

ESCOLA DE GUERRA NAVAL

CC (IM) RAFAEL DAYAN ESCOBAR NUNES

REFLEXOS DA EVOLUÇÃO DO ORÇAMENTO E PLANEJAMENTO
GOVERNAMENTAIS SOBRE O SISTEMA OMPS

Rio de Janeiro

2009

CC (IM) RAFAEL DAYAN ESCOBAR NUNES

REFLEXOS DA EVOLUÇÃO DO ORÇAMENTO E PLANEJAMENTO
GOVERNAMENTAIS SOBRE O SISTEMA OMPS

Monografia apresentada à Escola de Guerra Naval, como requisito parcial para a conclusão do Curso de Estado-Maior para Oficiais Superiores.

Orientador: CF Hélio Guilherme José Coelho

Rio de Janeiro
Escola de Guerra Naval

2009

RESUMO

Relaciona o planejamento e orçamento governamentais com o Sistema de Organizações Militares Prestadoras de Serviços, por meio de pesquisa bibliográfica. Apresenta aspectos históricos do planejamento e orçamento até a Constituição de 1988, assim como aqueles que levaram à criação daquele sistema. Descreve a espécie de orçamento-programa como uma evolução em relação ao orçamento tradicional. Os principais instrumentos legais que dão suporte ao orçamento-programa são a Constituição, as leis do Plano Plurianual, de Diretrizes Orçamentárias, Orçamentária Anual, de Responsabilidade Fiscal e a n. 4.320/1964. São de interesse os seguintes aspectos do orçamento e planejamento: o Sistema Contábil Público, pela necessidade registrada pelo Conselho Federal de Contabilidade de um subsistema de custos e pela possível introdução do Sistema de Informação de Custos na Administração Pública, com possíveis impactos para a Marinha do Brasil, que já possui um sistema implantado; a Classificação Funcional, como expressão do planejamento; a Codificação da Despesa, em especial a nova modalidade 91; a Codificação da Receita, com a correspondência àquela modalidade de despesa; e o Sistema de Informações Gerenciais e de Planejamento. O exame de dois elementos do Sistema de Organizações Militares Prestadoras de Serviços - a Fonte de Recursos Escritural e a Taxa de Contribuição Operacional - indica a possibilidade de falta de conformidade de sua operação com as ações de governo, porém, a modalidade de aplicação da despesa 91, introduzida em 2005, se apresenta como alternativa, com algumas vantagens e desvantagens.

Palavras-chave: orçamento, planejamento, orçamento-programa, OMPS, custos, legislação orçamentária.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CTMSP -	Centro Técnico da Marinha em São Paulo
DAdM -	Diretoria de Administração da Marinha
DASP -	Departamento Administrativo do Serviço Público
ESTAREP -	Estabelecimento de Reparo
EUA -	Estados Unidos da América
FMI -	Fundo Monetário Internacional
FR -	Fonte de Recursos
FRE -	Fonte de Recursos Escritural
IHT -	Indenização de Hora Trabalhada
LDO -	Lei de Diretrizes Orçamentárias
LOA -	Lei Orçamentária Anual
LRF -	Lei de Responsabilidade Fiscal
MB -	Marinha do Brasil
OM -	Organização Militar
OMPS -	Organização Militar Prestadora de Serviços
OMPS-A -	OMPS de Abastecimento
OMPS-C -	OMPS de Ciência e Tecnologia
OMPS-E -	OMPS Especial
OMPS-H -	OMPS Hospitalar
OMPS-I -	OMPS Industrial
ORGAL -	Organização de Apoio Logístico
PND -	Plano Nacional de Desenvolvimento
PPA -	Plano Plurianual
SIAFI -	Sistema Integrado de Administração Financeira
SIGPlan -	Sistema de Informações Gerenciais e de Planejamento
SOF -	Secretaria de Orçamento e Finanças
SPD -	Sistema do Plano Diretor
STN -	Secretaria do Tesouro Nacional
TCO -	Taxa de Contribuição Operacional
TCU -	Tribunal de Contas da União

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	5
2	SÍNTESE HISTÓRICA	7
2.1	Orçamento e Planejamento: da Magna Carta ao Plano Plurianual	7
2.2	Custos na Marinha do Brasil	10
3	ORÇAMENTO-PROGRAMA	12
4	MARCOS LEGAIS DO SISTEMA ORÇAMENTÁRIO	14
4.1	Constituição Federal	14
4.2	Lei n. 4.320/1964	14
4.3	Plano Plurianual	15
4.4	Lei de Diretrizes Orçamentárias	15
4.5	Lei Orçamentária Anual	16
4.6	Lei de Responsabilidade Fiscal	16
5	ASPECTOS DE ORÇAMENTO E PLANEJAMENTO	17
5.1	Sistema Contábil Público	17
5.2	Classificação Funcional	17
5.3	Codificação da Despesa	18
5.4	Codificação da Receita	19
5.5	Sistema de Informações Gerenciais e de Planejamento	20
6	ORGANIZAÇÃO MILITAR PRESTADORA DE SERVIÇOS	21
6.1	Fonte de Recurso Escritural	21
6.2	Taxa de Contribuição Operacional	22
7	CONCLUSÃO	24
	REFERÊNCIAS	25

1 INTRODUÇÃO

Quem já participou do processo de tomada de decisões administrativas na Marinha do Brasil provavelmente travou contato com os termos *orçamento*, *planejamento* ou *Organização Militar Prestadora de Serviços (OMPS)*.

São expressões que remetem às questões que o administrador público enfrenta ao procurar agregar qualidade ao trabalho que desempenha. Como e quanto gastar? O que deve ser priorizado? Quais os custos envolvidos? Os recursos são finitos e, em regra, inferiores a tudo que se pretenda realizar. Além disso, a sociedade busca cada vez mais conhecer e ter justificado o gasto público.

Disto decorre que as atividades de orçamento e planejamento público se apresentem, hoje em dia, com alto grau de complexidade, permeadas de sistemas de gerenciamento e apoio, ordenadas por diversos dispositivos legais e em constante aperfeiçoamento.

As instituições públicas se preocupam, ainda, em conhecer e gerenciar seus custos, a fim de que possam otimizar a aplicação dos poucos recursos de que dispõem. No caso particular da Marinha do Brasil, isto resultou na criação do Sistema OMPS, que foi uma iniciativa pioneira na área de gerenciamento de custos na administração pública.

O propósito deste trabalho é relacionar o atual estado do orçamento e planejamento públicos na esfera federal com alguns aspectos do Sistema OMPS. O assunto tem especial relevância na medida em que o gerenciamento de custos começa a entrar no rol das metas de aperfeiçoamento do orçamento e planejamento governamental, fato que não ocorre segundo os padrões já adotados pela Marinha do Brasil (MB) e, portanto, pode trazer a necessidade de adaptações.

