

# Seminário de Administração Pública das Nações Unidas — Documento n.º 16

J. H. TEXTOR

(Trad. de Hertha Wyss)

## TENDÊNCIAS DO DESENVOLVIMENTO DO ORÇAMENTO E DA ESCRITURAÇÃO PÚBLICA

### GENERALIZAÇÕES

NESTE século, as funções do governo e, conseqüentemente, as atividades das autoridades públicas, sofreram consideráveis modificações.

Não será necessário mostrar a origem sociológica, econômica e política dessas modificações. Bastará dizer que a antiga *atitude de passividade* do governo cedeu lugar a uma *atitude ativa* nos dias atuais.

Primitivamente, o governo restringia suas atividades à defesa do Estado e manutenção da ordem legal, executando obras públicas, *interferindo mais tarde cada vez mais na vida social e econômica* do povo. Atualmente, está trabalhando no sentido de dirigir e controlar as relações econômicas do setor particular para o setor público. Ao mesmo tempo, entretanto, sua função primitiva, i. e., a de manter a segurança e a ordem social, tem aumentado de importância.

Isto teve conseqüências secundárias importantes, tais como: o *aumento do maquinismo* (apparatus) do governo (comissões, funcionários, propriedades e equipamentos), a *introdução de novos métodos* etc. Enfim, está o governo enfrentando um número crescente de *problemas de organização*, entre os quais o problema do pessoal ocupa lugar de destaque.

O aumento de funções está naturalmente ligado a um aumento de *responsabilidade financeira*, pois que, para o desempenho de tôdas as novas funções, maior parte da renda nacional tem que ser transferida, por meio de impostos, para o setor público. E como o governo está tomando para si cada vez mais a redistribuição da renda nacional no próprio setor particular, assume também maior responsabilidade financeira do que antes. Devido a fatores políticos e econômicos, êste processo é realizado mais rapidamente e de modo diferente nos diversos países; no entanto, pode ser observado em todo o mundo.

Restringindo-nos à *administração financeira* do governo, podemos também observar no mesmo as influências acima mencionadas, da seguinte maneira:

a) *Influências primárias* — A transformação da atitude passiva do governo para a atitude ativa, devido a fatores básicos sociais econômicos (*aspecto sócio-econômico*) causa alterações na política financeira (*política de impostos e empréstimos*). Referimo-nos aqui a aumento de investimentos, transferência de rendas etc.

Pelo fato de ter o governo tomado a si o encargo de zelar por grande parte da vida econômica, é impossível estudar essa política separadamente da política econômica do país de um modo geral (política social, política de estrutura, e circunstancial, política quanto ao poderio financeiro e à renda nacional).

Para a maquinaria financeira do governo esta política é a força motriz externa. Esta política tem que ser seguida e justificada; de outro lado é preciso fornecer e preparar os materiais que tornem possível a devida continuidade da política financeira.

b) *Influências secundárias* — O aumento da maquinaria do governo provoca transformações na responsabilidade jurídica e na estruturação orgânica (*aspecto jurídico orgânico*), acarretando delegação de poderes, modificando métodos de contabilidade e escrituração etc. Há mudança de exame prévio a exame posterior, de controle de processos a controle de resultados, custos de contabilidade em vez de despesas, há a introdução de "standards" de custos, orçamentos e execução, sistemas e técnicas mecânicas modernas de contabilidade.

Por estar-se o governo tornando cada vez mais semelhante às organizações particulares, nesse campo, está êsse desenvolvimento sendo grandemente influenciado pelas experiências dessas organizações.

Para a maquinaria financeira, problemas de natureza jurídica e orgânica são problemas *internos*, em contraste com os problemas sociais e econômicos mencionados sob alínea a).

Devemos examinar cuidadosamente até que ponto as influências citadas determinam o desenvolvimento dos instrumentos da maquinaria financeira, i. e., os instrumentos de *estabilização, observação e controle* da administração financeira. Assim, examinaremos o *orçamento, a contabilidade e a auditoria*.

