, que, em nível de pós-graduação, preparasse o pessoal técnico necessário ao acompanhamento e avaliação dos programas de trabalho da Administração Direta e Indireta. Essa Escola funcionaria com a possível cooperação dos órgãos próprios de treinamento do Ministério da Fazenda e da Secretaria de Planejamento da Presidência da República.

BIBLIOGRAFIA

LIVROS

- AFONSO DA SILVA, José — *Orçamento-programa no Brasil*. São Paulo, Revista dos Tribunais, 1973.
- *Curso de Direito Constitucional Positivo*. Idem, idem, 1976.
- ANOHIN e outros — *Teoria dos Sistemas*. Rio, FGV, 1976.
- ANTHONY, Robert — *Contabilidade Gerencial*. São Paulo, Atlas, 1970.
- ARTHUR LEWIS — *A Teoria do Desenvolvimento Econômico*. Rio, Zahar, 1960.
- ASHBY, W. Ross — *Introdução à Cibernética*. São Paulo, Perspectiva, 1970.
- BALEEIRO, Allomar — *Uma Introdução à Ciência das Finanças*. Rio, Forense, 1976.
- BELCHIOR, Procópio — *Orçamento-programa*. Rio, Editora Americana, 1974.
- BELLAICHE — *Le Contrôle des Comptes*. Paris, Dunod, 1969.
- BERKLEY, George — *A Revolução Administrativa*. Rio, Expressão e Cultura, 1972.
- BERTANLAFFY, Ludwig von — *Teoria Geral dos Sistemas*. Petrópolis, Vozes, 1973.
- BIAGIONI, Mario — *Atividades Econômico-Financeiras e Orçamento-Programa*. São Paulo, Nobel, 1976.
- BUCK — *El Presupuesto en los Gobiernos de Hoy*. Buenos Aires, Penser, 1946.
- BUCKLEY, Walter — *La Sociología y la Teoría Moderna de los Sistemas*. Buenos Aires, Amorrortu, 1973.
- BURKHEAD, Jesse — *Orçamento Público*. Rio, Fundação Getúlio Vargas (FGV), 1971.
- CARONE, Edgard — *A República Velha — Instituições e Classes Sociais*. São Paulo, Difel, 1975.
- CHURCHMAN, C. WEST — *Introdução à Teoria dos Sistemas*. Petrópolis, Vozes, 1971.
- D'AUMALE, Geoffroy — *La Programmation des Décisions*. Paris, Presses Universitaires, 1968.
- DRUKER, Peter — *Prática da Administração de Empresas*. Rio, Fundo de Cultura, 1964.
- DUCASSE, Pierre — *Analyse et Contrôle de Gestion d'un Organisme Administratif*. Paris, Dunod, 1968.
- DUNAUD, Philippe e GREFFE, Xavier — *Problèmes Budgétaires Contemporains*. Paris, Presses Universitaires, 1970.
- DUVERGER, Maurice — *Institutions Financières*. Paris, Presses Universitaires, 1957.
- ETZIONI, Amital — *Organizações Modernas*. São Paulo, Pioneira, 1967.
- FRANCIS FABRE — *Le Contrôle des Finances Publiques*. Paris, Presses Universitaires, 1968.
- GONÇALVES FERREIRA FILHO, Manoel — *Comentários à Constituição Brasileira*. São Paulo, Saraiva, 1974.
- GRINAKER Y BARR, Ben — *Auditoria*. México, Editorial Continental, 1974.
- HANIKA — *Guia Moderno de Administração*. Rio, Forense, 1968.
- HOFMANN — *Les Graphiques dans la Gestion*. Paris, Editions d'Organisation, 1974.
- HINRICHS, Harlen e TAYLOR, Graeme — *Orçamento-Programa e Análise Custo-Benefício*. Rio, FGV, 1974.
- HOSTRA — *Les Nouvelles Techniques de Préparation et d'Aménagement du Budget*. Bruxelas, Instituto Internacional de Ciências Administrativas, 1965.
- JOHNSON, Robert — *Administração Financeira*. São Paulo, Pioneira, 1967.
- KATZ, Daniel e KHAN, Robert — *Psicologia Social das Organizações*. São Paulo, Atlas, 1970.