O trabalho foi fundamentado na consulta a publicações sobre a matéria e a normas esparsas sobre o assunto, desde a Constituição Federal até estatutos internos da MB.

Assim, serão apresentados de início alguns aspectos históricos de um e de outro. O orçamento e planejamento como fruto da própria formação do Estado Moderno, mas com raízes medievais. No plano brasileiro, serão apontadas algumas iniciativas pioneiras da MB, em especial as OMPS, como resultado de esforços de aperfeiçoamento da administração naval, mormente nas últimas cinco décadas.

Em seguida, será abordado o tipo de orçamento em vigor no Brasil, o orçamento-programa, que agrega ferramentas de planejamento e controle.

Também são identificados marcos legais e aspectos de interesse do sistema orçamentário e de planejamento, com atenção tanto à adequação da despesa pública às ações de governo como a novas abordagens da apuração de custos surgidas ou em desenvolvimento nesta década.

Finalmente, será apresentado o sistema OMPS, com ênfase na Fonte de Recurso Escritural e na Taxa de Contribuição Operacional, bem como sua relação com a adequação e novas abordagens vistas ao longo do trabalho.

2 SÍNTESE HISTÓRICA

O histórico que segue aborda os dois elementos que serão relacionados neste trabalho. Em primeiro lugar, o orçamento e planejamento governamentais, desde seu marco histórico inicial, a Magna Carta na Inglaterra, até a inovação constitucional representada pelo plano plurianual (PPA). Em seguida, o processo que deu origem à criação da OMPS, partindo de uma inexistente preocupação com custos na década de sessenta até chegar ao modelo atual.

2.1 Orçamento e Planejamento: da Magna Carta ao Plano Plurianual

O desenvolvimento do orçamento público na Inglaterra serviu como modelo para as instituições congêneres de vários países. Em uma fase inicial da formação da monarquia inglesa, ao rei tudo pertencia, podendo se apropriar dentre os pertences de seus súditos, daquilo que lhe apetecesse, seguindo o dito *quod principi placuit, leges habet vigorem*¹ (COELHO, 1952).

Uma das consequências da tomada de controle pelo Parlamento sobre a Coroa, consagrada pela aprovação da Magna Carta, foi o início do que hoje se conhece como sistema orçamentário (BELCHIOR, 1976). Rezava o documento, em seu artigo doze:

*Scutage or aid shall be levied in our kingdom only by the common counsel of our kingdom, except for ransoming our body, for knighting our eldest son, and for once marrying our eldest daughter; and for these [purposes] only a reasonable aid shall be taken*² (SOURCES, 2009).

Note-se, portanto, que o sistema orçamentário se inicia com a limitação do poder de arrecadação por parte do Estado, o qual fica sujeito, mesmo nos casos imprevistos, ao limite da razoabilidade. Esta mesma limitação vai ser o pano de fundo do início do movimento de independência dos Estados Unidos da América³ (EUA), em 1765, e será estatuída na constituição francesa de 1789. (JUND, 2008). No entanto, conforme aponta Belchior (1976), o controle logo se estendeu também às despesas do governante.

Ao mesmo tempo, a discussão sobre as receitas e despesas pelo Legislativo veio a ser sistematizada e feita com periodicidade, daí a regra da anualidade orçamentária (COELHO, 1952).

1 O que apraz ao rei, lei é (tradução do autor).

2 Taxas ou auxílios serão levantados em nosso reino apenas pelo seu conselho comum, exceto para o resgate do rei, para fazer seu filho cavaleiro ou, uma única vez, para casar sua filha mais velha; para estes propósitos, apenas um auxílio razoável poderá ser tomado (tradução nossa).

3 Embora ainda cumpridos os ditames da Magna Carta, os impostos eram votados na Inglaterra, sem que os colonos pudessem opinar (SCHULZ, 2009).

É neste contexto que surgem as primeiras regras para o orçamento brasileiro, primeiro por meio de Alvarás e Cartas Régias, na transição do período colonial para a independência. Um período de pouca técnica, em que ocorria até “a falta do orçamento da despesa, **com exceção da Marinha**” (COELHO, 1952, p. 365, grifo nosso), mas que finalmente foi estabelecido na Constituição de 1824. O primeiro orçamento geral⁴, no entanto, somente foi votado em 1830, para o período 1830-1831 (COELHO, 1952).

O orçamento passa, gradualmente, a se tornar “instrumento de planejamento da ação governamental” (JUND, 2008, p. 49), revelando, segundo Costa (1971), três períodos distintos. O primeiro, entre 1808 e 1839, é por ele chamado de *Fase do Planejamento Ocasional* e caracterizou-se pela “ocasionalidade e pela falta de continuidade com que a administração encarava problemas que exigiam ação constante e previamente elaborada” (COSTA, 1971, p. 14-15).

A maneira como era formulado o orçamento é ilustrativa desta situação. Para 1829, por exemplo, as despesas para o Ministério da Marinha eram assim elencadas:

[na grafia original]

[...]

Custeio de tôda a esquadra do Império, consertos e construções novas – 2561:000\$000⁵.

E mais o que preciso fôr para as comissões de Inspeção dos Arsenaes – [nenhum valor atribuído] (COLEÇÃO⁶, 1878, p. 92 a 95, *apud* COSTA, 1971).

Houve um aperfeiçoamento gradual, posto que, no orçamento para 1893, a parcela da Marinha já era distribuída por 28 destinações, chamadas rubricas, mesmo que uma delas fosse uma provisão para despesas eventuais (CAMINHA, 1989).

O segundo período (1940 a 1955) é o do *Planejamento Empírico*, durante o qual o planejamento estatal ganhou aperfeiçoamento formal, mas sem conteúdo técnico que lhes garantisse equilíbrio e exequibilidade (COSTA, 1971). É desta época o Plano SALTE⁷ (1947), construído a partir das sugestões de diversos ministérios (BRASIL, 2002)

Desde 1938, no entanto, já se manifestava a necessidade de uma maior especialização na elaboração orçamentária, de modo que, ao ser criado o Departamento de Administração do Serviço Público (DASP) naquele ano, era previsto que ele contasse com uma Divisão do Orçamento, responsável pela sua elaboração (BRASIL, 2005b). Era necessário que o orçamento deixasse de ser “mero instrumento contábil, a fixar tetos de

4 Antes, em 1829, fora votado um orçamento apenas para a Corte e a Província do Rio de Janeiro (COELHO, 1952).

5 2561 contos de réis.

6 COLEÇÃO de Leis do Império do Brasil, Rio de Janeiro: Tipografia Nacional, 1878.

7 Sigla formada a partir das metas do plano: Saúde, ALimentação, Transporte e Energia (BRASIL, 2002).

dispêndio [...] visando tão somente à prestação anual de contas” (CAMINHA, 1989, p. 99).