## ORÇAMENTO

a) *Aspecto econômico-social* — E' importante distinguirmos vários tipos de orçamento. A distinção antiga entre despesas ordinárias e extraordinárias é baseada no *princípio de periodicidade*, em que o período fixo é de um ano. Despesas periódicas anuais, (despesas ordinárias) têm que ser cobertas por arrecadações também anuais. As despesas irregulares ou ocasionais, podem ser cobertas por rendas não periódicas (empréstimos, por exemplo). Essa distinção não é de princípios, é uma distinção relativa; na verdade uma modificação na extensão do período ocasiona o movimento de um grupo para outro.

Uma segunda distinção, relacionada com o período de um ano também, é o princípio de duração da efetividade dos gastos. Se êsses gastos são ativos por mais de um ano, são enquadrados entre as despesas extraordinárias, os demais pertencendo ao grupo das despesas ordinárias.

O princípio de periodicidade é alcançado se o princípio acima mencionado é emendado da seguinte forma — o que ocorre freqüentemente — despesas a longo prazo que se repetem regularmente todos os anos, são consideradas ordinárias, porque o seu pêso no orçamento pode ser o mesmo depois de vários anos.

Há, entretanto, ainda uma diferença: despesas não periódicas a curto prazo não são consideradas despesas extraordinárias. O que só é teórico, pois se são vultosas, não é possível cobri-las com a renda ordinária. De outra forma haveria a desvantagem de que a oscilação da conjuntura seria acentuada (por ex. despesas visando melhorar a questão da falta de emprêgo).

A distinção pela extensão da efetividade tem ainda melhor fundação teórica do que a distinção pela periodicidade, e levou-nos ao conceito de "despesas capitais", a fim de distinguirmos entre investimentos e outras despesas "extraordinárias".

Se a quantia das despesas federais a curto prazo aumentar em relação ao total das despesas nacionais, haverá menos razão para impostos, sem mencionarmos as restrições que ocorreriam na esfera do consumo. Isto causará um excesso das despesas com a receita, excesso êsse que terá que ser transferido à classe das despesas extraordinárias. Êsse excesso tem, em geral, um *caráter de conjuntura* e deve ser distinguido da outra despesa capital que tem um *caráter estrutural*.

Essas despesas de estruturas capitais podem ser *diretamente lucrativas, indiretamente lucrativas, ou não lucrativas*.

Os princípios acima mencionados não mostram a despesa máxima permissível ao governo para emprêgo de capitais. Não podemos esquecer que as quantias anuais de juros e amortização têm que ser pagas pelas receitas ordinárias, e que essas têm um máximo natural.

Portanto, outrora as despesas capitais restringiam-se àqueles investimentos que eram lucra-

tivos, isto é, as despesas com juros e amortizações tinham que ser cobertas pelos lucros das quantias investidas.

Uma solução mais nova e melhor foi a de que as despesas capitais estruturais podiam ser dadas em empréstimos, desde que houvesse certeza de que as despesas com os juros e amortizações pudessem ser cobertas pelo aumento nas receitas em geral.

Se êste ponto de vista fôr aceito, bem como o princípio de cobrir-se deficits de caráter conjuntural por meio de empréstimos, significará isto que a política financeira está baseada não somente na distinção entre despesas ordinárias e extraordinárias, mas também na *prioridade entre a política de impostos e empréstimos num certo momento*. Isto é, depende da necessidade de usar-se a renda nacional ou o poderio financeiro nacional, ou, se necessário, tomar emprestado no estrangeiro. Essa política só pode ser seguida depois do devido exame de orçamento de *tôda a economia nacional*, digamos por um *Bureau de Planeamento*.

Poderá então ser determinado o modo pelo qual o movimento da renda nacional será distribuído e pelo qual será dada prioridade ao governo no que se refere às despesas capitais.