- KINDLEBERGER, Charles — *Desenvolvimento Econômico*. Lisboa, Clássica, 1960.
- KOONTZ, Harold e O'DONNELL — *Princípios de Administração*. São Paulo, Pioneira, 1972.
- LIKERT, Rensis — *Novos Padrões de Administração*. São Paulo, Pioneira, 1971.
- LOPES MEIRELLES, Hely — *Direito Administrativo Brasileiro*. São Paulo, Revista dos Tribunais, 1975.
- MARTNER, Gouzalo — *Planificación y Presupuesto por Programas*. México, Siglo-veinteuno, 1972.
- MATHEUS, Florentino — *Auditoria Contábil*. Rio, FGV, 1975.
- MCCONKEY, Dale — *Gerência por Objetivos*. Rio, Expressão e Cultura, 1973.
- MAZAGÃO, Mário — *Curso de Direito Administrativo*. São Paulo, Revista dos Tribunais, 1977.
- MÊLESE, Jacques — *A Gestão por Sistemas*. Rio, Livro Técnico, 1973.
- MEYER, Jean — *Gerência Financeira*. Rio, Livro Técnico, 1972.
- MICHAEL, Stephen — *Avaliação na Administração*. São Paulo, Atlas, 1968.
- MIGEON, Henri — *Le Contrôle de Gestion*. Paris, Fayard-Mame, 1970.
- MOURA, Paulo da Costa — *O Benefício das Crises*. Rio, Livro Técnico, 1978.
- MUNOZ AMATO, Pedro — *Introdução à Administração Pública*. Rio, FGV, 1971.
- Nações Unidas — *Estrutura do Orçamento e Classificação das Contas Públicas*. Rio, FGV, 1959.
 - *Manual de Presupuestos por Programa y por Realizaciones*. Nova Iorque, Departamento de Asuntos Económicos y Sociales, 1966.
 - *Contabilidad Pública y Ejecución del Presupuesto*. Idem, idem, 1953.
 - *Manual para la Clasificación de las Transacciones del Gobierno Según su Carácter Económico y su Función*. Idem, idem, 1958.
- NAZARÉ DIAS — *A Reforma Administrativa de 1967*. Rio, FGV, 1969.
- ODIORNE, George — *Gestão por Objetivos*. Lisboa, Clássica Editora, 1972.
- PARENTEAU — *Controle de Gestão pelo Método Orçamental*. Lisboa, Clássica Editora, 1965.
- PERES CAJIAO, Hugo — *Aplicación de la Teoría General de Sistemas a la Administración Pública*. Santiago, OEA, 1974.
- PONTES DE MIRANDA — *Comentários à Constituição de 1967 com Emenda n.º 1, de 1969*. São Paulo, Revista dos Tribunais, 1970.
- RAMOS, Guerreiro — *Administração e Estratégia do Desenvolvimento*. Rio, FGV, 1966.
- Real Instituto de Administração Pública da Inglaterra — *Organização Administrativa para o Desenvolvimento*. Rio, FGV, 1964.
- RIGGS, Fred — *A Ecologia da Administração Pública*. Rio, FGV, 1964.
- RONCHI, Luciano — *Controle Econômico e Financeiro para a Alta Administração*. São Paulo, Atlas, 1965.
- ROSE — *Controle Administrativo*. Rio, Livro Técnico, 1971.
- SANTANA E SILVA, Sebastião — *Orçamento-Programa como Base do Desenvolvimento Econômico*. São Paulo, Instituto Roberto Simonsen, 1966.
 - *Os Princípios Orçamentários*. Rio, FGV, 1962.
- SFEZ, Lucien — *L'Administration Prospective*. Paris, Armand Colin, 1970.
- SIMON, Herbert — *Comportamento Administrativo*. Rio, FGV, 1971.
- STAFFORD BEER — *Cibernética e Administração Industrial*. Rio, Zahar, 1969.
- TELXEIRA MACHADO JR. — *Administração Orçamentária Comparada*. Rio, FGV, 1960.
- TELXEIRA MACHADO JR. e COSTA REIS, Heraldo — *A Lei n.º 4.320 Comentada*. Rio, IBAM, 1978.