A questão que se apresentava era que, até então, o orçamento era o resultado histórico da necessidade de controlar ingressos e gastos, não se prestando para auxiliar na análise, planejamento ou tomada de decisões (ANSHEN, 1965)

Em 1949, esse problema foi abordado nos EUA pela primeira Comissão Hoover⁸, que recomendou a adoção de um orçamento baseado em funções, atividades e projetos. A segunda Comissão Hoover (1956) introduziu uma fórmula mais avançada, intitulada *Planning, Programming and Budgeting System* (Sistema de Planejamento, Programação e Orçamento), o embrião do Orçamento-Programa (BELCHIOR, 1976).

O Departamento de Defesa⁹ dos EUA foi referência na utilização deste modelo e muito contribuiu para a redução da incidência de decisões designadas por Robert McNamara¹⁰ (1916-2009) como *hectic and hurried*¹¹. Em 1965, foi determinada a adoção do orçamento-programa por toda a administração federal dos EUA. (NOVICK, 1965)

No Brasil, Costa (1971) identifica como fase do Planejamento Científico, a que se inicia em 1956, tendo sua transição representada pelo Plano de Metas do governo de Juscelino Kubitschek¹² (1902-1976).

A administração passa a se exercer em função de planos e [...] vai se afeiçoando à prática das previsões sistemáticas, dos controles a partir de dados concretos e lógicos de referência, da coordenação pelos objetivos preestabelecidos [...] entregues à execução das várias unidades governamentais (COSTA, 1971, p. 36-37)

A adoção do orçamento-programa no Brasil tem seus marcos iniciais na Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964 (BELCHIOR, 1976; CAMINHA, 1989) e no Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967 (JUND, 2008), entretanto, Caminha (1989) indica que a Marinha já o empregava desde 25 de setembro de 1963, data de criação do Sistema do Plano Diretor (SPD).

Nas décadas de 1970 e 1980, são elaborados os Planos Nacionais de Desenvolvimento (PND). O primeiro (1972-1974) marcou a fase conhecida como milagre brasileiro, mas o segundo (1975-1979) já foi limitado pelos choques do petróleo. O início do período inflacionário esvazia o planejamento governamental, de forma que o terceiro PND e o PND da Nova República resultam apenas em documentos formais (BRASIL, 2002).

8 A primeira de duas comissões dirigidas pelo ex-presidente dos EUA, Herbert Hoover (1874-1964), nomeadas para recomendar mudanças administrativas no plano federal do governo daquele país (HOOVER COMMISSION, 2009).

9 Criado em 1949, em substituição aos órgãos das forças singulares (NOVICK, 1965).

10 Secretário de Defesa dos EUA entre 1961 e 1968 (NOVICK, 1965).

11 Expressão que bem pode ser trazida para o jargão marinho como *correria e confusão*.

12 Presidente do Brasil de 1956 a 1961 (COSTA, 1971).

A Constituição Federal de 1988 consolidou a técnica de planejamento e orçamento em seu texto, instituindo o PPA como base do planejamento de médio prazo. A primeira edição (1991-1995), ainda sob a crise econômica, foi elaborada apenas para cumprir a constituição. Os que se seguiram, no entanto, serviram a um constante aperfeiçoamento e consolidação do planejamento governamental (BRASIL, 2002).

Pode-se observar que o estado atual do orçamento e planejamento governamentais é fruto de um longo processo histórico, no qual é digna de nota a participação da Marinha como instituição que, desde cedo e em diversos momentos, demonstrou iniciativas na área.

2.2 Custos na Marinha do Brasil

No início da década de 1960, as Organizações Militares (OM) que prestavam serviços às demais, notadamente reparos e manutenção em navios, eram chamadas Estabelecimentos de Reparo (ESTAREP). Não havia qualquer preocupação orçamentária ou financeira para essas unidades. Questões como capacidade de pagamento do cliente ou custos incorridos pelo prestador não eram abordadas (RONER et al, 1996). Isto ocorria devido ao fato de que, sob a influência do Programa de Assistência Militar da Marinha dos EUA, a maior parte dos sobressalentes e equipamentos e até navios era oriunda daquele país, que fornecia excedentes da Segunda Guerra Mundial (1939-1945) a preços simbólicos (VIDIGAL, 1982).

Este quadro começa a mudar com a implantação do SPD e o advento da Lei n. 4.320/1964, que estabelecia:

[...]

Art. 85. Os serviços de contabilidade serão organizados de forma a permitirem [...] a determinação dos custos dos serviços industriais

[...]

Art. 89. A contabilidade evidenciará os fatos ligados à administração orçamentária, financeira patrimonial e **industrial** (BRASIL, 1964, grifo nosso).

Os ESTAREP passam, então, a cobrar pelos serviços executados, medida que visava, além de estabelecer demonstrações contábeis, incentivar aquelas OM a aumentarem sua produtividade e, em consequência, obter maior ganho financeiro (RONER et al, 1996).

A partir de 1981, os pagamentos efetuados passaram a ser recolhidos ao Fundo Naval¹³, quando também era imposta uma taxa de administração, inicialmente de 10% e depois reduzida para 3% (RONER et al, 1996).

¹³ Criado em 1932, o Fundo Naval destinava-se principalmente à renovação do material flutuante da MB, Seus recursos eram oriundos, na maior parte, de recursos cuja arrecadação era da responsabilidade da Marinha (CAMINHA, 1989).

Em 1986, são introduzidos novos conceitos, entre os quais o de Organização de Apoio Logístico (ORGAL), em substituição ao ESTAREP, e o de Indenização de Hora Trabalhada, com o qual se esperava eliminar o empirismo no cálculo das cobranças. Não havia ainda, no entanto, instrumentos adequados para aferir a eficiência das ORGAL (RONER et al, 1996).

O pagamento das faturas às ORGAL passou a ser feito por meio do Sistema Integrado de Administração Financeira (SIAFI), de forma que recursos do tesouro eram incorporados ao Fundo Naval. Este procedimento foi contestado pelo Tribunal de Contas da União (TCU), que identificava aí uma dupla execução do crédito orçamentário (RONER et al, 1996).

A Marinha via-se, então, diante dos problemas de conhecer seus custos e de atender às exigências da legislação orçamentária (RONER et al, 1996).

Assim, a Marinha do Brasil (MB) criou, em 1994, as Organizações Militares Prestadoras de Serviços (OMPS) e o Sistema OMPS, buscando, fundamentalmente, o aprimoramento dos controles internos e a apuração mais eficiente dos custos das OM industriais e prestadoras de serviços (BRASIL, 2008b, p. 27).

Foi uma iniciativa considerada pioneira e de potencial sucesso, tendo sido premiada no Concurso de Inovações na Gestão Pública, promovido pelo Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, por ocasião de sua quarta edição, em 1999 (BRASIL, 2008b).

A Marinha, ao buscar conhecer e gerenciar seus custos, bem como adequar-se à legislação, chegou a um modelo singular, o Sistema OMPS, que logo foi reconhecida pelo pioneirismo e pelas possibilidades que oferecia.