Para a política financeira é importante distinguirmos entre *orçamento das despesas correntes* e *orçamento de capital*. O último indica até que ponto o governo *manterá, reduzirá ou aumentará* os investimentos com extensão de mais de um ano. No orçamento para as despesas correntes apresentam-se as despesas cujo lucro não excede o período de um ano. A modalidade do financiamento, isto é, a transferência do poderio financeiro ou da renda do setor particular para o privado está relacionada a essa concepção. Aqui a distinção entre mais ou menos de um ano, não é arbitrária, pois as economias feitas no setor particular durante mais de um ano, junto com a parte invariável das economias de um ano ou menos, que se substituem uma e outra, o caráter de poderio financeiro ou capital que pode ser investido a longo prazo.

Conseqüentemente, o orçamento capital mostra a *política estrutural* do governo. Por isso tem que estar relacionado com programas de alguns anos, aprovados pelo Parlamento.

Neste orçamento e nestes programas os planos do governo do desenvolvimento econômico se tornam evidentes.

O planejamento econômico, entretanto, compreende não somente *política estrutural*, como também *política de conjuntura*. Há algumas soluções que podem ser discutidas para ilustrar esta política. Em primeiro lugar, o orçamento cíclico, abrangendo um ciclo de negócios de 7 ou 12 anos, digamos, no qual são consideradas as despesas correntes e por meio do qual se vê que as receitas e despesas não estão necessariamente equilibradas todos os anos, mas que lucros e perdas de

vários anos podem compensar-se. Isto poderia ser demonstrado, transferindo-se os lucros e perdas causadas pela conjuntura para um orçamento *extraordinário*. (O orçamento regular das despesas correntes seria então o orçamento ordinário.) No orçamento extraordinário poderia então ser definida a política financeira quanto a êsses saldos. Em períodos de baixa, financiamentos por meio de empréstimos a curto prazo pela "Central Bank" (1) e no período da alta, liquidação dêsse empréstimos ou investimentos bloqueados, não produtivos — acumulativos — na "Central Bank." (2)

Por haver, geralmente, um longo período entre a aprovação do orçamento pelo Parlamento e sua execução, e por talvez haverem surgido modificações conjunturais nesse meio tempo, há uma tendência para fazer o cálculo estimativo dos itens do orçamento com certa reserva. Assim, são evitados *orçamentos suplementares*, pois que poderiam dar uma visão errônea da política financeira em geral. O sistema de distribuição de crédito também pode ser aplicado (em períodos de baixa), a fim de assegurar que somente serão feitas as despesas estritamente necessárias. Essas distribuições poderão ser feitas por uma instituição central, responsável pela política financeira em geral (Ministro das Finanças) ou pelos chefes de departamentos (sistema de distribuição de crédito).

Se o sistema de orçamento cíclico não for aplicado, os balanços (saldos) restantes podem ser transferidos ao item ou capítulo das "*despesas imprevistas*". Assim, "*despesas imprevistas*" à disposição do Ministro das Finanças ou dos chefes de departamentos, podem desempenhar certo papel na política de conjuntura. Por outro lado, parte da reserva incluída nas "*despesas imprevistas*", ou um item especial referente à quantia de uma percentagem fixa da despesa corrente em geral pode ser transferida ao orçamento capital a fim de reforçar a política estrutural.

O método da distribuição de crédito é, neste sentido, não um exame prévio, mas só um instrumento da política financeira.

Íntimamente ligado a esta política está o esforço em direção a "*ocupação integral*" por meio do orçamento capital, visando o máximo efeito, esperando-se que o efeito multiplicador estará em funcionamento. Êste esforço, além de seus resultados econômicos, tem uma característica social importante.