- **Orçamento-Programa a Nível Municipal.** Idem, Idem, 1970.
- THOMPSON, Victor — **Moderna Organização.** Rio, Freitas Bastos, 1967.
- TIMBERGEN, Jan — **Programação para o Desenvolvimento.** Rio, FGV, 1971.
- TROTABAS, Louis — **Droit Budgétaire et Comptabilité Publique.** Paris, Dalloz, 1972.
- VAENA, Maurício e HUETZ, Leopold — **Orçamento Empresarial e seu Controle.** São Paulo, Atlas, 1966.
- WAHRLICH, Beatriz — **Uma Análise das Teorias da Organização.** Rio, FGV, 1974.

REVISTAS

- BRANDÃO CAVALCANTE, Themístocles — “Empresas Públicas e Sociedades de Economia Mista” — **Revista de Direito Administrativo** — Vol. 128/1.
- BEZERRA, José — “Da Necessidade Imperiosa de Ser Reformulado o Controle Nacional de Administração Financeira” — **Anais do VI Congresso dos Tribunais de Contas do Brasil** — T. II/289.
- AMARAL FREIRE, Victor — “Modificações do Sistema de Controle Financeiro e Orçamentário da Administração Pública Brasileira a partir de 1967” — **Revista do Tribunal de Contas da União**, n.º 10/35.
- COUTO E SILVA, Golbery — “Missão e Filosofia de Ação do Tribunal de Contas da União” — Idem, n.º 10/13.
- SEABRA FAGUNDES — “Posição Institucional e Competência dos Tribunais de Contas” — Idem, n.º 12/3.
- BERGAMINI DE ABREU — “Evolução da Teoria Administrativa e o Administrador do Futuro” — **Revista de Administração Pública** — 1969 — 2/33.
- GENARI, Breno — “A Modernização Operacional do Planejamento” — Idem — 1969 — 2/7.
- LOUREIRO PINTO, Aluizio — “A Institucionalização Organizacional como Estratégia do Desenvolvimento” — Idem — 1969 — 1/7.
- MELLO E SOUZA, Nelson — “O Planejamento Econômico no Brasil: Considerações Críticas” — Idem — 1968 — 4/59.
- SCHWARTZMAN, Simon — “Da Responsabilidade Pública dos Governantes: Paradoxos e Perspectivas” — Idem — 1976 — 2/31.
- I Seminário Nacional sobre Orçamento Público — “Conclusões e Recomendações dos Grupos de Trabalho I e II” — **Revista Associação Brasileira de Orçamento Público (ABOP)** — n.º 5/103.
- ARELLANO, Wlademiro — “A Avaliação das Ações do Setor Público” — **ABOP** — 1/73.
- LENG RUBER, João Batista e outros — “Posicionamento das Entidades da Administração Descentralizada, Órgãos Autônomos e Fundos no Contexto Orçamentário” — **ABOP** — 5/7.
- MEDANHA RAMOS, Naimar — “Aperfeiçoamento das Técnicas de Avaliação de Desempenho na Administração Pública” — **ABOP** — 9/9.
- NOELMO TOMBINI, Tildo — “Metodologia de Programação Orçamentária” — **ABOP** — 2/9.
- “Orçamento-Programa, seu Papel no Planejamento” — **ABOP** — 3/9.
- OLIVEIRA LIMA, Rubem — “O Controle Externo” — **ABOP** — 2/43.
- RESENDE, Fernando — “Finanças Públicas e Transferências Intergovernamentais” — **ABOP** — 4/76.
- SOUZA TERÊNCIO, Jaime — “Sistema Gerencial de Acompanhamento Físico-Financeiro” — **ABOP** — 6/125.
- TELXEIRA MACHADO JR. — “O Orçamento como Instrumento do Planejamento Governamental” — **ABOP** — 6/9.
- “Experiência de Orçamento-Programa no Brasil” — **ABOP** — 8/39.