3 ORÇAMENTO-PROGRAMA

O orçamento é um instrumento de redistribuição da riqueza disponível na sociedade, que é parcialmente arrecada e aplicada pelo governo (JUND, 2008).

O orçamento brasileiro, conforme a classificação apresentada por Jund (2008), é do tipo misto, ou seja, é elaborado tanto com a participação do Poder Executivo, que estima as receitas para o período e propões as despesas a serem executadas, quando do Poder Legislativo, que aprova a proposta recebida, podendo até alterá-la, desde que de forma fundamentada e dentro de certos limites.

O *orçamento tradicional* era apenas um instrumento contábil para registro das receitas e despesas, sem levar em consideração metas ou objetivos a atingir. A única base de planejamento era o orçamento do período anterior. Esta técnica evoluiu para outra espécie, denominada *orçamento de desempenho*, em que se buscava definir previamente os objetivos e propósitos buscados pelo governo. (JUND, 2008).

A espécie em uso hoje em dia é o *orçamento-programa*, que vincula o orçamento ao planejamento econômico e social de longo prazo, fazendo a conexão com a administração financeira por meio de programas anuais (BELCHIOR, 1976; JUND, 2008).

As despesas executadas em exercícios anteriores perdem influência no planejamento, em virtude do emprego da técnica conhecida como *orçamento base zero*, segundo a qual todas as metas devem ser reavaliadas, negociadas, priorizadas e quantificadas a cada exercício (JUND, 2008).

Assim, orçamento-programa pode ser definido como:

[...] aquele que apresenta os propósitos, objetivos e metas para os quais a administração solicita os fundos necessários, identifica os custos dos programas propostos para alcançar tais objetivos, e os dados quantitativos e que medem as realizações e o trabalho elaborado dentro de cada programa (ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS¹⁴, 1969, *apud* BELCHIOR, 1976, p. 14).

Belchior (1976) descreve algumas vantagens do orçamento-programa, dentre as quais este autor destaca: melhor planejamento do trabalho; maior precisão na elaboração dos orçamentos; melhor determinação das responsabilidades; maior oportunidade para redução dos custos; e realce no que a instituição *realiza* e não no que ela *gasta*.

Por outro lado, também podem ser relacionadas desvantagens, das quais releva mencionar: menor flexibilidade dos gastos; resistência ao controle e à fixação de objetivos em

14 ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS. **Manual de Orçamento por Programas e realizações.** Tradução e supervisão de José Teixeira Machado. Rio de Janeiro: Ministério do Planejamento e Coordenação Geral. 1969. 241 p.

todos os níveis hierárquicos; dificuldades na qualificação e quantificação de objetivos, realizações e indicadores (BELCHIOR, 1976).

Conclui-se que o orçamento-programa é uma técnica que privilegia o planejamento da atuação estatal, mesmo que com algum sacrifício de flexibilidade e aumento de complexidade, mas que é capaz de produzir resultados eficazes e mais conformes ao planejamento, demandando, porém um maior aperfeiçoamento organizacional.

4 MARCOS LEGAIS DO SISTEMA ORÇAMENTÁRIO

O Sistema Orçamentário Brasileiro apoia-se em um conjunto de normas que vão desde a Constituição Federal até diversas portarias ministeriais. Tais normas prescrevem o planejamento de médio e curto prazo, assim como as regras para elaboração, aprovação e execução do orçamento.

Na falta de um “Código Financeiro Brasileiro” (JUND, 2008, p.15) há um grande número de leis e normas esparsas. Isto posto, são apresentadas neste trabalho apenas aquelas que se revestem de maior importância ou que tenham alguma relação com o escopo pretendido.

4.1 Constituição Federal

Conforme visto no capítulo 1, a Constituição Federal consolidou, mercê de um processo histórico de aperfeiçoamento, as técnicas de planejamento e orçamento no Brasil.

Além de diversas disposições ao longo do texto, há uma seção específica intitulada “Dos Orçamentos” (CF, art. 165 a 168), que dispõe não só sobre a lei orçamentária anual (LOA), mas também sobre a lei de diretrizes orçamentárias (LDO) e o PPA. O exame desses dispositivos é objeto da existência de uma comissão mista permanente de senadores e deputados (CF, art. 166)

Dentre as disposições esparsas, é digna de nota a proteção ao planejamento representada pela proibição de medidas provisórias em matéria orçamentária que não estejam expressamente previstas no texto constitucional (CF, art. 62, 1º, d).

Percebe-se a preocupação do legislador em agregar ao texto constitucional não só as regras gerais para o orçamento e planejamento governamentais como também mecanismos da lei maior que preservem a integridade dessas normas.

4.2 Lei n. 4.320/1964

É lei que “estatuí Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal” (BRASIL, 1964, preâmbulo).

A Constituição Federal prevê uma lei complementar para disciplinar essa matéria

(CF, art. 165, 9º), mas que não foi votada até a presente data. Enquanto essa situação permanecer, aquela lei é tida como Lei Complementar (JUND, 2008).

4.3 Plano Plurianual

O PPA expressa o planejamento estratégico de médio prazo, contendo orientações gerais (diretrizes) e os resultados que se pretende alcançar (objetivos) quantificados fisicamente (metas) para o período a que se destina (JUND, 2008).

Ainda segundo Jund (2008), o instrumento da ação governamental estabelecido pelo PPA é o programa, o qual articula um conjunto de projetos e atividades¹⁵ que tenham objetivo comum e que possam ser mensurados por indicadores previamente estabelecidos.

A vigência do PPA corresponde ao período entre o início do segundo ano de mandato presidencial e o término do primeiro ano do mandato seguinte (JUND, 2008), o que demonstra claramente o propósito do legislador de proteger o planejamento do Estado das variações das políticas de governo.

A título de exemplo, um dos programas do PPA em vigor e que diz respeito à Marinha é o 0639 – Segurança da Navegação Aquaviária, que tem por objetivo *prover a segurança da navegação em águas sob jurisdição brasileira*. Seu indicador é a quantidade de acidentes náuticos. Um dos projetos deste programa é o 1N53 – Construção de Embarcações de Apoio às Atividades Relativas à Segurança do Tráfego Aquaviário, que prevê a construção de 111 embarcações construídas entre 2008 e 2017 ao custo total de 80 milhões de reais, sendo, na vigência do PPA, quinze em 2008 e onze nos outros três anos (BRASIL, 2008a).

O PPA, portanto, é uma ferramenta que interliga o orçamento com o planejamento de médio prazo, expresso na forma de programas.

4.4 Lei de Diretrizes Orçamentárias

Conforme aponta Jund (2008), a LDO é uma inovação surgida na Constituição de 1988. Sua importância reside na conexão que faz entre o nível estratégico do planejamento governamental e o operacional, uma vez que, antes de sua existência, o primeiro não conseguia balizar o segundo, terminando por se tornar uma peça de ficção.