Íntimamente relacionada ao exposto, está também a questão do número de itens do orçamento. Uma grande quantidade de itens para pequenas somas, prejudica a flexibilidade necessária à adaptação a exigências práticas; um pequeno número de itens para grandes somas facilita essa adaptação e torna óbvia a necessidade

de aquisições suplementares. A delegação resultante do aumento de deveres do governo fomenta o mencionado desenvolvimento. Quando há somente um pequeno número de itens para grandes somas, o relatório explicativo pode ser detalhado; êste relatório, no entanto, não limita o executivo. Se for mantido o orçamento detalhado, o Parlamento pode permitir ao Ministro das Finanças ou aos chefes departamentais a transferência de um item para outro dentro os limites de um capítulo.

De qualquer forma, o resultado é a diminuição da influência do Parlamento. No entanto, a vantagem dessa influência ainda está em questão quanto ao caso dos orçamentos mais extensos e detalhados, mesmo quando de estrutura orgânica.

Seria talvez mais interessante tentar-se a aplicação da *estrutura funcional* com um número relativamente pequeno de itens no orçamento, por meio do qual se calcula a soma dos gastos na execução de encargos separados do governo. Teremos então que partir de um determinado *grau de ocupação* e da soma dos gastos por *unidade de trabalho* (unidade de gastos). Êsse método é particularmente importante para o orçamento capital, bem como, ocasionalmente, para o de despesas correntes.

Para alcançar êsses resultados é necessário abandonar o princípio de despesas prováveis pelo de gastos (costs) (numa base de acréscimo de juros) e também pôr em uso o sistema do assim chamado *orçamento misto*. Isto implica num *orçamento fixo* para as *despesas fixas de capacidade* mais num *orçamento variável* para as despesas proporcionais de execução. (O número de execuções multiplicado pela soma "*standard*" por unidade de trabalho). Dessa forma deve ser composto o assim chamado *orçamento de execução*, no qual os membros do Parlamento estarão muito mais interessados e o qual lhes dará também oportunidade para controlar a política financeira melhor do que somente por meio do *orçamento de despesas*. Além disso, o orçamento de execução permite um melhor controle interno de eficiência. (Veja alínea "b".)

Quanto às cifras do orçamento, podemos distinguir 4 tipos de orçamentos, ou seja: *fixo, flexível, variável e misto*.

*Orçamento fixo*. Significa que a soma total (lump) é fixa para o item, capítulo ou outra parte do orçamento, soma essa, na realidade, *proporcional à capacidade* do departamento de trabalho e ao *tempo* para o qual a soma é calculada.

Se as circunstâncias tornaram necessário alterar a quantia, por ex. devido ao aumento do nível de preços, então poderá estipular-se de antemão que as somas calculadas poderão sofrer um acréscimo de, por ex., 10% da quantia primitiva. Em orçamentos públicos o item ou capítulo de despesas não previstas poderá ser usado para tal fim; em outros casos, será necessário organizar orçamentos suplementares. No entanto, em todos êsses casos, as bases para as despesas prováveis são os fatores "*capacidade*" e "*tempo*".

(1) Efeito inflacionário.

(2) Efeito deflacionário.

Em princípio, êsse modo de determinar quantias prováveis é permitido nos casos em que a quantia básica depende exclusivamente da capacidade da unidade para a qual o orçamento foi elaborado. Assim, por ex., a quantia da depreciação dos edifícios de um gasômetro baseia-se na soma total da fábrica, cujo total depende da capacidade dessa fábrica. Ademais, a soma da depreciação será proporcional ao tempo para o qual foi feito o orçamento.

No que diz respeito ao aspecto científico, tal avaliação não é permitida nos casos em que a quantia não é proporcional à capacidade e ao tempo, mas a outras bases, particularmente à quantidade das execuções. Assim, não é certo condicionar a soma das despesas com as matérias-primas, por ex., o custo de carvão de uma fábrica de gás, à capacidade da fábrica e ao tempo que a mesma está em ação. Isto se tornará claro, se fôr considerado o fato de que o consumo difere muito nas diferentes estações. Não há aqui relação de quantia e capacidade e tempo, mas entre quantia e quantidade de execução.

Quando o orçamento é elaborado à base de execuções e as despesas são *proporcionais a essas execuções*, temos o assim chamado *orçamento variável*.

Isto significa que quando um orçamento é elaborado, a quantidade das atividades tem que ser calculada e expressa em termos de dinheiro. Significa também que se o orçamento é o de estipulação de obrigações, o limite da quantia que não pode ser excedida não é uma soma total para o período total do orçamento, mas sim, uma *soma estável por execução*.

Eis por que orçamentos de execução e de estipulação de obrigações têm que apresentar *programas quantitativos*.

Como exemplo de um caso em que, tanto quanto possível, é seguido o *princípio de delegação*, podemos elaborar um orçamento para o chefe de uma divisão, contendo a tarefa a ser executada, p. ex., uma *obra* (trabalho de construção) de uma extensão de 100 km, em tempo determinado (digamos 6 meses).

O orçamento por km é determinado da seguinte maneira:

**Caso A**

Despesas máximas por 6 meses (juros, avárias em máquinas, ordenados, superintendência, "despesas extras") .....	\$ 60,000
Gastos (variáveis) de execução por km (matérias-primas etc.) \$ 400 100 km x \$ 400	\$ 40,000
<b>Custo total .....</b>	<b>\$100,000</b>
ou seja \$1000 por km (unidade de custo)	

Estamos aqui lidando com um orçamento misto (embora também seja uma espécie de orçamento "flexível").

Se, por ex., devido a condições do subsolo, o trabalho determinado é de 50 km no mesmo

tempo, então o rateio devia ser fixado da seguinte maneira:

**Caso B**

Despesas máximas .....	\$ 60,000
Gastos de execução 50 x \$ 400 .....	\$ 20,000
<b>Total .....</b>	<b>\$ 80,000</b>
(ou seja, \$1600 por km)	

Se, no caso A, somente 50 km puderem ser completados, não devido às condições do subsolo, mas a algum erro por parte do chefe responsável pelo trabalho, o deficit no orçamento será de \$30,000, como poderá ser explicado facilmente:

Trabalho não executado .....	50 km
Despesa máxima por km (\$60,000 ÷ 100)	\$600
50 x \$600 = .....	\$30,000

Por esta quantia, mostrando o deficit causado por falta de capacidade, o chefe é responsável.

Se houver o oposto, i.e., capacidade maior do que a calculada, pode, naturalmente, haver um lucro.

A quantia de \$30,000 pode também ser calculada de outro modo:

**Caso A**

O preço de custo "standard" por km é .....	\$ 1,000
Assim, para 50 km .....	\$ 50,000
As despesas reais (caso B) são .....	\$ 80,000
<b>Diferença .....</b>	<b>\$ 30,000</b>

Tais cálculos são a base de orçamentos de execução.

Será interessante considerar aqui se é conveniente partir — para despesas de depreciação — das *despesas históricas* ou das de substituição de gastos, como está sendo advogado no momento. Não há, provavelmente, razão para que o governo haja de modo diferente das empresas particulares. Como eu calculo que um dos outros relatórios (3) para êste seminário lidará especialmente com o assunto aqui mencionado, restringir-me-ei a essas observações.

Os custos são tôdas as quantidades de mercadorias ou serviços expressos em termos de dinheiro, despendidos (despesas históricas) ou a serem despendidos de maneira eficiente (despesas de substituição), visando determinado fim. Assim, os custos estão sempre relacionados com um fim atingido ou a ser atingido.

Assim, despesas calculadas para o ano seguinte, não são custos para o ano orçamental em questão. Depreciações, p. ex., (consumo de bens capitais) são custos, no entanto não são despesas.

De qualquer forma, a aplicação dos princípios acima mencionados tem como resultado que o orçamento federal central bem como os orçamentos de empreendimentos federais terão o mesmo tratamento uniforme. (Veja adiante: "Escrituração", escrituração de custo).