Na LDO são estabelecidas as metas e prioridades para a Administração Federal no

15 Também pertencem a esse conjunto as operações especiais, que não serão abordadas neste trabalho.

ano de vigência da próxima LOA, dispostas a alterações na legislação tributária para o período e autorizadas eventuais vantagens ou aumento na remuneração de servidores (JUND, 2008).

Do exame da LDO se conclui que ela estabelece quais ações de governo receberão prioridade na alocação de recursos.

É de especial interesse para este trabalho a LDO de 2005 que estabeleceu que:

Art. 7º Os orçamentos fiscal e da seguridade social discriminarão a despesa [...] especificando a [...] modalidade de aplicação, o identificador de uso e a fonte de recursos.

[...]

§ 7º A especificação da modalidade de que trata este artigo observará, no mínimo, o seguinte detalhamento:

[...]

VI - aplicação direta decorrente de operação entre órgãos, fundos e entidades integrantes dos orçamentos fiscal e da seguridade social – 91 (BRASIL, 2005a).

Esta modalidade representou uma nova abordagem com relação a problemas de dupla contagem da despesa.

4.5 Lei Orçamentária Anual

A LOA dispõe sobre todas as receitas previstas para o exercício a que se refere, assim como fixa as despesas a serem realizadas, agregadas pelas ações que viabilizarão as diretrizes, objetivos e metas previstos no PPA (JUND, 2008).

A LOA, expressa, então, quais ações e em que medida serão executadas no exercício (ano) a que se destina.

4.6 Lei de Responsabilidade Fiscal

De acordo com Nascimento e Debus (2002), a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) procura definir e aplicar normas de responsabilidade e fiscal e equilíbrio das contas públicas, por meio de ações planejadas, transparência e atuação na prevenção de riscos e correção de desvios. Foi grandemente influenciada por inovações em normas estrangeiras que disciplinam o assunto nos EUA, Comunidade Europeia e Nova Zelândia, assim como pelos modelos propostos pelo Fundo Monetário Internacional (FMI).

A LRF ampliou as competências da LDO e aperfeiçoou a forma de elaboração da LOA. Outra inovação importante é a possibilidade de imposição de limitação da despesa caso a receita não ocorra conforme previsto (NASCIMENTO; DEBUS, 2002).

5 ASPECTOS DE ORÇAMENTO E PLANEJAMENTO

Há diversos sistemas informatizados, regras de apresentação e normas infra-legais que viabilizam o dia-a-dia do orçamento e planejamento governamentais. Foram selecionados alguns desses aspectos que importam ao escopo deste trabalho.

5.1 Sistema Contábil Público

O Conselho Federal de Contabilidade (2008) estabeleceu que o sistema de contabilidade pública deve ser formado pelos seguintes subsistemas:

- (a) Orçamentário – registra, processa e evidencia os atos e os fatos relacionados ao planejamento e à execução orçamentária;
- (b) Financeiro – registra, processa e evidencia os fatos relacionados aos ingressos e aos desembolsos financeiros, bem como as disponibilidades no início e final do período;
- (c) Patrimonial – registra, processa e evidencia os fatos não financeiros relacionados com as variações qualitativas e quantitativas do patrimônio público;
- (d) Custos – registra, processa e evidencia os custos dos bens e serviços, produzidos e ofertados à sociedade pela entidade pública;**
- (e) Compensação – registra, processa e evidencia os atos de gestão cujos efeitos possam produzir modificações no patrimônio da entidade do setor público, bem como aqueles com funções específicas de controle (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2008, p. 4-5, grifo nosso).

Do exame do Plano de Contas da Administração Pública Federal (BRASIL, 2009c), verifica-se que o subsistema de custos não se encontra em uso. Por outro lado, o Ministério da Fazenda realizou, em 24 de abril deste ano, seminário com o tema *Sistema de Informação de Custos na Administração Pública*, no qual foi apresentada a meta de iniciar a implantação de tal sistema, a partir do mês de dezembro (SISTEMA, 2009). Também foi iniciada uma Pesquisa sobre Custos na Administração Federal¹⁶, para coletar subsídios.

O subsistema compensado é utilizado pela MB para registrar os movimentos de créditos das OMPS, tema que será abordado mais adiante neste trabalho. Desta forma, é possível concluir que, caso seja implantado um sistema de custos, com ou sem o emprego de um novo subsistema da contabilidade pública, haverá reflexos importantes para a MB, especialmente na operação do sistema OMPS.

5.2 Classificação Funcional

Até 1999, a despesa pública obedecia a uma classificação conhecida como

¹⁶ Pesquisa direcionada a agentes públicos, disponível em <https://www.questionariocustos.fazenda.gov.br/>.

funcional-programática (JUND, 2008). Segundo Marinho (2001), tratava-se apenas de um classificador de despesa, sem valor gerencial.

A partir do PPA relativo ao período de 2001 a 2003, foi adotado o modelo de Gerenciamento de Programas, pelo qual o maior nível de agregação das diversas áreas de despesa que competem ao setor público é denominado função, podendo desdobrar-se em subfunções. Por, outro lado, “o instrumento de organização da ação governamental visando à concretização dos objetivos pretendidos, [...] mensurado por indicadores estabelecidos no plano plurianual” (BRASIL, 1999, p. 1), é o programa, o qual é viabilizado, conforme já foi visto, por meio de projetos, atividades e operações especiais.

Ao conjunto formado pelos elementos acima se denomina Ação. No orçamento de 2009, por exemplo, na função Defesa, subfunção Defesa Naval, programa Preparo e Emprego do Poder Naval, atividade Manutenção de Meios Operativos da Marinha foram consignados, inicialmente, cerca de 407 milhões de reais. Esta ação tem a codificação 05.152.0622.2A64¹⁷, correspondendo cada grupo a um dos elementos acima, na ordem apresentada (BRASIL, 2009a). Sua finalidade é manter em condições ideais de operacionalidade os meios navais, aeronavais e de fuzileiros navais e seus respectivos sistemas, sendo avaliada por unidade de meio mantido (BRASIL, 2008).

É lógico assumir que a despesa pública deve guardar conformidade com ação correspondente, sem o que ficaria comprometida a avaliação qualitativa e quantitativa dos programas do governo.

5.3 Codificação da Despesa

Além do que já foi exposto, cada despesa ainda deve receber diversas classificações, tais como: categoria econômica, grupo de natureza de despesa, detalhamento da despesa e modalidade de aplicação (JUND, 2008). Interessa a este trabalho esta última.

A modalidade de aplicação indica em que esfera de governo os recursos são aplicados. O código 40, por exemplo, indica transferências a municípios. A modalidade que é mais ordinariamente encontrada na MB, segundo a experiência deste autor, é a de código 90, aplicações diretas, que significa a destinação final dos recursos, ou seja, eles não teriam nova aplicação em nenhuma esfera de governo.