(3) O relatório do Prof. Dr. A. MEY, de Amsterdam.

b) *Aspecto jurídico-orgânico* — O aumento das obrigações federais e o conseqüente aumento da maquinaria financeira torna impossível a concentração de tôdas as responsabilidades no tópo. Torna-se necessário fazer *delegação de govêrno e responsabilidade*, descendo na forma de uma pirâmide, com as linhas gerais no cume e os detalhes na base. Conseqüentemente, há um movimento de responsabilidade jurídica e um de contrôle. Por tôdas essas razões um orçamento de execução é muito útil, pois, como um outro desenvolvimento dêsse orçamento total, *orçamentos divisórios internos* podem ser elaborados para os graus mais inferiores de responsabilidade. A maquinaria estadual tôda está dessa forma dividida em órgão cada vez mais decrescente, para cada órgão tabelas “standard” de custos podem ser determinadas e por meio das quais a *eficiência* de cada órgão pode ser controlada. Os preços de custo dessas execuções são cobrados a todos os outros órgãos para os quais tiveram lugar.

Para êsses outros órgãos, os custos dessas execuções são custos variáveis, o que significa que êstes custos são diretamente relacionados ao número de execuções. Também naqueles outros órgãos pode ser facilmente determinado se são realizadas mais ou menos execuções do que necessário, porque o número de execuções feitas pelo primeiro órgão e usadas pelo segundo, está em relação às execuções a serem feitas pelo segundo órgão. Dessa forma, a relação entre os dois lados dos orçamentos internos é a mesma do que a relação entre os dois lados dos orçamentos de empreendimentos industriais ou comerciais.

Se fôr usado o sistema de orçamento misto acima mencionado, a diferença de graus de ocupação entre cálculo prévio e posterior (referente aos gastos fixos de um órgão) e as diferenças de eficiência podem ser facilmente mostradas em separado. Diferenças de preço também podem ser mostradas separadamente. Pelas diferenças de graus de ocupação, causadas pela política federal ou pela política externa ao órgão em questão, o chefe do órgão não pode ser tido como responsável; sua responsabilidade somente cobre a eficiência. Portanto, essas diferenças têm que ser evidenciadas separadamente, o que será impossível se usarmos outros sistemas orçamentários, a não ser que sejam feitas análises complicadas posteriormente, pois tôdas essas diferenças estarão confundidas.

Uma condição básica para uso proveitoso dêsse sistema é que o orçamento deve ser elaborado de baixo para cima sob as vistas dos chefes responsáveis. Assim, o orçamento de execução se torna um *orçamento de distribuição de tarefas*.

Como nas emprêsas particulares (p.ex., em departamentos de pesquisa de grandes companhias), a aplicação de orçamentos variáveis e mistos não é sempre possível em empreendimentos federais, já que a possibilidade de avaliação das execuções é condicional. Parece haver na prática, entretanto, maiores possibilidades do que se ima-

ginaria à primeira vista. Quando sua aplicação é impossível, i.e., p.ex. nos departamentos de preparação dos trabalhos legislativos ou de pesquisa (há, naturalmente, muitos outros casos), deve bastar um orçamento fixo (eventualmente modificado por orçamentos suplementares). Entretanto, significa isso, na verdade, que todo o trabalho lá é considerado *uma execução*, cujo “standard” é a soma total do orçamento fixo. Assim, a relação entre orçamentos fixos e variáveis é relativa, dependendo somente do vulto da execução.

O desenvolvimento do orçamento interno acima considerado tem por princípio um aspecto organizatório e facilita o contrôle por parte da direção, em todos os casos onde a descentralização é inevitável.

#### A ESCRITURAÇÃO

A escrituração tem que seguir os princípios acima mencionados.

Històricamente, a escrituração se desenvolveu de uma simples escrituração de moeda corrente a uma que permite uma visão das receitas e gastos na base de direitos adquiridos (sistema de acréscimos; movendo o *ano fiscal* para *ano orçamentário*). Êste sistema também pôde ser aplicado às receitas de impostos (escrituração na base de estimativa de receitas e não na base das receitas reais).