Conforme mencionado, a LDO de 2005 criou uma nova modalidade de aplicação,

¹⁷ Há mais um grupo de quatro algarismos que identifica a regionalização do gasto, omitido por não importar ao escopo deste trabalho.

de código 91, destinada a registrar a “Aplicação Direta Decorrente de Operação entre Órgãos, Fundos e Entidades Integrantes dos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social” (JUND, 2008, p. 117). Antes de sua criação, tais despesas eram associadas à modalidade 90.

Segundo a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) e a Secretaria de Orçamento e Finanças (SOF), a finalidade principal dessa nova classificação é “possibilitar a eliminação da dupla contagem dos recursos transferidos ou descentralizados” (BRASIL, 2001).

Aquelas secretarias também esclareceram que:

Entre as operações que devem ser identificadas com a modalidade de aplicação “91”, no âmbito da União, estão a compra de Diários Oficiais da União e da Justiça, de medicamentos, de gêneros alimentícios e de equipamentos, de serviços como realização de concursos públicos, capacitação de servidores e outros, [...] quando, de ambos os lados, estiverem órgãos, fundos, autarquias, fundações, empresas estatais dependentes e outras entidades integrantes dos orçamentos fiscal e da seguridade social ou o Tesouro Nacional (BRASIL, [2005?], p. 2, grifo nosso).

O problema da dupla contagem pode ser eliminado mediante a exclusão das despesas naquela modalidade dos balanços.

Relembre-se que esse foi um dos aspectos abordados quando da criação das OMPS. Por outro lado, não é possível concordar com a afirmação de Davis (*apud* Longo, 2007, p. 16, grifo nosso), para quem, a modalidade de aplicação 91 serviria “**apenas** para atender a mesma finalidade de eliminação de duplas contagens, porém no âmbito mais amplo do Governo Federal”¹⁸, pois, ao executar o crédito no subsistema orçamentário e financeiro, há diferenças importantes em relação à metodologia empregada nas OMPS, como se verá no próximo capítulo.

5.4 Codificação da Receita

A receita orçamentária recebe uma codificação para identificar a origem dos recursos recebidos. Assim, cada entrada é conhecida pela sua categoria econômica, origem, espécie, rubrica, alínea e subalínea, conhecidas em seu conjunto como fonte de recurso. No processo de elaboração do orçamento, cada despesa fixada tem identificada a Fonte de Recursos (FR) prevista que irá suportá-la (JUND, 2008).

No caso da ação 05.152.0622.2A64, já comentada, as despesas serão suportadas pelas seguintes FR: 0,05% por recursos ordinários, 94,1% por *royalties* do petróleo e 5,54% pelo Fundo Naval (BRASIL, 2009a).

Pela experiência deste autor, a principal despesa realizada pela MB na modalidade

18 Informação verbal, prestada por Davis, M. D., a Longo em 8 mar. 2007.

de aplicação 91 é a destinada à Imprensa Nacional. Interessa, portanto, verificar como estão previstas as receitas no orçamento daquele órgão. Do exame da atual Lei Orçamentária (BRASIL, 2009a) se constata que, não consideradas as despesas com pessoal, a totalidade do orçamento daquela entidade é suportada por Recursos Próprios não Financeiros, ou seja, pelos serviços pelos quais ela é remunerada por outras entidades.

Assim, se um órgão ou entidade emprega recursos de sua Ação de Publicidade Institucional para contratar o serviço da Imprensa Nacional, o fará em conformidade com a finalidade de fornecer à população acesso à informação sobre seus atos (BRASIL, 2008a). Ao receber os recursos, aquele órgão terá recursos para atender, por exemplo, a finalidade da Ação Funcionamento do Parque Gráfico.

O sistema OMPS poderia atuar de forma semelhante, se houvesse ações no PPA relacionadas à sua atividade e que estivessem suportados, de forma análoga à Imprensa Nacional, por FR correspondentes a despesas efetuadas por outros entes na modalidade 91.

5.5 Sistema de Informações Gerenciais e de Planejamento

Conhecido pela sigla SIGPlan, trata-se de um sistema criado para registrar o desempenho físico das ações, assim como as restrições à execução e que medidas foram adotadas para superá-las (BRASIL, 2005c). Mais do que isso, o SIGPlan, hoje em dia

[...] constitui o principal instrumento para o processo de elaboração, monitoramento, avaliação e revisão dos programas do plano plurianual. No processo de gestão e monitoramento dos programas torna-se o elo fundamental entre o gerente, a supervisão e demais agentes envolvidos na execução das ações. É, portanto, um meio de comunicação e integração, fornecendo aos responsáveis pelo gerenciamento e também aos responsáveis pelo monitoramento as informações necessárias para articular, acompanhar e controlar a execução dos programas (LIRA, 2006, p. 9).

O sistema se utiliza de dados informados pelos usuários, assim como extraídos de outros sistemas, como, por exemplo, o SIAFI. O sistema aceita até a inclusão de imagens, o que é particularmente útil no acompanhamento de obras (LIRA, 2006).

É, portanto, o sistema pelo qual se fazem as avaliações dos PPA e em um dos quais o Estado tem oportunidade de exercer sua *accountability*, isto é, transparência, prestação de contas e responsabilização.

6 ORGANIZAÇÃO MILITAR PRESTADORA DE SERVIÇOS

A MB define OMPS como:

[...] a OM que presta serviços a outras OM e, eventualmente, a organizações extra-Marinha em uma das seguintes áreas: industrial, de pesquisa e desenvolvimento de ciência e tecnologia, hospitalar, de abastecimento ou de serviços especiais, efetuando a cobrança pelos serviços prestados, a partir dos custos e das despesas incorridos (BRASIL, 2008b, p. 29)

A criação do Sistema OMPS é vista como um marco no aprimoramento da MB, especialmente nos campos da economicidade e melhoria dos controles. As OMPS são classificadas, de acordo com a atividade que executam, em industriais (OMPS-I), de ciência e tecnologia (OMPS-C), de abastecimento (OMPS-A), hospitalares (OMPS-H) e especiais (OMPS-E) (BRASIL, 2008b).

A MB aponta a seguintes vantagens advindas da criação desse sistema:

- a) evitar o fluxo físico de recursos do Fundo Naval (FN) e do Tesouro entre uma OM e uma OMPS;
- b) evitar a dupla execução da despesa e sua representação no Balanço da MB;
- c) conhecer o custo efetivo de operação de uma OMPS, na forma mais real possível;
- d) permitir melhor aplicação dos recursos do FN;
- e) reduzir, ao mínimo, o número de células de crédito executadas pelas OMPS;
- e
- f) facilitar a gerência dos créditos constantes do Orçamento da MB (BRASIL, 2008b, p. 30, grifo nosso).

Entende-se, no entanto, que, dentre as vantagens apontadas, aquelas grifadas também foram abordadas na evolução do orçamento e planejamento governamentais. Isto denota a possibilidade de conflito ou superposição entre as normas e procedimentos de nível legal e aquelas adotadas pela MB.

Dois aspectos do sistema OMPS foram selecionados para ilustrar este posicionamento: a Fonte de Recursos Escritural (FRE) e a Taxa de Contribuição Operacional (TCO).

6.1 Fonte de Recursos Escritural

São fontes de recursos operadas internamente pela MB, por meio do subsistema compensado, para que se possam escriturar os créditos destinados às OMPS. O Centro Tecnológico da Marinha em São Paulo (CTMSP) e as OMPS-H não utilizam FRE. Ao contratar uma OMPS, a OM deve dispor de recursos escriturais, que são obtidos, grosso modo, transferindo créditos orçamentários para a Diretoria de Administração da Marinha (DAdM) no mesmo montante de FRE desejado. O crédito obtido desta forma é mantido

naquela diretoria, sendo seu montante total denominado *lastro*. Entretanto, o acesso da OMPS aos créditos disponíveis no lastro não está diretamente vinculado ao valor dos serviços ou materiais que já prestou (BRASIL, 2008b).

Este fato, considerado em conjunto com o volume e diversidade de recursos que transitam pelo lastro¹⁹ leva à conclusão lógica de que a adequação do recurso empregado à ação correspondente pode ficar comprometida. Além do quê, o custo do serviço ou material fornecido pela OMPS, embora perfeitamente registrado no subsistema compensado, pode não ser adequadamente representado nos demais subsistemas e teria registro desempenho da Ação no SIGPlan dificultado.

Conforme abordado anteriormente, a modalidade de aplicação 91 pode ser encarada como uma alternativa às FRE, caso sejam incluídas no PPA ações compatíveis com as atividades das OMPS, mas há dois aspectos a serem considerados.

O primeiro deles é que a despesa fixada na LOA deverá reproduzir fielmente a capacidade da OMPS, sob o risco de se esgotarem os créditos autorizados sem que ela possa atender a toda a demanda.

Em segundo lugar, pelo que foi levantado por este autor na legislação orçamentária, não há qualquer priorização para créditos suportados pelas FR de Recursos Próprios não Financeiros. Isto acarreta o risco de que, impostas limitações pela aplicação da LRF ou por ato discricionário do Poder Executivo, a OMPS não opere a plena capacidade pela impossibilidade de empregar todos os recursos planejados.

6.2 Taxa de Contribuição Operacional

A TCO é um percentual adicional cobrado por OMPS-I (exceto CTMSP) e OMPS-C que se destina a cobrir eventuais perdas e dotar aquelas OM de uma margem de retorno destinada à realização de melhorias não cobertas pelos créditos que lhes são originariamente destinados (BRASIL, 2008b).

Entende-se que, da maneira como está prevista, a TCO, tem o mesmo potencial de acarretar inconformidades com a finalidade das ações de governo que a sistemática de FRE, visto que o valor adicional que ela representa pode ser aplicado de forma incompatível com a finalidade da Ação.

Neste caso, a modalidade de aplicação 91 se apresenta com as mesmas vantagens

¹⁹ Em 2008, no país, foram cerca de 362 milhões de reais, distribuídos por 53 ações (2009b).

e desvantagens, afinal, dotada de Ações próprias e características, a OMPS as executaria em conformidade com as metas programadas, mas sob os riscos de perda de flexibilidade já mencionados.

7 CONCLUSÃO

O sistema de planejamento e de orçamento que existe hoje no Brasil é o resultado de um processo histórico e de um aperfeiçoamento contínuo que resultaram em estruturas de razoável complexidade e diversos estamentos legais, mas que possibilitam ao poder público planejar e executar a despesa com qualidade e transparência crescentes.

Nesse contexto, a Marinha do Brasil se notabilizou pela iniciativa e pela busca constante de aperfeiçoamento, por vezes tomando a dianteira na adoção de novas técnicas e ferramentas, de que são exemplos as criações do SPD e do sistema OMPS.

O Brasil adota o orçamento-programa como veículo de realização dos projetos governamentais. Essa espécie de orçamento agrega a vantagem de ser ferramenta de elaboração e execução do planejamento, sendo construída em estreita coordenação com as metas de médio prazo consubstanciadas no PPA. Tais metas estão expressas na forma de ações, sendo que a coerência da despesa pública com as respectivas ações é condição natural para a integridade e correção de sua avaliação.

A criação da OMPS teve, entre seus propósitos, a adequação da MB à legislação e o gerenciamento dos custos das OM que prestam serviços às demais. Entretanto, ao se relacionar essa solução com a evolução do planejamento e orçamento governamentais, constata-se que aspectos inerentes à contabilidade de custos e à eliminação da dupla contagem da despesa, também vieram a receber tratamento legal, o que pode ocasionar incompatibilidades como os procedimentos ora adotados pela MB.

Uma situação que deve ser acompanhada é a iniciativa que se registrou, a partir deste ano, de se criar um Sistema de Informação de Custos na Administração Pública, o que pode impactar nas entidades que já contam com uma estrutura análoga, como é o caso da MB.

Assim, ao serem examinados dois aspectos do sistema OMPS, a FRE e a TCO, verifica-se que a maneira como são operacionalizados tem o potencial de gerar inconsistências com as ações do PPA com recursos alocados à MB. Uma possível abordagem seria a adoção da modalidade de aplicação 91, em conjunto com ações do PPA específicas para a atividade das OMPS, mas isto impõe a necessidade de uma precisa orçamentação daquelas OM e torna sua execução orçamentária vulnerável a eventuais limitações impostas pela LRF ou pelo Poder Executivo.