O antigo sistema de caixa ou *antigo sistema fiscal* (old cameral system) teve, portanto, que ser substituído pelo assim chamado *novo sistema fiscal*. Uma forma que está entre os dois sistemas é o *sistema fiscal modificado*, por meio do qual os livros ficam abertos durante algum tempo para as receitas e os gastos feitos depois do ano fiscal.

Observamos um movimento cada vez maior em direção da escrituração de custos em vez de despesas (sistemas de acréscimos (accrual); p.ex., as despesas são anotadas assim que os serviços ou suprimentos são visados; inventários, por ex., entram na conta capital, mas não como custos nas contas do orçamento para despesas correntes, até serem usadas).

O interessante da questão — como já foi mencionado — é o seguinte: até que ponto deve ser considerado o valor de *substituição*.

Se a escrituração tiver o desenvolvimento mencionado e se fôr aplicada a idéia do orçamento de execução (e a escrituração), então não haverá, na verdade, *diferença alguma* entre escrituração governamental e escrituração de empreendimentos particulares, a assim chamada contabilidade de gastos. Podemos ir mais adiante e afirmar que pode talvez não haver diferença — pois o *fim dos dois sistemas é o mesmo*, i.e., permitir a compreensão dos gastos e o modo pelo qual êstes são cobertos — por meio de crédito quando as execuções são entregues a outro órgão, ou por meio de lucros de venda, impostos ou pela

diferença entre gastos e cobertura de gastos. Por êsses números, pode a autoridade decidir qual a política financeira a ser seguida.

Escrituração, na forma acima mencionada, entretanto, ainda prêsa aos sistemas fiscais, não é bem praticável, pois êstes sistemas não permitem um agrupamento lógico dos gastos sem aplicação de artifícios (tricks). Pode surgir, portanto, a questão se seria melhor adotar a forma técnica de escrituração de gastos, usando, por conseguinte, o assim chamado *sistema de escrituração de entrada dupla*, que ainda tem a vantagem de permitir um devido *contrôle interno de escrituração*.

Quanto às técnicas de escrituração, notamos um aperfeiçoamento, causado pelo aumento do número de itens a serem escriturados, em direção ao uso de sistemas de fôlhas sôltas e de "card index" e da mecanização por meio de máquinas de contabilidade.

A descentralização da gerência acarreta também uma descentralização da escrituração em vários lugares. No entanto, essa escrituração tem que estar ligada a um escritório central de escrituração (por meio de contas de ajustamento) no Tesouro, a fim de que — também sob a forma de uma pirâmide — os detalhes apareçam na base, e as quantias totais no ápice. O que é lógico, pois na base (da pirâmide imaginada) estão as pes-

soas interessadas no lado administrativo e na parte do ápice, as que se interessam pela política financeira em relação aos problemas. O *sistema de equilíbrio*, que é inerente ao de entrada dupla, permite flexibilidade de aplicação.

Finalmente, êsse sistema de escrituração permite a contabilização de propriedade e material e sua manutenção, bem como a anotação de empréstimos e outras dívidas, amortização de valores de propriedade etc. Assim poderá ser demonstrada ou mesmo mencionada na *fôlha de balanço do Estado* não sòmente a posição da renda, mas também a posição de grande parte do *poderio financeiro* do govêrno. Quanto ao poderio financeiro, a fôlha de balanço só deve ser considerada como um instrumento de contrôle, porque sòmente as propriedades materiais do govêrno podem ser determinadas e estimadas. Para tornar possível a compreensão de todo o poderio financeiro do govêrno, os bens não materiais também teriam que ser avaliados (organização de segurança, justiça, tráfego, educação e instrução etc.). Isso parece impossível e, de qualquer forma constitui um problema por si, e restringir-me-ei a essas observações, pois creio que algum outro participante (4) do seminário exporá seu ponto de vista sôbre êsse problema.

(4) Prof. Dr. A. MEY, de Amsterdam.