REFERÊNCIAS

- ANSHEN, M. The Federal Budget as an Instrument. In: NOVICK, D. **Program Budgeting**. Cambridge: Harvard University. 1965.
- BELCHIOR, P. G. O. **Novo Orçamento-Programa**. Rio de Janeiro: Pallas, 1976.
- BRASIL. Câmara dos Deputados. **Autografo.exe**: Sistema de Consulta ao Autógrafo. 2009a. Disponível em <<http://www.camara.gov.br/internet/orcament/bd/Autografo2009.EXE>>. Acesso em: 12 maio 2009. Base de dados em MS Access 97 para consulta à LOA.
- BRASIL. Constituição (1988). **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 5 out. 1998. Seção 1, p. 1. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 17 jul. 2009.
- BRASIL. Lei n. 11.178 de 20 de setembro de 2005. Dispõe sobre as diretrizes para a elaboração da Lei Orçamentária de 2006 e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 21 set. 2005a. Seção Extra. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2005/Lei/L11178.htm>. Acesso em: 9 jul. 2009.
- BRASIL. Lei n. 11.653 de 7 de abril de 2008. Dispõe sobre o Plano Plurianual para o período 2008/2011. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 8 abr. 2008a. Seção 1, p. 5-6 e suplemento. Disponível em: <<http://www.planejamento.gov.br/noticia.asp?p=not&cod=191&cat=155&sec=10>>. Acesso em: 9 jul. 2009. Os programas e ações governamentais encontram-se nos Anexos I e II.
- BRASIL. Lei n. 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. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 23 mar. 1964. Seção 1, p. 2745. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4320.htm>. Acesso em: 10 jul. 2009.
- BRASIL. Marinha do Brasil. Secretaria Geral da Marinha. **Normas sobre Contabilidade das Organizações Militares Prestadoras de Serviço**. 2008b.
- BRASIL. Marinha do Brasil. **Sistema de Acompanhamento do Plano Diretor**. 2009b. Sistema de Gerenciamento de Banco de Dados mantido pela DAdM.
- BRASIL. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. **Histórico das Atividades Orçamentárias**. 2005b. Disponível em: <https://www.portalsof.planejamento.gov.br/sof/sistema_orc/Historico_das_Atividades_Orcamentarias.pdf>. Acesso em: 16 jul. 2009
- BRASIL. Ministério do Planejamento Orçamento e Gestão. **O Desafio do Planejamento Governamental**. Brasil, 2002. Disponível em: <http://www.planejamento.gov.br/secretarias/upload/Arquivos/spi/publicacoes/081015_PUB_Des_versaoCompleta.zip>. Acesso em: 15 jul. 2009.
- BRASIL. Ministério do Planejamento Orçamento e Gestão. **Plano de Contas da Administração Pública Federal**. Brasil, 2009c. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/contabilidade_governamental/download/Pcontas.pdf>. Acesso em: 5 jul. 2009.

BRASIL. Ministério do Planejamento Orçamento e Gestão. Portaria n. 198, de 19 de julho de 2005. Estabelece os procedimentos e a periodicidade para registro de informações relacionadas com o desempenho das ações do Plano Plurianual, no Sistema de Informações Gerenciais e de Planejamento - SIGPlan. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 19 jul. 2005c. Seção 1. Disponível em: <<http://www.sigplan.gov.br/download/ppa2004-2007/portariamp198-sigplan.pdf>>. Acesso em: 25 jul. 2009.

BRASIL. Ministério do Planejamento Orçamento e Gestão. Portaria n. 42, de 12 de abril de 1999. Atualiza a discriminação da despesa por funções de que tratam o inciso I do § 1º do art. 2º e § 2º do art. 8º, ambos da Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964, estabelece os conceitos de função, subfunção, programa, projeto, atividade, operações especiais, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 15 abr. 1999. Seção 1, p. 274. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/portaria42.pdf>>. Acesso em: 5 jul. 2009.

BRASIL. Secretaria de Orçamento e Finanças e Secretaria do Tesouro Nacional. **Criação das Modalidades de Aplicação “71” e “91”**: Nota de Esclarecimento. [2005?]. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/NE_Port_Int688_05.pdf>. Acesso em 2 ago. 2009.

BRASIL. Secretaria de Orçamento e Finanças e Secretaria do Tesouro Nacional. Portaria Interministerial STN/SOF n. 163, de 4 de maio de 2001. Dispõe sobre normas gerais de consolidação das Contas Públicas no âmbito da União, estados, Distrito Federal e municípios, e dá outras providências. 2001. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 7 maio 2001. Seção 1. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/portarias325e519.PDF>>. Acesso em 2 ago. 2009.

CAMINHA, H. M. **Organização e Administração do Ministério da Marinha na República**. Rio de Janeiro: FUNCEP, 1989. (História Administrativa do Brasil, v. 36).

COELHO, J. (Org.) **Teoria e Processo do Orçamento**. Rio de Janeiro: Departamento de Imprensa Nacional, 1952.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **NBC T 16.2 – Patrimônio e Sistemas Contábeis**. 2008. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_1129.doc>. Acesso em: 20 jun. 2009.

COSTA, J. G. **Planejamento: A Experiência Brasileira Governamental**. Rio de Janeiro: FGV, 1971.

HOOVER COMMISSION. In: **Wikipedia**. Disponível em: <http://en.wikipedia.org/wiki/Hoover_Commission>. Acesso em: 20 jun. 2009.

JUND, S. **Direito Financeiro e Orçamento Público**. Rio de Janeiro: Campus, 2008.

LIRA, F. A. S. (Org.). **PPA – SIGPlan**. Brasília, 2006. Disponível em: <http://www.esaf.fazenda.gov.br/cursos/IV-semana-AOFP-2007/oficina/Of10_APS-PPA-SIGPLAN.pdf>. Acesso em: 10 jun. 2009.

LONGO, M. A. S. **Impactos da Utilização da Modalidade de Aplicação 91...** 2007. 76 f. Monografia (Curso de Aperfeiçoamento Avançado em Planejamento e Finanças) - CIAW, Rio de Janeiro, 2007.

MARINHO, S. L. F. Gestão por Programas: uma nova concepção de orçamento. **Cadernos FUNDAP**, São Paulo, n. 22, p. 111-116, 2001. Disponível em: <<http://www.fundap.sp.gov.br/publicacoes/cadernos/cad22/dados/Marinho.pdf>>. Acesso em: 10 maio 2009.

NASCIMENTO, E. R.; DEBUS, I. **Entendendo a Lei de Responsabilidade Fiscal**. 2. ed. rev. e atu. Brasília: ESAF. 2002. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/hp/downloads/EntendendoLRF.pdf>>. Acesso em: 8 ago. 2009.

NOVICK, D. The Department of Defense. In: _____. **Program Budgeting**. Cambridge: Harvard University. 1965.

RONER et al. **A Sistemática OMPS**: identificando dificuldades existentes e propor [sic] sugestões para o aperfeiçoamento da Sistemática. 1996. 13 f. Trabalho (Curso de Comando e Estado-Maior) - EGN, Rio de Janeiro, 1996.

SCHULZ, Bob. **On the Constitution**. 2008. Part 6 of 9. Vídeo em fluxo de mídia (30 min). Disponível em: <<http://video.google.com/videoplay?docid=1772118369099236474>>. Acesso em: 2 jul. 2009.

SISTEMA de Informação de Custos na Administração Pública: Apresentação do Seminário. Brasília: ESAF, 2009. Disponível em: <<http://www.socialiris.org/Imagem/boletim/arq4a00c092781c3.pdf>>. Acesso em: 31 jul. 2009.

SOURCES of English Constitutional History: Magna Carta. Disponível em: <http://www.constitution.org/sech/sech_044.htm>. Acesso em: 16 jul. 2009.

VIDIGAL, A. A. F. **A Evolução do Pensamento Estratégico Naval Brasileiro**. Rio de Janeiro: BiBliEx, 1982. 130p.